

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 экономики и информационных технологий

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Газетдинов М.Х.

«21» мая 2018 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Совершенствование учета аренды в обществе с ограниченной ответственностью «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района Республики Татарстан

Обучающийся:

Галимуллина Зульфия Фаиковна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Семичева Ольга Сергеевна

Рецензент:

ст.преподаватель

Пинина Ксения Александровна

Казань 2018

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра экономики и информационных технологий

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Газетдинов М.Х.
«20»мая 2018 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу

_____ Галимуллина Зульфия Фаиковна _____

- 1. Тема работы** Совершенствование учета аренды в обществе с ограниченной ответственностью «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского 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 «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы учета аренды; сущность аренды и ее виды, особенности учета аренды по российским правилам и по правилам МСФО; анализ производственно-финансовой деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; совершенствование учета аренды в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ; отличия

договоров аренды и лизинга; учет текущей аренды основных средств; учет
лизинговых операций; совершенствование учета арен-
ды

5. Перечень графических материалов:_____

6. Дата выдачи задания

«20»мая 2018 г.

Руководитель

О.С. Семичева

Задание принял к исполнению

З.Ф. Галимуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА АРЕНДЫ	15.03.17	
1.1. Сущность аренды и ее виды		
1.2. Особенности учета аренды по российским правилам и по правилам МСФО		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО 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. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АРЕНДЫ В ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.17	
3.1. Отличия договоров аренды и лизинга		
3.2. Учет текущей аренды основных средств		
3.3. Учет лизинговых операций		
3.4. Совершенствование учета аренды		
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 АРЕНДЫ	7
1.1. Сущность аренды и ее виды	7
1.2. Особенности учета аренды по российским правилам и по правилам международных стандартов финансовой отчетности	14
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	23
2.1. Анализ природно-экономических условий	23
2.2. Анализ финансового состояния	32
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	38
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АРЕНДЫ В ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	42
3.1. Отличия договоров аренды и лизинга	42
3.2. Учет текущей аренды основных средств	45
3.3. Учет лизинговых операций	50
3.4. Совершенствование учета аренды	62
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	84

ВВЕДЕНИЕ

Осуществление любой предпринимательской деятельности требует вовлечения внеоборотных и оборотных активов. Приобретение внеоборотных активов требует достаточного количества финансовых ресурсов. Для сельскохозяйственных организаций проблема привлечения инвестиций является основной, при этом главными финансовыми источниками являются собственные средства и кредиты банков. Вследствие недостатка средств для единовременной покупки дорогостоящих основных средств организации вынуждены прибегать к заимствованию средств в банках либо к приобретению имущества в аренду или лизинг.

При этом вопрос учета и отражения аренды в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций является одним из наиболее сложных вопросов, требующих дальнейшего изучения и совершенствования.

Исходя из вышесказанного, считаем тему выпускной квалификационной работы актуальной.

Целью выпускной квалификационной работы является критическое изучение учета аренды основных средств и разработка на этой основе рекомендаций по дальнейшему ее совершенствованию в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ.

Исходя из поставленной цели в выпускной квалификационной работе необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические основы учета аренды;
- проанализировать производственно-финансовую деятельность ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ;
- изучить и критически проанализировать учет аренды основных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ;
- разработать на этой основе рекомендации по дальнейшему совершенствованию учета аренды основных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ.

Объектом исследования было выбрано ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ района РТ.

Выпускная квалификационная работа выполнялась на основе нормативных документов по бухгалтерскому учету, международных стандартов финансовой отчетности, периодической и учебной литературы, касающиеся учета аренды, а также данные первичного, аналитического и синтетического учета аренды, бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы.

В ходе проведения исследований были использованы следующие методы экономических исследований: монографический; экономико-статистический; экономико-математический; расчетно-конструктивный; балансовый и другие.

Практическая значимость исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы в практической деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в целях совершенствования учета аренды.

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

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА АРЕНДЫ

1.1. Сущность аренды и ее виды

В России основным документом, регламентирующим вопросы аренды, является Гражданский кодекс РФ (глава 34) [1]. Данным кодексом установлены общие положения для всех видов аренды, а также специальные правила, которые относятся только к конкретным видам договора аренды.

Согласно статьи 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование [1].

Н.Н. Хахонова, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [59, с. 320] пишут, что аренда – это соглашение (договор), посредством которого собственник имущества (арендодатель) передает нанимателю (арендатору) имущество во владение и пользование или во временное пользование в течение оговоренного срока и за согласованную между сторонами арендную плату.

Аренда основных средств в условиях рыночной экономики является весьма распространенной формой коммерческих отношений. Использование арендованных объектов позволяет арендатору наиболее эффективно управлять собственными оборотными и постоянными средствами, обеспечивать мобильность бизнеса, а при необходимости – и оперативную его диверсификацию.

В.Р. Захарьин [28, с. 25] пишет, что арендодателю договор аренды предоставляет возможность получать доходы от использования тех объектов, которые по той или иной причине не могут использоваться в предпринимательской деятельности.

Объектами аренды могут быть практически любые виды основных средств (рис. 1).



Рис. 1. Объекты аренды.

Цели, для достижения которых заключаются договоры аренды, также могут существенно различаться – от непосредственного использования арендованных объектов в производственной, торговой деятельности, деятельности по оказанию бытовых и финансовых услуг до рекреационных и иных нужд. Поэтому специфика правового регулирования договоров аренды, бухгалтерского и налогового учета операций, осуществляемых сторонами договора, ограничения и особенности реализации отдельных элементов и положений таких договоров могут представлять интерес для менеджмента практически в любой отрасли [58, с. 33].

Сторонами договора аренды являются арендодатель (наймодатель) и арендатор (наниматель) (ст. 606 ГК РФ) [1].

Право собственности на сданное в аренду имущество остается у арендодателя. Продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. По окончании срока договора арендатор обязан вернуть его арендодателю в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа, либо в состоянии, обусловленном в договоре.

В.В. Семенихин [51, с. 289] отмечает, что в договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при внес-

снии арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. В этом случае договор аренды заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену. Законом могут быть установлены случаи запрещения выкупа арендованного имущества [4].

Отношения арендодателя и арендатора определяет договор аренды. В нем должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору, стоимость передаваемого имущества, сроки аренды, размеры и порядок выплаты арендной платы. Условиями договора определяются риски потери и порчи передаваемого имущества, а также устанавливается, какая сторона несет расходы по поддержанию арендованного имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, по его текущему и капитальному ремонту. Обычно арендатор несет расходы по содержанию имущества и производит текущий ремонт, арендодатель производит капитальный ремонт имущества [30].

Если договор аренды заключен на неопределенный срок, каждая сторона вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества — за три месяца.

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде [51, с. 234]:

1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

2)установленной для полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

3)предоставлением арендатором определенных услуг;

4)передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

5)возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Договор аренды по определению является возмездным (п. 1 ст. 423 ГК РФ), так как предполагает предоставление имущества во временное владение и (или) пользование за плату (ст. 606 ГК РФ) [1].

И.В. Анциферова отмечает, что помимо договора аренды на практике применяются также договоры проката и финансовой аренды [16, с. 141].

По договору проката арендодатель, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянного предпринимательской деятельности, обязуется предоставить арендатору движимое имущество за плату во временное владение и пользование. Договор проката заключается на срок до одного года [16, с. 141].

Разновидностью аренды является лизинг.

В зависимости от условий договора лизинга любая сторона этого договора может [37, с. 122]:

- выбрать продавца и приобретаемое имущество;
- застраховать лизинговое имущество;
- принять его к учету.

При прекращении действия договора лизингополучатель должен вернуть имущество лизингодателю, кроме случаев, когда договор предусматривает выкуп такого имущества лизингополучателем (п. 4 ст. 17, п. 1 ст. 19 Закона №164-ФЗ) [4].

Лизинговое имущество – это любые непотребляемые вещи (ст. 666 ГК РФ, п. 1 ст. 3 Закона №164-ФЗ) [4]. В их числе: предприятия и имущественные комплексы; здания, сооружения; оборудование; транспортные средства и

т.д. На данный момент ст. 36 Закона №164-ФЗ относит к предметам лизинга племенных животных – сельскохозяйственных животных, имеющих документально подтвержденное происхождение, необходимое для воспроизводства определенной породы и зарегистрированное в установленном порядке [4]. Происхождение, продуктивность и иные качества племенного животного подтверждаются племенным свидетельством (ст. 2 Федерального закона от 03.08.1995 №123-ФЗ «О племенном животноводстве»).

Однако с 27 октября 2017 года ст. 36 Закона №164-ФЗ к предметам лизинга будет отнесен еще и крупный рогатый скот специализированных мясных пород, выращенный в РФ в целях разведения [54, с.56].

Лизинг является относительно новой договорной конструкцией для России. М.В. Зуева, М.Г. Холкина, Ю.А. Канцер, Р.В. Тишина [30, с.12] пишут, что его можно рассматривать как самостоятельный вид экономической инновационной деятельности. Определенные общие черты лизинг имеет с механизмом банковского кредитования, поскольку они оба применяются на практике участниками рыночных отношений как способы инвестирования в собственные средства. В данном случае кредит выступает традиционным способом инвестирования, а лизинг – инновационным.

По мнению В.В. Ковалева [35, с. 122] лизинг является одним из наиболее эффективных способов приобретения необходимого имущества.

Преимуществами лизинга по сравнению с банковским кредитованием являются [35, с. 123]: облегченный процесс получения длительного финансирования для лизингополучателя (лизинговые компании требуют минимальный пакет документов и оперативнее, по сравнению с банками, рассматривают заявки); возможность установления сторонами договора лизинга более гибкого графика платежей по сравнению с графиком платежей по кредитному договору. Основными формами лизинга являются внутренний и международный лизинг (п. 1 ст. 7 Закона о лизинге) [4]. При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Рос-

сийской Федерации. Международный лизинг подразумевает, что лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

В настоящее время действует следующая схема лизингового механизма, представленная на рисунке 2.

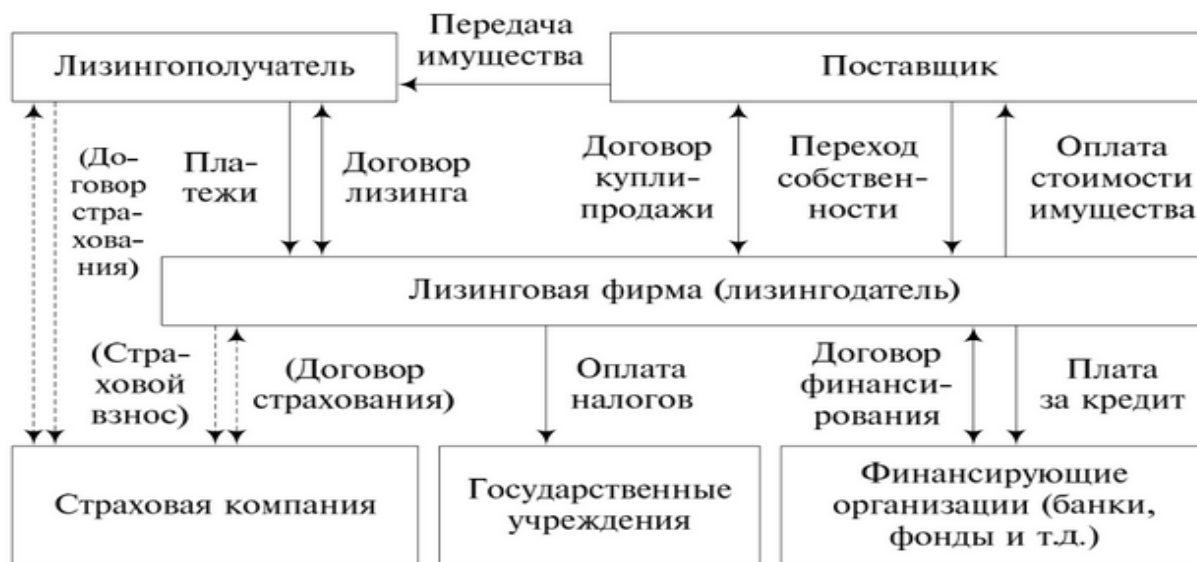


Рис. 2. Схема лизинга.

Перечень и определение субъектов лизинга приведены в статье 4 Закона о лизинге [4]. Так, согласно указанного закона субъектами лизинга являются: лизингодатель, лизингополучатель и продавец (рисунок 1.3).

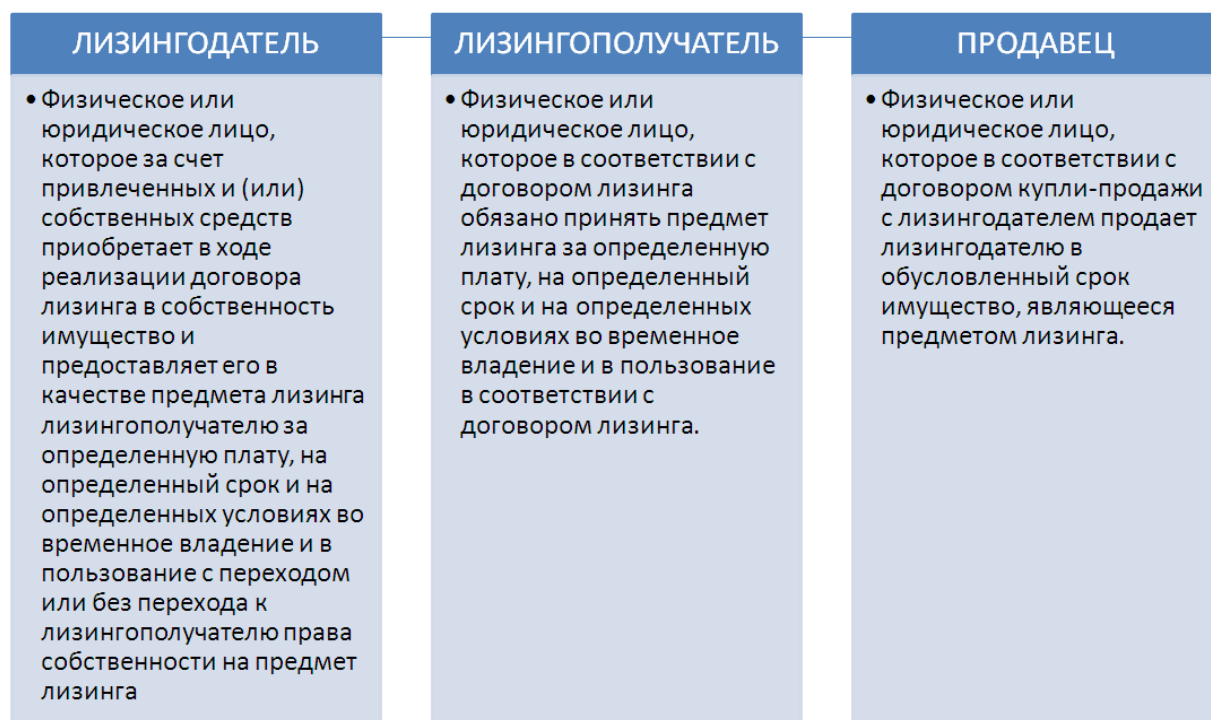


Рис. 3. Субъекты лизинга.

В основном в литературе [24, 28, 30, 32, 34, 35, 37, 51, 58] различают следующие виды аренды, представленные на рисунке 4.

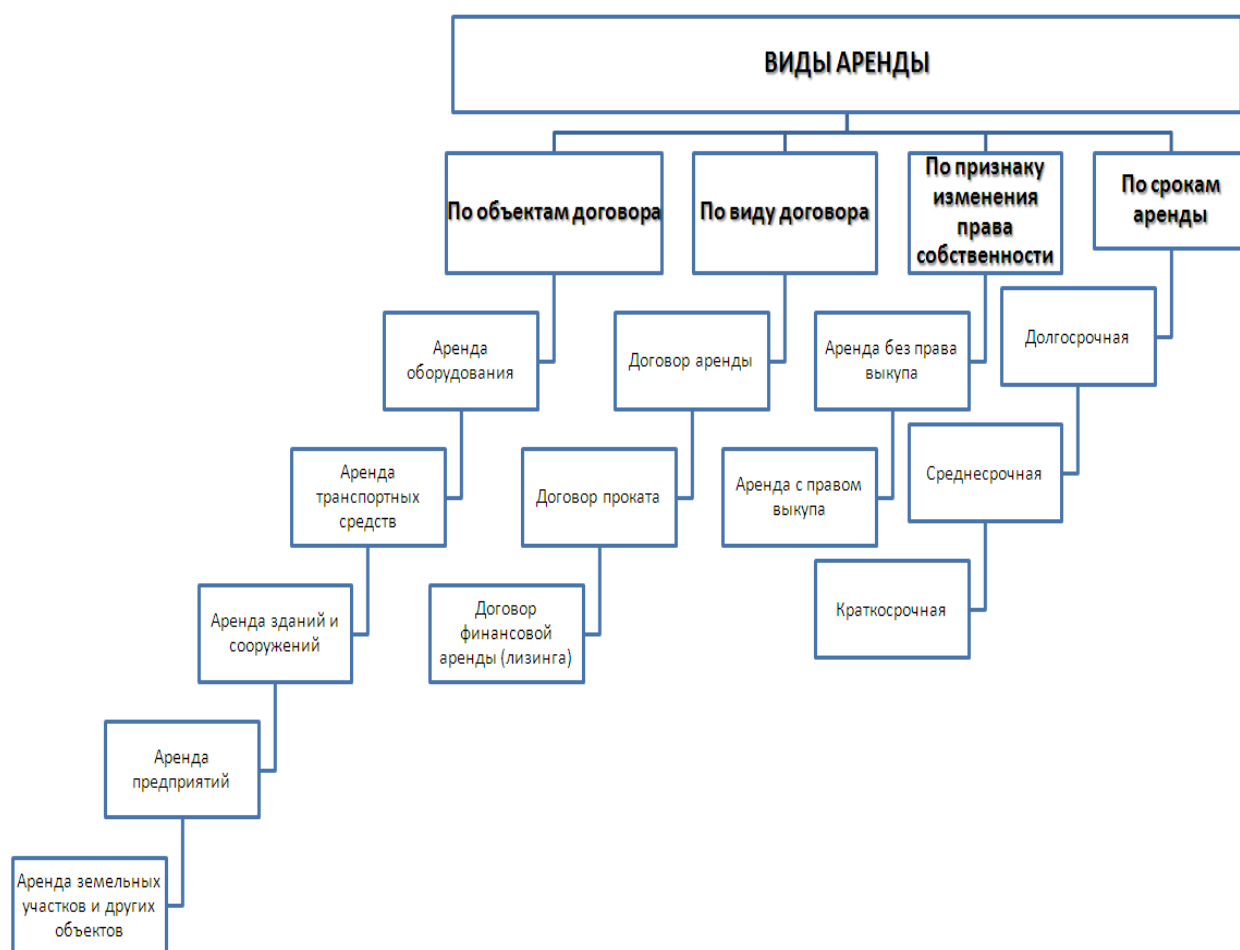


Рис. 4. Виды аренды.

Изучение литературы по теме работы [30, 34, 37, 51, 58] показало, что встречаются и другие признаки классификации аренды.

И.Е. Кабанова [32, с. 20] в своей монографии «Правовое регулирование лизинга недвижимости в Российской Федерации» пишет, что различают множество разновидностей лизинга (рис. 5).

Минфин РФ ввел в действие новые документы Международных стандартов финансовой отчетности. Соответствующий приказ от 27.03.2018 №56н опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации. Так, приказ содержит: документ «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2015-2017 гг.»; документ «Долгосрочные вложения в ассоциированные организации и совместные предприятия (поправки к Международному стандарту финансовой

отчетности (IAS) 28)»; документ «Условия о досрочном погашении с потенциальным отрицательным возмещением (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 9)».



Рис. 5. Разновидности лизинга.

Аренда в условиях рыночной экономики является распространенной формой коммерческих отношений. Для организаций, не имеющих возможности приобрести в собственность необходимое для ведения хозяйственной деятельности имущество, одним из способов выхода из ситуации является его аренда.

Широкое развитие арендных услуг значительно повышает мобильность производства, а значит, и его эффективность.

1.2. Особенности учета аренды по российским правилам

и по правилам международных стандартов финансовой отчетности

В настоящее время в России отсутствует стандарт, регламентирующий порядок учета аренды. Хотя, Программой разработки федеральных стандар-

тов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 годы, утвержденной Приказом Минфина России от 07.06.2017 №85н [44], предусмотрено создание и утверждение Министерством финансов РФ федерального стандарта бухгалтерского учета «Аренда», который предполагается ввести в 2020 году.

Министерство финансов России разработало новый проект ФСБУ «Аренда» [47]. Проект Стандарта был размещен для публичного обсуждения в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [3] в открытом доступе до 10.10.2017 на официальном сайте Министерства финансов России.

Необходимо отметить, что проект ФСБУ «Аренда» разработан на основе нового МСФО по аренде – МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [40].

Проект стандарта «Аренда» устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете организаций (экономических субъектов) информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) во временное владение и (или) временное пользование материальных ценностей и особенности раскрытия указанной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций [47].

В проекте федерального стандарта даются определения следующим понятиям [47]: ликвидационная стоимость предмета аренды; срок аренды; срок полезного использования предмета аренды; срок экономической службы предмета аренды; справедливая стоимость; стимулирующие платежи; текущая восстановительная стоимость предмета аренды; фактическая стоимость права пользования аренды.

В соответствии с п. 7 проекта ФСБУ «Аренда» объекты бухгалтерского учета, возникающие в рамках договора аренды, классифицируются как объекты учета аренды при одновременном выполнении следующих условий [47]:

- 1) арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок;

2) предмет аренды может быть идентифицирован (предмет аренды определен в договоре аренды, и у арендодателя отсутствует возможность произвести экономически выгодную для него замену предмета аренды в любой момент в течение срока аренды);

3) арендатор имеет право на получение в основном всех экономических выгод (преимуществ) от использования предмета аренды в течение срока аренды;

4) арендатор имеет право определять способ использования предмета аренды в течение срока аренды, при этом выполняется одно из следующих условий:

а) арендатор имеет право определять, как и для какой цели используется предмет аренды;

б) порядок использования предмета аренды predetermined (например, в договоре аренды содержатся ограничения, введенные с целью защиты интересов арендодателя), но арендодатель не имеет права дополнительно изменять такой порядок использования в течение срока аренды, а арендатор имеет право на определение параметров производства или использования (например, на изменение вида продукции, срока производства, решения о выпуске продукции);

в) порядок использования арендатором предмета аренды predetermined в связи с созданием (проектированием) предмета аренды либо приведением его в состояние, определенное специально для порядка использования арендатором.

Объекты бухгалтерского учета, не удовлетворяющие указанным условиям и не классифицированные как объекты учета аренды, отражаются в порядке, предусмотренном для отражения в бухгалтерском учете объектов, возникающих при оказании услуг.

В системе международных стандартов порядок учета аренды рассматривается в МСФО (IAS) 17 «Аренда». С 1 января 2019 года должен вступить в силу МСФО (IFRS) 16 «Аренда», заменяющий МСФО (IAS) 17. Более ранее

применение МСФО (IFRS) 16 разрешается при условии досрочного применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами». Однако дата вступления в силу МСФО (IFRS) 15 была перенесена с 1 января 2017 года на 1 января 2018 года. Таким образом, не исключена ситуация, при которой дата вступления в силу МСФО (IFRS) 16 будет перенесена на более поздний срок.

Как уже было сказано, в России подобного стандарта пока нет. В настоящее время учет арендной деятельности регламентируется Гражданским кодексом РФ [1], Федеральным законом от 29.10.1998 г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» [4], Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденным приказом Минфина России от 17.02.1997 г №15 [45].

В МСФО (IAS) 17 дается следующее определение аренды – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей [39].

В МСФО (IFRS) 16 «Аренда» аренда определяется, как договор в целом или его отдельные компоненты, по которым передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение [40].

Как видно в МСФО (IFRS) 16 существенно пересмотрено само понятие аренды, в связи с чем часть операций, которые ранее классифицировались и отражались арендодателем как аренда, в соответствии с новым МСФО арендой являться не будут [43, с.3].

В МСФО (IAS) 17 [39] аренда классифицировалась на два вида в зависимости от распределения между арендодателем и арендатором рисков и выгод, связанных с владением активом, являющимся предметом аренды. На основании этого были даны исчерпывающие указания по учету аренды в финансовой отчетности арендодателя и арендатора.

Российское законодательство ориентировано на юридическое разграничение лизинга и аренды. И в ГК РФ, и в Федеральном законе «О финансовой

аренде (лизинге)» виды аренды регламентированы требованиями договора операционной (текущей) аренды или договора лизинга. В отличие от российского законодательства согласно МСФО (IAS) 17 аренда относится к тому или иному виду не по правовой форме договора, а по степени перехода рисков и экономических выгод от арендодателя к арендатору.

Согласно МСФО (IFRS) 16 арендодатели должны будут, как и прежде, классифицировать договоры аренды с подразделением на операционную и финансовую [38, с. 351]: финансовая аренда предполагает перенос практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, на арендатора (при этом право собственности в итоге может как передаваться, так и не передаваться); операционная аренда не переносит рисков и выгод, связанных с владением активом, на арендатора.

Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская отмечают, что в основу выработки отечественной методологии учета [38, с. 354] аренды также положено деление аренды арендодателем на операционную и неоперационную (финансовую).

Упомянутые показатели составляют основу отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, поэтому на уровне договора определяются показатели, которые включаются в финансовую отчетность. Ведь именно соглашение – отправной пункт при осуществлении хозяйственных операций, приводящих к увеличению или уменьшению экономических выгод участников сделки [43, с. 5].

В п. 9 МСФО (IFRS) 16 сказано в момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды [40]. По такому соглашению передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская [38, с. 356] пишут, что актив, как правило, идентифицируется ввиду прямого указания в договоре. Однако актив также может идентифицироваться на основа-

нии косвенного свидетельства в момент, когда становится доступным для использования арендатором. Даже когда актив напрямую указан, у клиента отсутствует право использовать идентифицированный актив, если поставщик имущества имеет существенное право заменить актив в течение срока использования. МСФО (IFRS) 16 допускает, что предметом аренды может быть не только актив, но и его часть, если она отличима с физической точки зрения (например, этаж здания). Часть актива, не отличимая с физической точки зрения не является идентифицированным активом арендных отношений, если она не позволяет клиенту получать в целом экономические выгоды от использования актива.

В международных стандартах отдельно выделяют права на выбор способа использования имущества, ограниченные его эксплуатацией или техническим обслуживанием. Хотя такие права важны для эффективного использования актива, они не являются правами на определение того, как и для какой цели эксплуатируется имущество. В итоге даже в рамках обслуживания актива клиент (он же арендатор) может менять способ его использования, что свидетельствует о наличии контроля над полученным от поставщика (арендодателя) имуществом.

Т.М. Алдарова [148, с. 40] пишет, что заключенное соглашение может содержать условия, призванные защитить интересы поставщика, связанные с его имуществом, его персоналом или обеспечить соблюдение поставщиком нормативно-правовых актов. Например, в договоре может указываться максимальная величина использования актива либо ограничиваться место или момент использования актива клиентом. Также поставщик вправе потребовать от клиента придерживаться определенной практики эксплуатации, заблаговременно информировать об изменениях в части того, как будет использоваться актив. Права защиты интересов обычно определяют объем права клиента на использование, но сами по себе не препятствуют наличию у него права на определение способа использования актива.

Порядок подготовки показателей финансовой отчетности об арендной деятельности у арендатора и арендодателя по МСФО (IAS) 17 регламентируется в зависимости от классификации аренды [39].

Объекты, переданные в финансовую аренду, должны отражаться в отчете о финансовом положении арендатора. Он должен учитывать финансовую аренду в качестве актива и обязательства в суммах, равных справедливой стоимости объектов, которые являются предметом аренды, или дисконтированной (приведенной) стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже). Причем каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Арендатор обязан начислять амортизацию арендованного актива, а арендодатель – признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в качестве дебиторской задолженности в сумме чистой инвестиции в аренду [15, с. 4].

Г.И. Алексеева [15, с. 5] пишет, что такая регламентация согласуется с критерием передачи рисков и выгод при квалификации финансовой аренды: поскольку экономические выгоды от полезного использования объекта получает арендатор, он должен принять его на свой учет, а когда скоро все риски передаются арендатору, арендодатель, в свою очередь, учитывает в отчете о финансовом положении дебиторскую задолженность по арендным платежам.

Рассмотрим как необходимо вести учет арендатору по новым правилам. Согласно нового МСФО (IFRS) 16 [40]. На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде (рис. 6).

Само по себе право пользования как актив представить и оценить достаточно сложно, поэтому международные методологи дают дополнительные указания по оценке обязательства. А именно на дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде по стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на этот момент. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такую ставку легко определить. Если нет, арен-

датор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств.

Оценка в отчетности актива в форме права пользования включает	Оценка обязательства, вытекающего из признания права пользования, включает
• величину первоначальной оценки обязательства по аренде; • арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде; • любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; • оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении актива до состояния, которое требуется по условиям аренды (за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов)	• фиксированные платежи за вычетом любых полученных арендных стимулов; • переменные платежи (которые зависят от индекса или ставки), изначально определенные на дату начала арендных отношений; • суммы, ожидаемые к уплате арендатором, по гарантиям остаточной стоимости; • цена исполнения опциона на приобретение арендованного объекта, если имеется в этом обоснованная уверенность; • штрафы, подлежащие уплате при прекращении аренды, если договор аренды предусматривает право арендатора его расторгнуть

Рис. 6. Оценка в отчетности актива и обязательства.

В таблице 1 представлено соотношение российских и международных правил учета аренды.

Как следует из таблицы 1, порядок учета арендных операций по российским нормативам близок к регламентациям МСФО (IAS) 17 только для договора операционной аренды.

По финансовой аренде у лизингодателя и лизингополучателя как в балансе, так и в отчете о финансовых результатах, составленных по российским стандартам, формируются показатели, не сопоставимые с аналогичными показателями, полученными согласно МСФО (IAS) 17.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика учета аренды по международным и российским стандартам

Признак сравнения	Единство	Различие
1	2	3
1. Классификация аренды	Выделение двух видов аренды: операционной и финансовой	Классификация аренды в России основана на юридической форме договора, а по МСФО (IAS) 17 — на степени передачи рисков и вознаграждений
2. Отражение операций по операционной аренде	Активы учитываются на балансе арендодателя; арендные платежи распределяются равномерно	Нет
3. Отражение операций по финансовой аренде	Лизинговое имущество в России может учитываться на балансе лизингополучателя, как требует МСФО (IAS) 17	1) Лизинговое имущество в России может учитываться на балансе лизингодателя, что не предусмотрено МСФО (IAS) 17; 2) в России лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя в сумме задолженности по платежам, а согласно МСФО (IAS) 17 — по справедливой или дисконтированной стоимости; 3) лизинговые платежи в России не делятся на составляющие в зависимости отставки процента и нормы прибыли, а по МСФО (IAS) 17 такая регламентация является безальтернативной
4. Раскрытие информации в финансовой отчетности	Совпадение ряда показателей, раскрываемых в российской отчетности и по МСФО (IAS) 17	Перечень информации в МСФО (IAS) 17 шире, чем в российских нормативных актах

Российские нормативные акты по бухгалтерскому учету по сравнению с МСФО содержат гораздо меньший набор требований к раскрытию информации в финансовой отчетности.

Накопленный опыт стран с развитой рыночной экономикой показывает, что аренда стимулирует увеличение сбыта продукции, способствует развитию предпринимательства, повышает эффективность экономики и ускоряет научно-технический прогресс.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ расположено в селе Смак Корса Арского района РТ, расположенном в 15 км от районного центра и железнодорожной станции Арск, от республиканского центра 70 км. Образовано в 2004 году в составе агропромышленного блока ОАО «Холдинговая компания «Ак Барс».

Удаленность от пунктов реализации основных видов сельскохозяйственной продукции: зерна и рапса 18 км., картофеля 47 км., молока 86 км., мяса 46 км. Удаленность от баз закупки основных видов материально-технических ресурсов: сельскохозяйственных машин, запасных частей и горюче-смазочных материалов 54 км., строительных материалов 85 км., удобрения 330 км.

Оценочный балл оценки сельскохозяйственных угодий по природным свойствам в хозяйстве 27,4.

Внутрихозяйственная дорожная сеть асфальтирована. Имеется хорошо налаженная телефонная сеть, электрификация, радио, телевидение.

На территории хозяйства располагаются объекты социальной инфраструктуры: школа, сельсовет, клуб, аптека, мечеть, столовая. В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» имеются следующие подсобные предприятия: машинно-тракторный парк с ремонтными подразделениями, автопарк, энергетическая служба, теплоснабжение, склад ГСМ и запчастей.

Для наиболее полной характеристики природно-экономических условий необходимо провести анализ показателей, характеризующих обеспеченность хозяйства ресурсами, одним из таких является эффективность использования земли.

Для проведения анализа изучения состояния земельных угодий в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, рассмотрим состав земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий, отражённых в таблице 2.

Таблица 2 – Состав и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2014-2017 года

Виды земельных угодий	Площадь, га				Структура сельскохозяйственных угодий, %				В среднем по РТ за 2017 г. %
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	
Общая земельная площадь	12545	12545	13120	13120	X	X	X	X	X
Всего сельскохозяйственных угодий, из них:	11920	11920	12496	12496	100	100	100,0	100,0	100
Пашня	11496	11496	12000	12000	96,4	96,4	96,0	96,0	87,6
Сенокосы	12	12	133	133	0,1	0,1	1,1	1,1	1,9
Пастбища	412	412	363	363	3,5	3,5	2,9	2,9	10,2
Процент распаханности	X	X	X	X	96,4	96,4	96,0	96,0	87,6

Данные таблицы 2 свидетельствуют о том, что общая земельная площадь ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ особо не меняется. В структуре сельскохозяйственных угодий наибольший удельный вес приходится на пашню и составляет 96,0 % в 2017 году. Следовательно, процент распаханности соответствует этому значению, то есть 96,0%. Процент распаханности выше 80%, что говорит о том, что изучаемая организация интенсивно использует свои земли, почти вся площадь находится в обороте. Данный показатель в 2017 году был выше на 8,4 процентных пункта по сравнению со средними данными по РТ.

Сравнивая другие показатели со средними данными по РТ за 2017 год, видим, что площадь сенокосов ниже среднереспубликанских данных на 0,8 пункта; площадь пастбищ ниже на 7,3 пункта.

Земля имеет огромное значение для сельского хозяйства. Она единственная отрасль народного хозяйства, которая напрямую зависит от

земли. Земля одновременно выступает и предметом труда, и средством труда. При правильном уходе земля не только изнашивается, но и способна постоянно увеличивать свою производительность.

Для более полной характеристики хозяйства необходимо определить производственное направление и уровень специализации производства. Для этого необходимо рассчитать показатели стоимости товарной продукции за 2014-2017 годы (таблица 3).

Таблица 3 – Стоимость и структура товарной продукции в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2014-2017 годы

Вид продукции	Годы								В сред- нсм за 5 лет
	2014		2015		2016		2017		
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%
Зерно	579,4	15,7	427,4	9,8	847,0	17,7	728,0	16,3	15,72
Рапс	43,7	1,2	71,1	1,6	114,6	2,4	145,1	3,3	2,08
Картофель	35,4	1,0	311,9	7,1	214,1	4,5	104,9	2,4	3,04
Молоко	2722,6	73,8	2945,9	67,2	2951,1	61,7	2920,8	65,5	64,68
Мясо КРС	274,6	7,4	617,1	14,1	652,6	13,6	703,7	15,8	14,72
Лошади	31,7	0,9	8,4	0,2	2,4	0,1	0	0	0,28
Мед	1,0	0,1	1,5	0,1	1,5	0,1	1,5	0,1	0,1
Итого	3688,4	100	4383,3	100	4783,3	100	4457,5	100	100

Из таблицы 3 можно сказать, что специализация в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ скотоводческая, так как наибольший удельный вес в структуре товарной продукции в среднем за 5 лет занимает производство молока и мяса КРС.

Для характеристики уровня (степени) специализации хозяйства используем показатель коэффициента специализации. Его величина определяется на основе данных таблицы 3 по формуле И.В. Поповича:

$$K_c = 100 / \sum P (2j - 1), \text{ где}$$

K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

j – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному вводу в структуру товарной продукции, начиная с наивысшего:

$$K_c = 100 / 79,4(2*1-1) + 15,72(2*2-1) + 3,04(2*3-1) + 2,08(2*4-1) + 0,1(2*5-1) + 0,1(2*6-1) = 0,63$$

Коэффициент специализации равен 0,63, что свидетельствует о высоком уровне специализации в изучаемом хозяйстве.

Показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда имеют важное значение для повышения конечных результатов сельскохозяйственного производства, так как во многом определяют уровень и темпы его развития. Показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Динамика уровня фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	837401	804315	869780	729178	781096	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га.	11920	11920	11920	12496	12496	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	397	352	346	326	326	98
Фондооснащенность, тыс.руб на 100 га сельскохозяйственных угодий	7025,2	6747,6	7296,8	5835,3	6250,8	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	2109,3	2285,0	2011,1	2236,7	2396,0	2706,4

По данным таблицы 4 можно сделать вывод, что показатель фондооснащенности труда ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ не имеет ярко выраженной тенденции изменения. Так, например, фондоосна-

щенность труда в 2017 году на 7,1% выше по сравнению с данным показателем за 2016 год. А вот показатель фондовооруженности труда в динамике с 2010 по 2014 года растет, а в 2015 году наблюдается снижение этого показателя. С 2016 года фондовооруженности труда растет и к отчетному году составляет 2396 тыс.руб.на 1 работника. По сравнению со среднереспубликанскими данными показатель фондооснащенности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» выше на 48,2%, показатель фондовооруженности труда ниже на 11,5 %.

Энергетические ресурсы, наряду с другими основными производственными фондами, являются наиболее активной частью материально-технических ресурсов сельскохозяйственного производства. Об энергетических ресурсах ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» можно судить по энергооснащенности и энерговооруженности труда (таблица 5).

Таблица 5 – Динамика уровня энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	30460	26302	26302	27680	27680	6477
Площадь пашни, га	11496	11496	11496	12000	12000	5508
Число среднегодовых работников, чел.	397	352	346	326	326	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	265,0	228,8	220,7	221,5	221,5	117,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	76,7	74,7	76,0	84,9	84,9	66,1

Данные таблицы 5 свидетельствуют о росте уровня энерговооруженности труда ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2013 по 2016 годы. В 2016 году по сравнению с 2013 годом энерговооруженность труда

увеличилась на 10,7 %. В 2016-2017 годах данный показатель остается неизменным. Показатель энергообеспеченности в динамике за 2013-2015 годы снижаются, а в 2016 произошло увеличение показателя на 0,36 %. В 2016-2017 годах энергообеспеченность остается неизменной. Энергообеспеченность и энерговооруженность имеют максимальные значения в отчетном 2017 году.

Изучаемые показатели энергообеспеченности и энерговооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в 2017 году были выше по сравнению со средними данными по республике (соответственно на 88,3 % и 28,4 %).

Уровень обеспеченности основными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» представлен в таблице 6. При анализе данных таблицы 6 можно сделать вывод, что обеспеченность основными сельскохозяйственными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ низкая.

Таблица 6 – Динамика уровня обеспеченности основными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы				
	2013	2014	2015	2016	2017
Площадь пашни, га.	11496	11496	11496	12000	12000
Нормативная нагрузка пашни на 1 эталонный трактор, шт.	100	100	100	100	100
Требуемое число эталонных тракторов, шт.	115	115	115	120	120
Имеется эталонных тракторов, шт.	61	57	57	54	54
Уровень обеспеченности тракторами, %	53,5	49,6	49,6	45,0	45,0
Площадь посевов зерновых и зернобобовых, га.	3724	4378	4804	4600	4816
Нормативная нагрузка посевов на 1 зерноуборочный комбайн, га.	150	150	150	150	150
Требуемое число зерноуборочных комбайнов, шт.	25	29	32	31	32
Имеется зерноуборочных комбайнов, шт.	15	15	15	21	21
Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами, %	60,0	51,7	46,8	67,7	65,6

Примерно только на половину предприятия обеспечивается сельскохозяйственной техникой. Таким образом, к отчетному году снижаются уровень обеспеченности тракторами до 45,0%, и уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами к 2017 году составляет 65,6%, снижение показателя произошло в данном случае за счет увеличения посевной площади зерновых и зернобобовых культур с 4785 га до 4600 га к отчетному году.

Для определения годового запаса труда и уровня его использования в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» рассчитаем показатели таблицы 7.

Таблица 7 – Запас труда и уровень его использования в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ в 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников хозяйства, чел.	421	402	395	363	355	106
Годовой запас труда, тыс. чел-час.	766,2	731,6	777,3	706,5	690,8	192,4
Фактически отработано, тыс. чел-час	879	884	837	751,0	715,0	213
Уровень использования запаса труда, %	114,7	120,8	107,6	106,3	103,5	110,7

Как видно из таблицы 7 в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2013-2017 годы уровень использования трудовых ресурсов выше допустимого уровня – это объясняется нехваткой рабочей силы. В 2017 году уровень использования трудовых ресурсов составляет 103,5 %, это на 3,5 % выше нормативного, т.е. при сохранении тех же условий работы количество рабочих должно быть больше.

Обеспеченность трудовыми ресурсами влияет на сроки проведения сельскохозяйственных работ, и, в конечном счете, на эффективность сельскохозяйственного производства в целом.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование земли, производственных фондов и

труда. Расчет показателей эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» показан в таблице 8.

Таблица 8 – Показатели экономической эффективности в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	237,6	288,3	311,8	252,3	214,8	301,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	18,2	26,0	28,6	25,7	21,9	49,3
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	0,9	1,1	1,1	1,1	0,9	1,8
- 100 руб издержек производства, руб.	2,4	2,8	2,5	1,9	1,7	2,5
Сумма валового дохода в расчете на: - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	5797,1	6721,5	7067,7	5704,0	10372,0	2186,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	443,3	607,2	649,5	582,5	1059,2	357,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	18,9	26,6	25,8	26,0	44,2	13,3
- 100 руб издержек производства, руб.	57,5	64,5	57,6	43,09	84,7	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на: - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	1131,6	1680,8	972,92	1787,03	-83,05	746,2
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	86,5	151,8	89,41	182,50	-8,48	121,8
- 100 руб основных производственных фондов, руб.	3,7	6,6	3,56	8,16	-0,35	4,5
- 100 руб издержек производства, руб.	11,2	16,1	7,93	13,50	-0,68	6,1
Уровень рентабельности (убыточности),%	18,6	24,3	14,04	24,83	-0,87	9,7

Как видно из таблицы 8 в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ стоимость валовой продукции в расчете на 100 га соизмеримой пашни с 2013 по 2017 год постепенно снижается и в 2017 году составило 214,8 тыс. руб. Стоимость валовой продукции в расчете на 1 среднегодового работника с 2013 по 2015 год растет, а с 2016 по 2017 год снижается и в 2017

году составило 21,9 тыс. руб. Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. основных производственных фондов с 2013 по 2016 год растет, а в отчетном 2017 снизился до 0,92 тыс. руб. Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. издержек производства имеет почти такую же тенденцию. Сумма валового дохода в расчете на 100 га соизмеримой пашни в 2013 году составила 5797 тыс.руб., а к отчетному 2017 году увеличилась до 10114 тыс. руб., что выше в 1,74 раз по сравнению с данным показателем за базисный 2013 год.

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ сумма прибыли на одного среднегодового работника в 2016 году составила 182,5тыс.руб., это выше показателя предыдущего года почти в 2,05 раза. А в 2017 году понесли убытки – 848 тыс. руб. Такая же картина наблюдается по другим показателям.

Рентабельность – важнейший экономический показатель, характеризующий хозяйственную деятельность предприятия. Повышение роли таких показателей, как прибыль, рентабельность, для анализа деятельности предприятий имеет большое значение. Она служит расчетной основой цен, а, следовательно, и прибыли.

Производство в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2012 по 2016 годы было рентабельным, уровень рентабельности в 2016 году составлял 24,83 %. А в 2017 году хозяйство работало убыточно и уровень убыточности составил 0,87%. Следовательно, основное производство изучаемой организации нуждается в повышении рентабельности и выводе его из убыточного состояния.

Анализ таблицы 8 показал, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» до 2017 года имело высокие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства и являлось прибыльным.

2.2. Анализ финансового состояния

Важнейшими взаимосвязанными характеристиками финансового состояния коммерческой организации являются платежеспособность и ликвидность. При этом если под платежеспособностью коммерческой организации понимается ее способность своевременно и в полном объеме рассчитываться по всем своим обязательствам (долгосрчным и краткосрочным), то ликвидность коммерческой организации представляет собой ее способность выполнять краткосрочные обязательства и осуществлять непредвиденные расходы.

Анализ ликвидности баланса за 2015-2017 годы ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

АКТИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)		
								2015 г.	2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	164533	159115	1913	Наиболее срочные обязательства (П1)	76746	83566	118436	87787	75549	- 116523
Быстро реализуемые активы (А2)	582663	559774	1072705	Краткосрочные пассивы (П2)	490025	610187	856106	92638	-50413	216599
Медленно реализуемые активы (А3)	165708	185876	257288	Долгосрочные пассивы (П3)	273602	112525	137647	- 107894	73351	119641
Трудно реализуемые активы (А4)	1309407	1282280	1236759	Постоянные пассивы (П4)	1381938	1380767	1456476	-72531	-98487	- 219717
Баланс	2222311	2187045	2568665	Баланс	2222311	2187045	2568665	X	X	X

Из таблицы 9 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2015 – 2017 годах платежный недостаток имеет место по труднореализуемым активам, к 2017 году недостаток увеличился на 121 230 тыс.руб. По наиболее ликвидным активам в 2015-2016 годах наблюдался платежный излишек, в 2017 году по данной группе наблюдается платежный недостаток.

В 2015 году платежный недостаток имел место по медленно реализуемым активам, в 2016-2017 годах по данной группе наблюдается платежный

излишек, который в 2017 году увеличился на 46 290 тыс.руб. По быстро реализуемым активам в 2017 году наблюдался платежный излишек который увеличился на 267 012 тыс.руб., в 2016 году по данной группе наблюдался платежный недостаток.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса (таблица 10).

Таблица 10 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

Абсолютно ликвидный ба- ланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ		
	2015 г.	2016 г.	2017 г.
$A1 \geq П1$	164 533 > 76 746 Условие выполняется	159 115 > 83 566 Условие выполняется	1 913 < 118 436 Условие не выполня- ется
$A2 \geq П2$	582 663 > 490 025 Условие выполняется	559 774 < 610 187 Условие не выполня- ется	1 072 705 > 856 106 Условие выполняется
$A3 \geq П3$	165 708 < 273 602 Условие не выполня- ется	185 876 > 112 525 Условие выполняется	257 288 > 137 647 Условие выполняется
$A4 \leq П4$	1 309 407 > 1 381 938 Условие не выполня- ется	1 282 280 < 1 380 767 Условие выполняется	1 236 759 < 1 456 476 Условие выполняется

Из таблицы 10 видно, что баланс ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района не является абсолютно ликвидным, так как в 2015 году не выполняются третье и четвертое условия; в 2016 году не выполняется только второе условие; в 2017 году не выполняется только первое условие. Так как в 2017 году не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности изучаемой организации.

Невыполнение одного из приведенных в таблице 2.9 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).

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что бухгалтерский баланс ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в 2015 году является ликвидным на 50 %, а в 2016-2017 годах 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 11).

Таблица 11 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Текущая ликвидность (Тл)	180 425	25 136	100 076	-80 349
Перспективная ликвидность (Пл)	-107 894	73 351	119 641	227 535

Из таблицы 11 видно, что текущая ликвидность свидетельствует о платежеспособности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, за период она уменьшилась на 80 349 тыс.руб., что является отрицательным. Перспективная ликвидность увеличилась на 227 535 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.

Реальность оценки ликвидности бухгалтерского баланса организации может быть достигнута только на основе расчета всех коэффициентов ликвидности активов организации по данным бухгалтерского баланса (приложение Г). Расчет коэффициентов ликвидности приведен в таблице 12.

Таблица 12 – Коэффициенты ликвидности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения период
1. Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабл)	0,2-0,7	0,29	0,23	0,002	-0,288
2. Коэффициент критической ликвидности (Ккл)	0,8-1,0	1,32	1,04	1,10	-0,22
3. Коэффициент текущей ликвидности (Ктл)	$\geq 2,0$	1,61	1,30	1,37	-0,24

Из таблицы 12 видно, что коэффициент абсолютной ликвидности в 2015-2016 годах соответствовал норме, это говорит о том, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ могло погасить свою кредиторскую задолженность денежными средствами. К 2017 году ситуация изменилась – коэффициент абсолютной ликвидности уменьшился на 0,288 пункта и перестал соответствовать нормальным ограничениям. Коэффициент критической ликвидности чуть выше нормы, к 2017 году Ккл уменьшился на 0,22 пункта. Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) меньше рекомендованных границ, что говорит о нерациональном вложении организацией своих средств и неэффективном их использовании. К 2017 году этот коэффициент уменьшился на 0,24 пункта.

Различают абсолютные и относительные показатели финансовой устойчивости.

Проанализируем финансовую устойчивость ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района с помощью абсолютных показателей (таблица 13).

Из таблицы 13 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ собственные оборотные средства увеличились на 147 186 тыс.руб., что заслуживает положительной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат уменьшились на 53 146

тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат увеличилась на 312 935 тыс.руб.

Таблица 13 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс. руб.) за 2015 – 2017 годы

Показатели	Условные обозначения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	Шр П	1381938	1380767	1456476	74538
Внеоборотные активы	Ip А	1309407	1282280	1236759	-72648
Наличие собственных оборотных средств	СОС	72531	98487	219717	147186
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	Vp П	273602	112525	73270	-200332
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	СДИ	346133	211012	292987	-53146
Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	КО	490025	610187	856106	366081
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	ОИ	836158	821199	1149093	312935
Общая величина запасов	З	165708	185233	256507	90799
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	дельта СОС	-93177	-86746	-36790	56387
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	дельта СД	180425	25779	36480	-143945
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	дельта ОИ	670450	635966	892586	222136

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» недостаток собственных оборотных средств уменьшился на 56 387 тыс.руб.; излишек собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат уменьшился на 143 945 тыс.руб.; излишек общей величины источников формирования запасов и затрат увеличился на 222 136 тыс.руб.

Исходя из данных таблицы 13 можно сказать, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района в 2015-2017 годах имеет нормальное финансовое состояние.

Оценим финансовую устойчивость с помощью относительных показателей – коэффициентов, характеризующих степень независимости организации от внешних источников финансирования (таблица 14).

Таблица 14 – Оценка относительных показателей финансовой устойчивости ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015-2016 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{сос}}$)	$\geq 0,1$	0,08	0,11	0,16	0,08
Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{\text{омз}}$)	0,6 – 0,8	0,44	0,53	0,86	0,42
Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$)	$\geq 0,5$	0,05	0,07	0,15	0,10
Индекс постоянного актива ($K_{\text{п}}$)	$\geq 0,5$	0,95	0,93	0,85	-0,1
Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{\text{длзс}}$)	-	0,50	0,08	0,05	-0,45
Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{\text{рси}}$)	$\geq 0,5$	0,31	0,37	0,32	0,01
Коэффициент автономии ($K_{\text{а}}$)	0,4 - 0,6	0,62	0,63	0,57	-0,05
Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{\text{кзк}}$)	$\leq 0,5$	0,38	0,37	0,43	0,05

Как видно из таблицы 14 коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{сос}}$) в 2016-2017 годах соответствует нормальным ограничениям. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,08 пункта. Следовательно, ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ обеспечено собственными оборотными средствами. В 2017 году коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{\text{омз}}$) характеризует, что материальные запасы покрыты собственными средствами, т.к. $K_{\text{омз}}$ соответствует нормальным ограничениям. До 2017 года была противоположная ситуация. Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$) не соответствует нормативным данным (0,5) и показывает, что собственные источники средств не мобильны с финансовой точки зрения. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,10 пункта, что говорит о положительной тенденции. Индекс постоянного актива ($K_{\text{п}}$) соответствует нормальным ограничениям. К 2017 году $K_{\text{п}}$

уменьшился на 0,1 пункта. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{\text{дпзс}}$) в 2017 году уменьшился на 0,45. Это говорит о том, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» стало менее интенсивно использовать заемные средства для обновления и расширения производства. Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{\text{рси}}$) не соответствует норме и показывает, что средства производства занимают небольшую долю в имуществе хозяйства в 2015 году – 31 %; в 2016 году – 37 %; в 2017 году – 32 %. К 2017 году $K_{\text{рси}}$ увеличился на 0,01 пункта. Коэффициент автономии ($K_{\text{а}}$) соответствует норме и означает, что обязательства изучаемой организации могут быть покрыты собственными средствами. К 2017 году $K_{\text{а}}$ уменьшился на 0,05 пункта. Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{\text{кзк}}$) соответствует нормальным ограничениям и он показывает, что доля заемных средств в валюте баланса равна в 2015 году – 38 %; в 2016 году – 37 %; в 2017 году – 43 %. Данный коэффициент характеризует, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» не сильно зависит от внешних источников. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,05 пункта, что является отрицательным.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района ведется согласно Федеральному закону от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 18.07.2017); Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 №34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 09.03.2017 №47н) и другим нормативным документам. Бухгалтерский учет ведется в денежном выражении путем сплошного непрерывного документального отражения фактов хозяйственной жизни.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» ответственными являются: за организа-

цию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций в целом по организации – директор Салахов Шайдулла Имамович; за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности – главный бухгалтер Г.Р. Ситдикова.

На основании унифицированных форм первичной учетной документации разработан и утвержден график документооборота бухгалтерии. К числу элементов документооборота относятся порядок и сроки хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Ответственность за организацию их хранения несет директор Ш.И. Салахов.

Бухгалтерская финансовая отчетность в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» составляется в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету. Росстат в своем письме от 04.12.2017 N 04-4-04-4/136-СМИ разъяснил, как надо отвечать в органы статистики на запрос аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, если компания не подлежит обязательному аудиту. Напомним, по закону о бухучете (от 06.12.2011 N 402-ФЗ) аудиторское заключение сдается вместе с обязательным экземпляром годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту. Росстат в связи с этим отмечает, что если по законодательству бухгалтерская отчетность компании не подлежит обязательному аудиту, то она не обязана давать пояснения. Таким образом, если орган Росстата запросил аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности у такой организации, то в этом случае компания должна предоставить в статистику разъяснения об отсутствии такой обязанности. Ведомство также напоминает, что непредставление аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей обязательному аудиту, грозит административными штрафами. Для должностных лиц размер штрафа составляет от 300 до 500 рублей, для юридических лиц - от 3 000 до 5 000 рублей.

Бухгалтерский учет в организации ведется в автоматизированной форме на базе бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия 8.0» и «1С: Зарплата и управление персоналом». Сведения, содержащиеся в принятых к учету первичных учетных документах, накапливаются и систематизируются в информационной базе данных программы «1С: Бухгалтерия 8.0», самостоятельно настроенной и внедренной организацией. Данная форма учета повышает контрольное значение учета.

Наша работа посвящена изучению учета аренды, поэтому отметим, что Минфин подготовил и опубликовал для общественного обсуждения проект федерального стандарта «Бухгалтерский учет аренды». Документом установлены правила формирования в бухгалтерском учете организаций информации при получении или предоставлении имущества за плату во временное пользование. Стандарт применяется сторонами отдельных видов договоров аренды (субаренды) и договоров аренды (субаренды) отдельных видов имущества, а также иных договоров, положения которых содержат арендные отношения. Стандарт распространяется также на финансовую аренду или лизинг. При этом документ применяется вне зависимости от наличия в договорах лизинга и иных сходных договорах условий, по которым лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Указанный стандарт не применяется в отношении бухгалтерского учета участков недр для геологического изучения или добычи полезных ископаемых, биологических активов, результатов интеллектуальной деятельности и объектов концессионного соглашения. Кроме того, этот стандарт не распространяется на организации государственного сектора.

Одним из элементов при организации бухгалтерского учета является организация системы внутреннего контроля. Такая система в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» не создана, однако, как и на любом предприятии существуют элементы внутреннего контроля. Например, при сдаче отчетов из подразделений в центральную бухгалтерию, каждый бухгалтер проверяет этот отчет на правильность составления, то есть осуществляет контроль правильности

заполнения и исчисления данных. Также одним из элементов системы внутреннего контроля является проведение инвентаризации на различных участках учета.

В основном все контрольные функции возложены на главного бухгалтера. Она контролирует правильность списания затрат на издержки производства, анализирует статьи затрат, контролирует обоснованность отчетных калькуляций себестоимости продукции, контролирует правильность перечисления налогов и сборов в различные бюджеты, контролирует движение денежных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс».

Мы считаем, что изучаемой организации следует создать службу внутреннего контроля для обеспечения сохранности материальных ценностей, повышения ответственности работников за выполняемые работы.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АРЕНДЫ В ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ

Многие организации, в том числе и сельскохозяйственные используют аренду. ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в последние годы основные средства в аренду не сдавало и не получало. Но в случае необходимости изучаемая организация может приобрести основные средства в аренду, а также сдать свои основные средства в аренду. Как уже было сказано в работе по аренде до сих пор российского федерального стандарта бухгалтерского учета нет. Есть лишь проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Аренда», разработанный Министерством финансов РФ и устаревший документ – это Указания по отражению лизинговых операций [45]. Эти указания носят рекомендательный характер и разработаны до реформирования бухгалтерского учета на основе утратившего силу Плана счетов. Поэтому применяются они в части, не противоречащей действующему законодательству, в том числе Плану счетов и Инструкции по его применению [11]. Также при отражении в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни по договорам аренды необходимо руководствоваться: Гражданским кодексом РФ [1]; Федеральным Законом №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» [4]; ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [8], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [9], ПБУ 10/99 «Расходы организации» [10] и другими ПБУ и нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Различают два вида аренды: текущая аренда и финансовая аренда (лизинг). От вида аренды зависит порядок учета объектов основных средств. Прежде чем начнем изучение учета аренды, в разделе 3.1 выпускной квалификационной работы приведем сравнение аренды и лизинга.

3.1. Отличия договоров аренды и лизинга

При классической аренде арендодатель предоставляет арендатору во временное пользование за определенную плату имущество, которое остается собственностью арендодателя на протяжении всего срока действия договора аренды, а также после окончания его действия.

В случае простой аренды и при использовании схем лизинга происходит разделение функций владельца имущества и его пользователя: конкретное имущество в течение определенного срока за плату использует субъект, не являющийся его собственником.

Сравнительную характеристику аренды и лизинга приведем в таблице 15.

Таблица 15 – Сравнение аренды и лизинга

Критерий сравнения	Аренда	Лизинг (финансовая аренда)
1	2	3
Право собственности на предмет договора в момент заключения договора	Имущество, являющееся предметом аренды, в момент заключения договора уже принадлежит арендодателю (ст. 608 ГК РФ)	Имущество, являющееся предметом лизинга, в момент заключения договора не принадлежит лизингодателю, а приобретается им у определенного лизингополучателя продавца. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем (ст. 665 ГК РФ, Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ)
Право собственности на предмет договора после его заключения	Имущество, сданное в аренду, остается в собственности арендодателя (ст. 608 ГК РФ). Имущество, преданное лизингополучателю по договору лизинга, является собственностью лизингодателя (п. 1 ст. 11 Закона о лизинге)	
Возможность выкупа предмета договора	И договором аренды, и договором лизинга может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора (лизингополучателя) по истечении срока аренды (лизинга) или до его истечения (ст. 624 ГК РФ, п. 1 ст. 19 Закона о лизинге)	
Необходимость заключения обязательных и сопутствующих договоров	Обязательные и сопутствующие договоры для аренды не предусмотрены	Субъекты лизинга должны заключать обязательные (договор купли-продажи) и вправе заключать сопутствующие (договор о привлечении средств, договор залога, договор гарантии, договор поручительства и другие) договоры (п. 2 ст. 15 Закона 164)

Предмет договора	Предмет договора аренды - обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования	Предмет договора лизинга - любые непотребляемые вещи, кроме земельных участков и других природных объектов (ст. 666 ГК РФ, п. 2 ст. 3 Закона о лизинге)
------------------	---	---

Продолжение таблицы 15

1	2	3
	непотребляемые вещи). Законом установлены виды имущества, сдача которого в аренду не допускается или ограничивается (абзац второй п. 1 ст. 607 ГК РФ)	
Форма и государственная регистрация договора	Договор аренды может быть заключен в устной (пп. 2 п. 1 ст. 161 ГК РФ) и письменной (п. 1 ст. 609 ГК РФ) формах. Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации (п. 2 ст. 609 ГК РФ) за некоторыми исключениями (п. 2 ст. 26 Земельного кодекса РФ, п. 2 ст. 651, ст. 633, ст. 643 ГК РФ)	Договор лизинга независимо от срока заключается в письменной форме (п. 1. ст. 15 Закона о лизинге). Договор лизинга, предметом которого является недвижимое имущество, подлежит государственной регистрации (п. 2 ст. 609 ГК РФ, п. 1 ст. 20 Закона о лизинге). Предусмотрена также регистрация отдельных предметов лизинга, подлежащих регистрации в государственных органах (транспортные средства, оборудование повышенной опасности и другие предметы лизинга) (п. 1 ст. 20 Закона о лизинге)
Стороны договора	Арендодатель (наймодатель) и арендатор (наниматель). Требования к арендодателю предусмотрены ст. 608 ГК РФ. Арендатор - любой субъект гражданского права	Лизингодатель и лизингополучатель. Требования к ним приведены в п. 1 ст. 4 Закона о лизинге. Одним из обязательных участников лизинговых операций выступает продавец предмета лизинга. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения (п. 1 ст. 4 Закона о лизинге)
Риск случайной гибели предмета договора	Риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет арендодатель, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 211 ГК РФ)	Риск случайной гибели или случайной порчи имущества переходит к лизингополучателю в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором лизинга (ст. 669 ГК РФ, п. 1 ст. 22 Закона о лизинге)
Содержание предмета договора	Осуществление капитального ремонта является обязанностью арендодателя, а поддержание имущества в исправном состоянии, производство текущего ремонта, несение расходов на содержание имущества - арендатора (ст. 616 ГК РФ)	И текущий, и капитальный ремонт предмета лизинга является обязанностью лизингополучателя, если иное не предусмотрено договором лизинга (п. 3 ст. 17 Закона о лизинге)
Неотделимые улучшения	В случае если неотделимые улучшения произведены с согласия арендодателя или лизингодателя, арендатор/ лизингополучатель имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости таких улучшений (если иное не предусмотрено договором), если такие улучшения произведены без согласия	

	арендодателя/ лизингодателя - право на возмещение их стоимости у арендатора/ лизингополучателя отсутствует (п.п. 2 и 3 ст. 623 ГК РФ, п.п. 8 и 9 ст. 17 Закона о лизинге)
Возможность заключения договоров субаренды/ сублизинга	Арендатор/ лизингополучатель вправе с согласия арендодателя/ лизингодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (сублизинг) другому лицу на срок, не превышающий срок договора (п. 2 ст. 615 ГК РФ, ст. 8 Закона о лизинге)

Из таблицы 3.1 видно, что договор лизинга является видом договора аренды. Однако несмотря на внешнюю схожесть, между ними также существуют отличия, которые следует учитывать при выборе надлежащего способа оформления отношений.

В следующих разделах работы изучим порядок учета текущей аренды и лизинговых операций.

3.2. Учет текущей аренды основных средств

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ отсутствуют факты хозяйственной жизни, связанные с учетом текущей аренды. Поэтому рассмотрим как должен вестись учет текущей аренды. Так как изучаемая организация в случае острой необходимости может основные средства взять в аренду и сдать в аренду.

Аренда предусматривает передачу основных средств арендодателем арендатору за плату во временное владение на определенный в договоре период времени. И учете объекты, сданные в текущую и долгосрочную аренду, отражаются одинаково.

Объектом текущей аренды может выступать как отдельный объект основных средств (трактор, компьютер и др.), так и его часть (помещение склада). Срок обычно устанавливается в пределах одного года с дальнейшей пролонгацией и изменением условия договора.

Основанием для передачи объектов в краткосрочную аренду и возврат является договор на аренду (приложение В) и акты приема-передачи, составленные в двух экземплярах. Арендная плата предъявляется арендатору в виде

счета с прилагаемым расчетом и со ссылкой на договор аренды. Затраты по капитальному ремонту и капитальным вложениям предъявляются исполнителем заказчику в виде счета, выписываемого на основании акта выполненных работ при наличии сметы. Перечисление арендной платы осуществляется платежным поручением со ссылкой на счет.

Арендодатель продолжает учитывать переданный в текущую аренду объект основных средств на собственном балансе, начислять амортизацию и платить налог на имущество. Сумма амортизации начисляется в обычном порядке. Однако поскольку арендодатель не использует переданное в аренду имущество непосредственно в своей хозяйственной деятельности, то начисление амортизации относится на прочие расходы.

При этом арендодатель должен решить, к какому виду деятельности он относит операции по сдаче имущества в аренду: к обычному виду деятельности или к прочим операциям. Это требование вытекает из ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В зависимости от такой классификации деятельности будет организован учет операций по сдаче имущества в аренду:

- если сдача имущества в аренду будет определена как обычный вид деятельности, то факты хозяйственной жизни будут отражаться через счет 90 «Продажи» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в обычном порядке. По кредиту счета 90 будет собираться информация о величине арендной платы, причитающейся арендодателю в отчетном периоде; по дебету будут учитываться расходы, связанные с ее получением. Сальдо счета будет показывать конечный финансовый результат, который по истечении отчетного периода присоединяется к балансовой прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки»).

- если же эти факты хозяйственной жизни будут признаны прочими операциями, то они будут отражаться как прочие доходы и расходы через счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Сдача основных средств в аренду для ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» не будет являться основным видом деятельности, соответственно причитающаяся арендная плата будет являться прочим доходом и будет учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту счета 91 будет отражаться причитающаяся арендная плата, по дебету счета 91 будут отражаться расходы, связанные с арендными сделками.

У арендодателя на сумму причитающейся арендной платы дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуется счет 91; параллельно по ней начисляется НДС (Дебет 91 Кредит 68), а при поступлении средств от арендатора дебетуются счета денежных средств и кредитуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На счет 91-2 «Прочие расходы» помимо амортизации исходя из условий договора списывают и прочие расходы.

Арендатор учитывает полученное имущество за балансом (Дебет 001 «Арендованные основные средства»), а у арендодателя оно числится на отдельном субсчете счета 01 «Основные средства», например «Основные средства, сданные в аренду».

Предположим, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» сдало в аренду объект основных средств. Рассмотрим порядок отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с арендой основных средств, в учете арендодателя.

Дебет 01, «Основные средства, сданные в аренду»	— переданы основные средства в аренду
--	---------------------------------------

Кредит 01, «Собственные основные средства»

Дебет 02-1	— отражена амортизация по переданным
Кредит 02-2	в аренду основным средствам

Аренда не является предметом деятельности:

Дебет 76, «Расчеты по арендной плате»	— начислена задолженность арендатора за переданные ему в аренду основные сред-
Кредит 91-1	ства

Дебет 91-2	— начислен НДС с суммы арендной пла-
Кредит 68	ты

Дебет 91-2	— отражены затраты, связанные с оказа-
Кредит 20, 10, 26, 76 ...	нием арендных услуг

Дебет 51, 50	— на расчетный счет, в кассу зачислен
Кредит 76, «Расчеты по арендной плате»	(поступил) долг арендатора
Дебет 01, «Собственные основные средства»	— возвращены арендатором основные средства
Кредит 01, «Основные средства, сданные в аренду»	

Если арендная плата вносится арендатором неденежными платежами, то учет операций по арендной плате арендатор организует на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» исходя из цены арендной услуги, установленной в договоре аренды.

Предположим, что изучаемая организация взяла в аренду объект основных средств. Рассмотрим порядок отражения операций, связанных с арендой основных средств, в учете арендатора.

Дебет 001	— получены в аренду основные средства
-----------	---------------------------------------

Аренда является расходом по обычным видам деятельности:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44	— начислена задолженность арендодателю по арендной плате
Кредит 76, «Расчеты по арендной плате»	
Дебет 19	— отражен НДС, относящийся к начисленным затратам по арендной плате
Кредит 76, «Расчеты по арендной плате»	
Дебет 68	— принята к возмещению сумма «входящего» НДС, относящаяся к принятым на учет затратам по арендной плате
Кредит 19	
Дебет 76, «Расчеты по арендной плате»	— с расчетного счета, из кассы перечислен (внесен) долг арендодателю
Кредит 51, 50	
Кредит 001	— возвращены основные средства арендодателю

Договоры аренды на льготных условиях предусматривают предоставление материальных ценностей в возмездное пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости либо в безвозмездное пользование. Операции аренды на льготных условиях отражаются в общем порядке, но с учетом ряда особенностей. При классификации аренды арендодатель признает аренду на

льготных условиях операционной арендой. При этом валовая стоимость аренды определяется исходя из суммы арендных платежей, соответствующих рыночному уровню. На дату начала аренды арендодатель помимо общего порядка учета аренды также отражает расходы будущих периодов на величину разницы между суммой арендных платежей, предусмотренных договором, и суммой арендных платежей, соответствующих рыночному уровню. В случае договора безвозмездного пользования расходы будущих периодов отражаются исходя из рыночной стоимости арендных платежей. Разница между фактическими и рыночными арендными платежами включается в расходы текущего периода по мере включения в доход текущего периода суммы, учитываемой арендодателем в качестве доходов будущих периодов. Таким образом, финансовый результат от этой операции будет нулевым.

По договору субаренды арендатор (промежуточный арендодатель) предоставляет субарендатору предмет аренды за плату во временное владение и (или) временное пользование в течение действия соответствующего договора. Арендатор (промежуточный арендодатель) отражает операции в рамках договора аренды в порядке, предусмотренном для арендатора, в рамках договора субаренды - в порядке, предусмотренном для арендодателя. Субарендатор отражает операции в рамках договора субаренды в порядке, предусмотренном для арендатора. Объекты учета субаренды классифицируются арендатором (промежуточным арендодателем) исходя из соответствующих условий договора аренды. При этом если арендатор (промежуточный арендодатель) воспользовался освобождением от признания активов по аренде и не принимает к бухгалтерскому учету предмет краткосрочной аренды в качестве права пользования активом, то соответствующие объекты учета субаренды классифицируются им как объекты учета операционной аренды. Также предусмотрены особенности при определении первоначальной стоимости чистой инвестиции в неоперационную (финансовую) аренду. Подразумеваемая в договоре субаренды процентная ставка может рассчитываться как ставка, подразумеваемая в договоре аренды, с учетом прямых затрат

арендатора (промежуточного арендодателя), связанных с договором субаренды, до даты начала аренды.

Аналитический учет основных средств как собственных, так и арендованных ведется в инвентарной карточке учета основных средств (форма №ОС-6). Карточка составляется на каждый объект или группу основных средств при их постановке на учет. По рассмотренным в данном разделе счетам можно получить стандартные отчеты программы: «Карточка счета», «Оборотно-сальдовая ведомость по счету», «Анализ счета» (приложение Б) и др.

3.3. Учет лизинговых операций

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ отсутствуют факты хозяйственной жизни, связанные с учетом лизинговых операций. Поэтому рассмотрим как должен вестись учет этих операций.

Лизинговая сделка в широком плане объединяет трех участников—изготовителя (продавца) имущества, его покупателя (лизингодателя) и пользователя (лизингополучателя). Первый и второй из них связаны между собой договором купли-продажи, второй и третий договором лизинга (рис. 7).

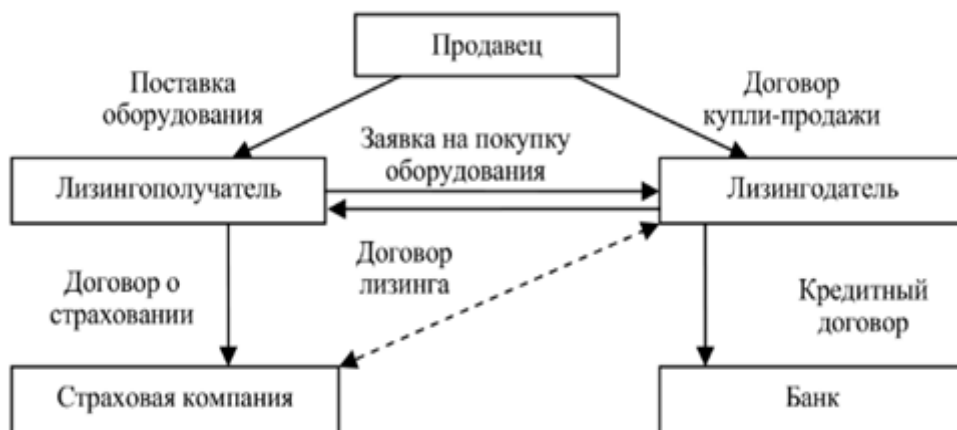


Рис. 7. Схема лизинговых отношений.

Законодательством предусмотрено несколько вариантов завершения договора лизинга (рис. 8).

При отражении лизинговых операций в бухгалтерском учете нужно исходить из того, что экономическую выгоду из предмета финансовой аренды извлекают обе стороны (лизингодатель от лизинговых платежей, лизингополучатель от эксплуатации полезных свойств предмета лизинга). Соответственно, актив подлежит отражению на балансе обеих сторон.

Порядок бухгалтерского учета лизингового имущества регулируется Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными Приказом Минфина России от 17.02.1997 №15 [45]. Рассмотрим организацию учета у лизингодателя.



Рис. 8. Варианты завершения договора лизинга.

Отдельный раздел в Стандарте предусмотрен для учета операций обратной аренды. Обратная аренда возникает в рамках договоров, в соответствии с которыми продавец-арендатор передает актив покупателю-арендодателю и арендует этот актив обратно у покупателя-арендодателя.

Для отражения операций в рамках обратной аренды, прежде всего, необходимо проверить, соблюдаются ли условия признания доходов от продажи активов, установленные, в частности, Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»*.

Если такие условия соблюдаются, то в бухгалтерском учете продавца-арендатора отражается продажа актива, покупателя-арендодателя - приобретение актива, но с учетом следующего.

Продавец-арендатор признает доход или расход от продажи актива в той части балансовой стоимости актива, которая относится к правам, переданным покупателю-арендодателю.

Оставшаяся часть балансовой стоимости проданного актива включается в фактическую стоимость права пользования активом.

Покупатель-арендодатель отражает приобретение актива в соответствии с установленными правилами ведения бухгалтерского учета, а объекты учета аренды - в соответствии со Стандартом.

Если в рамках обратной аренды не соблюдаются условия признания доходов, то ни продажа, ни приобретение в бухгалтерском учете сторон не отражаются.

Продавец-арендатор продолжает учитывать актив в установленном порядке с одновременным отражением кредиторской задолженности согласно условиям договора, а покупатель-арендодатель отражает дебиторскую задолженность в размере согласно договору.

В Стандарте также рассматривается ситуация, когда условия признания доходов от продажи активов соблюдаются, но возмещение за продажу актива не соответствует справедливой стоимости актива, либо арендные платежи не соответствуют рыночному уровню. В такой ситуации в бухгалтерском учете арендатора и арендодателя отражаются следующие операции: суммы, недополученные по сравнению с рыночным уровнем, учитываются как предоплата арендных платежей; суммы, полученные сверх рыночного уровня, учитываются как дополнительное финансирование, предоставляемое покупателем-арендодателем продавцу-арендатору.

Перечисленные суммы определяются одним из более доступных способов: как разница между справедливой стоимостью возмещения за продажу и справедливой стоимостью актива; как разница между приведенной стоимо-

стью арендных платежей, предусмотренных соглашением об аренде, и приведенной стоимостью арендных платежей, соответствующих рыночному уровню.

Следует отметить, что если данные суммы не существенные, то организация вправе принять решение их не отражать.

Приобретение имущества у поставщика для лизингополучателя происходит в форме инвестиции. В их число входят стоимость самого предмета лизинга и расходы, непосредственно связанные с его покупкой.

Лизинговое имущество, приобретенное лизингополучателем для предоставления за плату во временное пользование принимается к бухгалтерскому учету на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на приобретение их, включая расходы по доставке, монтажу и установке. Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, то передача лизингополучателю лизингового имущества отражается только записями в аналитическом учете по счету 03.

Арендодатель формирует фактическую стоимость предмета аренды в порядке, предусмотренном для учета капитальных вложений (например, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в том числе в случае приобретения предмета аренды у поставщика или его строительства. На этом счете отражаются все прямые затраты арендодателя, которые он понес в связи с договором аренды до даты начала аренды и которые не были бы понесены, если договор аренды не был бы заключен. Если какие-либо суммы уплачиваются арендатором в адрес арендодателя до даты начала аренды, то они исключаются из фактической стоимости предмета аренды. Если для приобретения или создания предмета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель привлекает займы и кредиты, то предмет аренды рассматривается в качестве инвестиционного актива в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», и расходы (проценты) по ним, в общем случае, включаются в стоимость предмета аренды.

Амортизацию по переданному в лизинг имуществу начисляет сторона, на балансе которой по условиям договора учитывается предмет лизинга. В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Доходы по договору лизинга в виде лизинговых платежей для лизингодателя являются доходами по обычным видам деятельности. Указанные доходы признаются ежемесячно.

При финансовом лизинге право собственности на предмет лизинга переходит к лизингополучателю по истечении срока действия договора при условии выплаты им всех лицензионных платежей.

Рассмотрим порядок отражения лизинговых операций, в учете лизингодателя и лизингополучателя.

Дебет 08-4	— отражена покупная стоимость лизингового
Кредит 60	имущества без НДС
Дебет 19-1	— отражена сумма НДС, относящаяся к при-
Кредит 60	обретенному имуществу
Дебет 08-4	— отражены затраты, связанные с приобрете-
Кредит 60	нием лизингового имущества (без НДС)
Дебет 19-1	— отражен НДС по затратам, связанным с
Кредит 60	приобретением лизингового имущества
Дебет 60	— погашена задолженность перед поставщи-
Кредит 51	ком лизингового имущества с расчетного счета
Дебет 03	— принято в состав доходных вложений иму-
Кредит 08-4	щество, предназначенное для сдачи в лизинг
Дебет 68-1	— принята к зачету сумма НДС, относящаяся
Кредит 19-1	к приобретенному имуществу

Передача приобретенного имущества в лизинг отражается в учете ли-

зингодателя проводками:

а) если балансодержателем будет являться лизингодатель:

Дебет 03, «Имущество для сдачи в ЛП» — передано имущество в лизинг (на балансовую стоимость переданного имущества)

Кредит 03, «Имущество для сдачи в ЛП»

б) если балансодержателем будет являться лизингополучатель, то балансовая стоимость переданного имущества отражается в учете как дебиторская задолженность:

Дебет 76, «ЛО» — начислена задолженность лизингополучателя
Кредит 91-1

Дебет 91-2 — списана балансовая стоимость переданного
Кредит 03, «Имущество для сдачи в ЛП» в лизинг имущества на счет 91

Таким образом, по дебету и кредиту счета 91 после всех записей будет отражена стоимость лизингового имущества в одинаковой оценке – по балансовой стоимости.

Разница между лизинговой (по договору) и балансовой стоимостью лизингового имущества признается доходом от обычной деятельности как доходы будущих периодов и отражается проводкой:

Дебет 76, «ЛО» — отражена разница между лизинговой и первоначальной стоимостью лизингового имущества.
Кредит 98

По мере поступления лизинговых платежей разница включается в состав текущих доходов от обычных видов деятельности:

Дебет 98 — отражена сумма лизинговых платежей, относящаяся к отчетному периоду
Кредит 90-1

Сданное в лизинг имущество лизингодателем принимается на забалансовый учет.

Принятие лизингового имущества на учет лизингополучателем осуществляется следующим образом:

а) если балансодержателем остается лизингодатель:

Дебет 001 — получено в лизинг имущество в оценке, согласованной договором лизинга

б) если балансодержателем становится лизингополучатель, все затраты по получению имущества в лизинг, являются затратами долгосрочного характера:

Дебет 08-4 — получено имущество в лизинг (на лизинговую стоимость без НДС)
Кредит 76, «ЛО»

Дебет 19 — отражен НДС, относящийся к лизинговой стоимости имущества
Кредит 76, «ЛО»

Дебет 08-4 — приняты к учету затраты, связанные с получением лизингового имущества (без НДС)
Кредит 60

Дебет 19 — отражен НДС, относящийся к возникшим затратам
Кредит 60

Дебет 01, «АИ» — приняты к учету арендованные основные средства
Кредит 08-4

Возмещение НДС из бюджета у лизингополучателя будет происходить в течение всего срока действия договора. Лизинговые компании могут освободить от уплаты НДС. В скором времени будет ставиться вопрос об освобождении от НДС лизинговых компаний. В настоящее время лизинговые компании не освобождены от НДС. В отношении лизинговых платежей применяется ставка НДС 18%. При этом такая ставка применяется вне зависимости от предмета лизинга.

Расчеты между лизингодателем и лизингополучателем осуществляются путем внесения лизинговой платы лизингополучателем.

Расчет общей суммы лизинговых платежей осуществляется по формуле:

$$\text{ЛП} = \text{АО} + \text{ЛК} + \text{КВ} + \text{ДУ} + \text{НДС},$$

где ЛП — общая сумма лизинговых платежей;

АО — величина амортизационных отчислений, причитающихся лизингодателю;

ЛК — плата за используемые кредитные ресурсы лизингодателем на приобретение имущества — объекта договора лизинга;

КВ — комиссионное вознаграждение лизингодателю за предоставление имущества по договору лизинга;

ДУ — плата лизингодателю за дополнительные услуги лизингополучателю, предусмотренные договором лизинга;

НДС — налог на добавленную стоимость, уплачиваемый лизингополучателем по услугам лизингодателя.

Лизинговая плата отражается в учете лизингодателя как доход от обычных видов деятельности следующими записями:

а) если балансодержателем остается лизингодатель:

Дебет 62	— начислена задолженность лизингополучателя по лизинговой плате
Кредит 90-1	
Дебет 90-3	—начислена задолженность бюджету по НДС
Кредит 68	
Дебет 90-2	— списаны затраты основного производства, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, относящиеся к оказанным лизинговым услугам на увеличение расходов
Кредит 20, 25, 26	
Дебет 90-9	— выявлен финансовый результат от оказанных лизинговых услуг — прибыль
Кредит 99	
Дебет 99	— выявлен финансовый результат от оказанных лизинговых услуг — убыток
Кредит 90-9	

б) если балансодержателем является лизингополучатель, то лизинговая плата учитывается как погашение дебиторской задолженности по лизинговым обязательствам:

Дебет 51	— зачислена лизинговая плата на расчетный
----------	---

Кредит 76, «Лизинговые обязательства»	счет
Дебет 98	— признана в составе доходов отчетного периода часть разницы между лизинговой и балансовой стоимостью имущества
Кредит 90-1	
Дебет 90-3	— начислена задолженность бюджету по НДС
Кредит 68	с суммы признанного дохода

Остальные факты хозяйственной жизни отражаются аналогично предыдущему варианту.

Лизинговая плата фиксируется в учете лизингополучателя как кредиторская задолженность проводками:

а) если балансодержателем является лизингодатель, то лизинговая плата отражается как расход от обычных видов деятельности и вводится в затраты на производство продукции (работ, услуг):

Дебет 20, 23, 25, 26, 44 и др.	— начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате (без НДС) за имущество, используемое в основном и вспомогательных производствах, на нужды общепроизводственного и общехозяйственного характера, в процессе продажи продукции и пр.
Кредит 76, «Задолженность по ЛП»	
Дебет 19	— отражен НДС, относящийся к лизинговой плате;
Кредит 76, субсчет «Задолженность по ЛП»	

б) если балансодержателем является лизингополучатель, то источником лизинговой платы как текущей кредиторской задолженности представляют лизинговые обязательства:

Дебет 76, «Лизинговые обязательства»	— начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате согласно установленному графику платежей
Кредит 76, «Задолженность	

по ЛП»

Дебет 76, «Задолженность по ЛП» — с расчетного счета перечислена лизинговая плата лизингодателю

Кредит 51

Дебет 68 — принят к вычету НДС, относящийся к лизинговой плате

Кредит 19

Лизинговое соглашение считается прекращенным по истечении срока его действия при условии выплаты лизингополучателем всех платежей. Право собственности на предмет лизинга с этого момента может перейти к лизингополучателю.

В учете лизингодателя этот факт хозяйственной жизни будет записан следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Дебет 02, «Амортизация имущества, сданного в лизинг» — списано с баланса имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя

Кредит 03, «Имущество для сдачи в лизинг переданное»

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то смена собственника будет зафиксировано только в забалансовом учете.

В учете лизингополучателя переход права собственности на лизинговое имущество записывается проводками:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Кредит 001 — списано с забалансового счета лизинговое имущество

Дебет 01, «Собственные ОС» — поставлено на учет лизинговое имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя

Кредит 02, «Амортизация собственных ОС»

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то приобретение им в собственность предмета лизинга не влечет никаких имущественных изменений:

Дебет 01, «Собственные ОС»	— перевод лизингового имущества в состав собственных основных средств (запись только внутри субсчетов)
Кредит 01, «Арендованное имущество»	

Дебет 02, «Амортизация арендованного имущества»	— отражены амортизационные отчисления по переведенному в собственность имуществу
Кредит 02 «Амортизация собственных ОС»	

В случае возврата предмета лизинга лизингодателю этот факт хозяйственной жизни у лизингодателя будет зафиксирован следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Дебет 01, «Собственные ОС»	— перевод лизингового имущества в состав собственных основных средств
Кредит 03, «Имущество для сдачи в лизинг переданное»	

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то лизингодатель включает возвращенное имущество в состав доходных вложений:

Кредит 011	— списано с забалансового счета лизинговое имущество
Дебет 03, «Имущество для сдачи в лизинг приобретенное»	— поставлено на учет возвращенное лизингополучателем имущество по остаточной стоимости
Кредит 76, «Лизинговые обязательства»	

В учете лизингополучателя возврат имущества лизингодателю будет отражен следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель, то возвращенное имущество списывается с забалансового учета:

Кредит 001 — списано с забалансового счета лизинговое имущество

б) если балансодержателем выступал лизингополучатель, то лизинговое имущество списывается с баланса записью:

Дебет 02, «Амортизация арендованного имущества» — списано с баланса лизинговое имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя
Кредит 01, «Арендованное имущество»

Как уже было сказано, изучаемая организация основные средства в лизинг не сдает и не получает.

Финансовая аренда (лизинг) является одной из разновидностей арендных правоотношений. Лизингодатель остается собственником имущества, в то же время лизингополучатель приобретает право пользования имуществом, уплачивая лизинговые платежи.

Особенность лизинга в том, что:

- 1) лизинг может быть с возвратом или с выкупом;
- 2) основные средства могут находиться либо на балансе лизингополучателя, либо на балансе лизингодателя;
- 3) лизингодатель учитывает объект не на счете 01 «Основные средства», а на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- 4) лизингодатель учитывает объект на забалансовом счете 011 «Сданные в аренду основные средства», если основные средства в соответствии с договором учитываются на балансе лизингополучателя.

Необходимо отметить, что 15 июня 2018 года, истекает срок для представления в Росстат годовых сведений о сделках с основными фондами на вторичном рынке и сдаче их в аренду. Указанные сведения сдаются по статистической форме №11 (сделка), утвержденной приказом Росстата от

26.06.2017 №428. Форму № 11 (сделка) сдают юридические лица, включая малый и средний бизнес, а также и некоммерческие организации всех видов экономической деятельности, имеющие основные фонды (материальные и нематериальные). Данные представляются в целом по юридическому лицу, с учетом всех его обособленных подразделений.

По рассмотренным в данном разделе счетам можно получить стандартные отчеты программы: «Карточка счета», «Оборотно-сальдовая ведомость по счету», «Анализ счета» (приложение Б) и др.

3.4. Совершенствование учета аренды

Многие организации предпочитают получение внеоборотных активов на условиях аренды их покупке, так как приобретение дорогостоящих объектов часто требует выведения существенных сумм капитала из оборота, что гораздо менее привлекательно по ряду причин, нежели заключение договора аренды, которая в данном случае выступает гибким источником финансирования. Это определяет необходимость надежной системы учета арендных операций, способной обеспечить пользователей информации достоверными данными.

В целях совершенствования учета аренды основных средств предлагаем следующие рекомендации для ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ.

Поскольку при аренде собственником имущества остается арендодатель, следовательно, переданное в аренду имущество числится на балансе у организации-арендодателя. Предлагаем вести в рабочий план счетов ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» для учета, переданного в аренду имущества к синтетическому счету 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства, переданные в аренду». При этом аналитический учет основных средств, сданных в аренду, будет вестись по каждому арендатору и по каждому виду основных средств.

На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерии организации-арендатора рекомендуем также открывать инвентарные карточки учета основных средств (формы №ОС-6).

В договоре аренды определяется порядок проведения всех видов ремонта. Арендодатель может проводить ремонт либо собственными силами, либо силами сторонней организации, в т.ч. арендатора. Текущий ремонт арендованных основных средств должен учитываться в том же порядке, что и текущий ремонт собственных основных средств. Расходы на капитальный ремонт производятся в соответствии с условиями договора за счет средств арендодателя или арендатора. При этом в бухгалтерском учете затраты на текущий и капитальный ремонт любого основного средства, в т.ч. арендованного, недвижимости, предлагаем отражать следующими проводками:

- при выполнении ремонта своими силами – на дату составления акта на списание материалов:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44)	— Отражены затраты на ремонт основных
Кредит 23	средств

- при выполнении ремонта подрядчиком – на дату подписания акта выполненных работ

Дебет 20 (23, 25, 26, 44)	— Отражены затраты на ремонт основных
Кредит 60	средств

Арендатор (ООО «Агрокомплекс «Ак Барс»») имеет право производить улучшения арендованного имущества. Понятие «улучшения арендованного имущества» в действующем законодательстве четко не определено. Этот термин лишь упоминается в ст. 614 и 623 ГК РФ [1], но подробно не раскрывается. Улучшения имущества можно охарактеризовать как качественное изменение объекта, т.е. такое его преобразование, которое направлено на усовершенствование имущества, улучшения его технических характеристик, расширение функциональных возможностей и т.п. Поскольку в результате

ремонта новые качества у объекта не появляются, его назначение не изменяется и технико-экономические показатели не повышаются, ремонт не приводит к улучшению арендованного имущества. Например, улучшениями могут быть признаны только работы по достройке, дооборудованию, модернизации, реконструкции или техническому перевооружению объекта.

Согласно нормам гражданского законодательства улучшения арендованного имущества подразделяются на делимые и неделимые [1]. К делимым относятся такие улучшения, которые можно отделить от арендованного объекта без причинения вреда и в дальнейшем использовать отдельно от него (например, установка в арендованном помещении кондиционеров или системы видеонаблюдения). Произведенные арендатором делимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено в договоре аренды. Следовательно, по окончании договора аренды арендатор может передать их арендодателю с возмещением стоимости улучшений.

Основным отличием неделимых улучшений является невозможность отделить их от арендованного объекта без причинения вреда. Таким образом, если произведенные улучшения физически прочно связаны с арендованным имуществом (как, например, система вентиляции, охранная или пожарная сигнализация), их нужно относить к неделимым. Особенностью неделимых улучшений является тот факт, что эти улучшения впоследствии перейдут в собственность арендодателя, так как они являются неотъемлемой частью арендованного объекта.

По общему правилу имущество, не являющееся собственностью организации, учитывается на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

Законченные капитальные вложения в арендованные объекты основных средств зачисляются организацией-арендатором в собственные основные средства в сумме фактически произведенных затрат. При этом ПБУ 6/01 [8] не уточняет, какие именно капитальные вложения в арендованные объекты

учитываются в составе основных средств арендатора (отделимые или неотделимые, произведенные с согласия арендодателя или без него, возмещаемые или не возмещаемые).

Следовательно, согласно ПБУ 6/01 произведенные арендатором неотделимые улучшения должны быть включены им в состав собственных основных средств [8]. Несмотря на то, что эти положения не соответствуют гражданско-правовому статусу неотделимых улучшений (ст. 623 ГК РФ) [1], мы придерживаемся такой точки зрения.

Соответственно при возникновении рассмотренной ситуации в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ предлагаем учитывать капитальные вложения в неотделимые улучшения следующим образом:

Дт 01 Кт 08 – неотделимые улучшения включены в состав основных средств.

Стоимость капитальных вложений в арендованные объекты основных средств погашается посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования. На наш взгляд при этом можно установить срок полезного использования неотделимых улучшений равным оставшемуся сроку аренды основных средств в соответствии с договором аренды.

Мы считаем, что произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект (стоимость улучшений арендованного имущества) должны учитываться арендатором до их выбытия (в рассматриваемом случае – до возврата арендодателю объекта аренды с новыми качественными характеристиками). После прекращения договора аренды в учете арендатору необходимо сделать записи по выбытию объекта основных средств в форме капвложений в неотделимые улучшения.

На объект капитальных вложений в виде неотделимых улучшений арендатору необходимо открыть отдельную инвентарную карточку (форма №ОС-6).

В рабочем плане счетов ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» для учета расчетов по лизинговым операциям субсчета к счету 76 «Расчеты с разными де-

биторами и кредиторами» не предусмотрены.

Хотя для учета лизинговых операций как видно из предыдущего раздела выпускной квалификационной работы необходимы как минимум два субсчета:

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Лизинговые обязательства»;

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

При этом аналитический учет по счету 76 в целом и по субсчетам, на которых учитывается задолженность организации по лизинговым платежам, в полной мере не отражает информацию о задолженности по заключенным договорам лизинга.

Т.А. Чистикова [60, с. 8] предложила для сельскохозяйственных организаций со значительным объемом лизинговых сделок открывать отдельный синтетический счет 61 «Расчеты с лизингодателями».

Мы предлагаем для совершенствования учета лизинговых операций в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в рабочем плане счетов предусмотреть предложенный Т.А. Чистиковой синтетический счет 61 и субсчета к нему. На синтетическом счете 61 «Расчеты с лизингодателями» будут учитывать расчеты по лизинговым операциям. К этому счету 61 автор предлагает открыть два субсчета:

Номер субсчета	Название субсчета
61-1	«Долгосрочная и краткосрочная задолженность по лизинговым платежам»;
61-2	«Срочная и просроченная задолженность по лизинговым платежам».

Т.А. Чистиковой [60, с. 8] предложена разная корреспонденция счетов в зависимости от выбранной лизингодателем и лизингополучателем договора схемы учета лизинговых операций (на балансе лизингодателя или лизингополучателя). Приведем корреспонденцию счетов на рисунках 9 – 11.

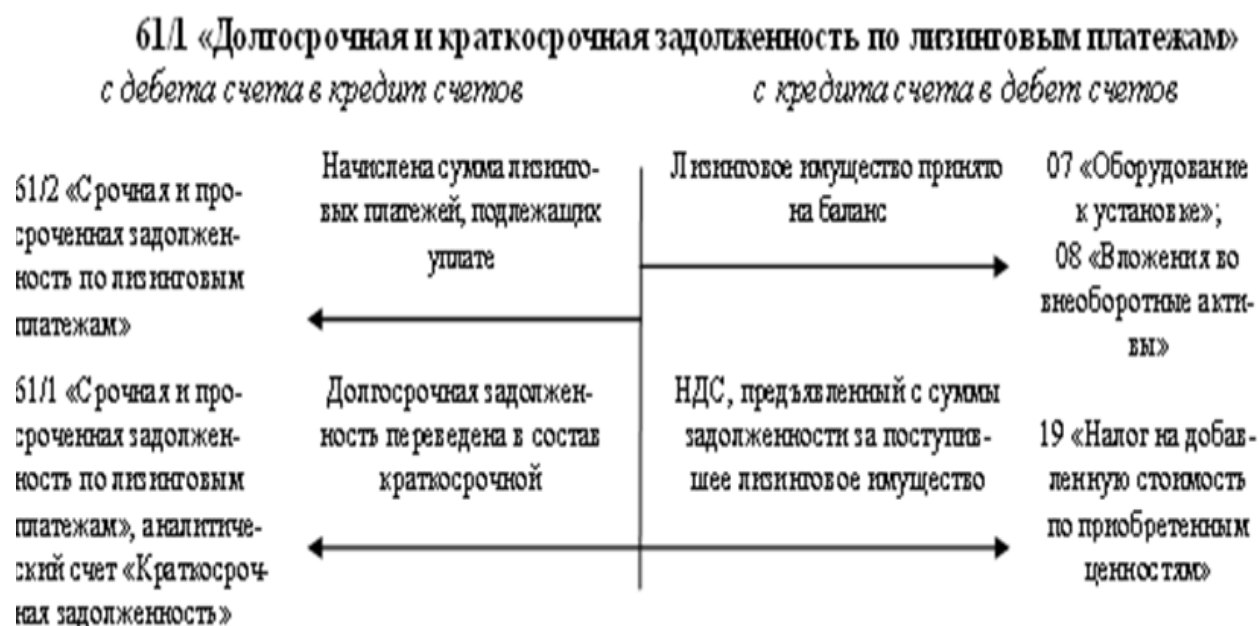


Рис. 9. Корреспонденция счетов по счету 61 «Расчеты с лизингодателями» субсчета 1 «Долгосрочная и краткосрочная задолженность по лизинговым платежам» при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя.

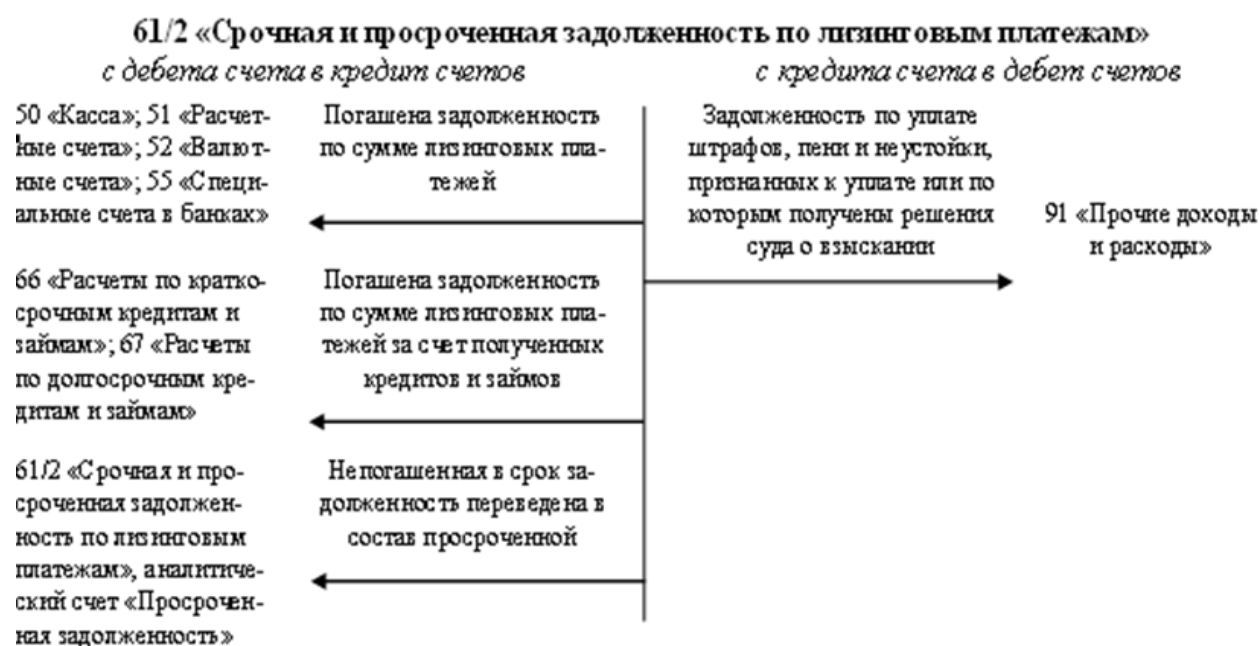


Рис. 10. Корреспонденция счетов по счету 61 «Расчеты с лизингодателями» субсчета 2 «Срочная и просроченная задолженность по лизинговым платежам» при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя.

61/2 «Срочная и просроченная задолженность по лизинговым платежам»

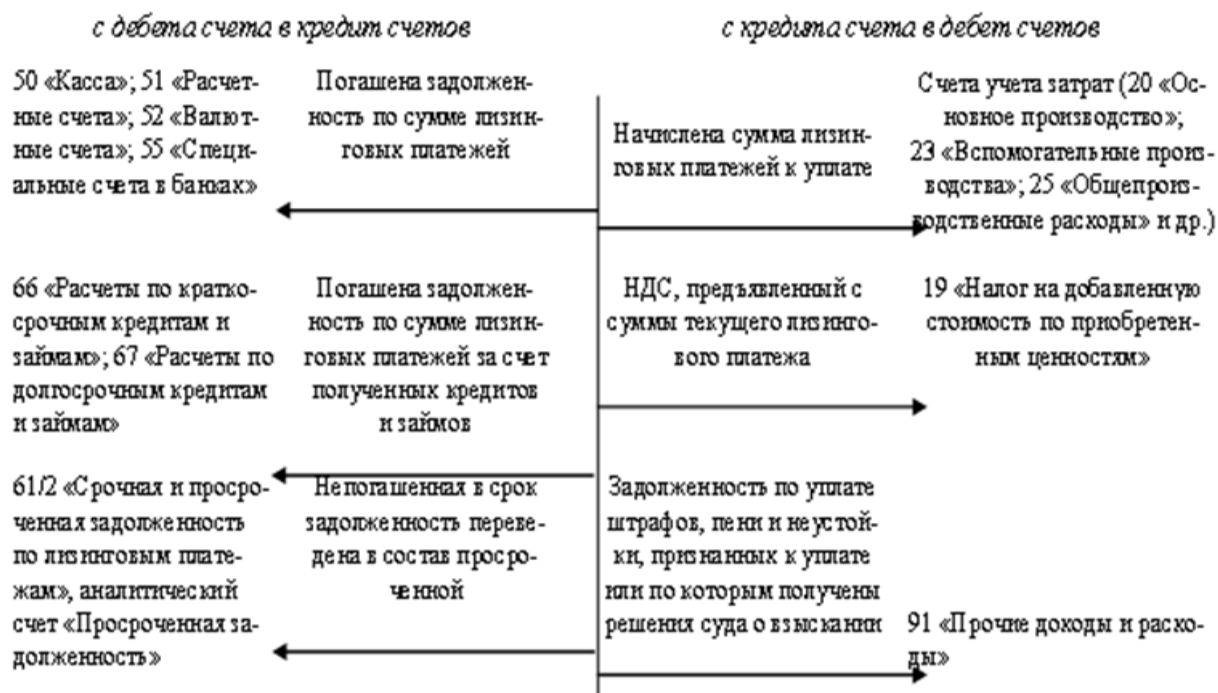


Рис. 11. Корреспонденции счетов по счету 61 «Расчеты с лизингодателями» субсчету 2 «Срочная и просроченная задолженность по лизинговым платежам» при учете лизингового имущества на балансе лизингодателя.

По нашему мнению применение предложенного счета 61 «Расчеты с лизингодателями» позволит повысить достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также предоставит возможность осуществлять контроль за уровнем их кредиторской задолженности, важной частью которого является отслеживание условий оплаты.

Вариант учета лизинговых операций предложенный Т.А. Чистиковой позволит снизить трудоемкость заполнения сводных документов и формирования показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» при передаче в операционную аренду любого объекта ОС он должен быть реклассифицирован как инвестиционная собственность. Инвестиционное имущество представляет собой недвижимое имущество, находящееся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или

одновременно того и другого. Иными словами, если основное средство приобретено не для непосредственной деятельности, а с целью получения финансового дохода за счет дооценки или внешних платежей, то это инвестиционная собственность. В этом случае амортизация не начисляется, а производится регулярная плановая переоценка.

Основным методом оценки инвестиционного имущества является оценка по переоцененной стоимости с отнесением суммы от переоценки напрямую на финансовый результат текущего года (в отличие от ОС, которые при переоценке создают резерв). Вследствие этих особенностей при трансформации отчетности в формат МСФО предлагаем учитывать эту группу внеоборотных активов на отдельном счете.

Ориентация российского учета на МСФО позволяет производить учет лизинговых операций в соответствии с подходом, обозначенным в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [40]. Аренда классифицируется как финансовая в том случае, когда она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

При финансовой аренде арендатор получает экономические выгоды от использования актива, являющегося предметом аренды, на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива на дату начала арендных отношений и соответствующих затрат на финансирование.

На момент передачи предмета лизинга арендатору-лизингополучателю последний в учете должен признать актив и обязательства (лизинговые платежи).

Первоначальная оценка актива определяется исходя из справедливой стоимости полученного имущества (предмета лизинга) или приведенной (дисконтированной) стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже). Поскольку выгоду от эксплуатации полезных свойств предмета лизинга лизингополучатель будет получать в течение срока, превышающего

12 месяцев, названный актив должен классифицироваться в качестве основного средства.

Под справедливой стоимостью понимается сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить данную операцию независимыми сторонами.

Любой лизинговый платёж по правилам МСФО (IFRS) 16 в период действия договора финансовой аренды распадается на две части [38, с. 299]:

- 1) неоплаченное обязательство;
- 2) финансовые расходы или затраты на финансирование (расходы по процентам).

Затраты на финансирование необходимо распределять в течение срока аренды так, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

Существуют два метода распределения процентов между всеми периодами в течение срока аренды: актуарный и кумулятивный.

При актуарном методе применяется постоянная процентная ставка на непогашенную сумму обязательства по финансовой аренде. Проценты начисляются исходя из цены приобретения объекта аренды на начало каждого периода. При этом цена приобретения равна разности, получившейся в результате вычитания из суммы стоимости объекта и процентных платежей сумм ежегодного погашения арендной платы.

При кумулятивном методе для распределения процентного платежа используется сумма чисел лет периода аренды.

Выбранный метод необходимо отразить в учетной политике арендатора (метод выбирается с учетом финансового состояния организации).

Бухгалтерский учет в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района ведется в автоматизированной форме на базе бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия 8.0» и «1С: Зарплата и управление персоналом». Сведения, со-

держатся в принятых к учету первичных учетных документах, накапливаются и систематизируются в информационной базе данных программы «1С: Бухгалтерия 8.0», самостоятельно настроенной и внедренной организацией. В целях совершенствования учета в целом предлагаем использовать версию 8.3 применяемой программы. «1С:Предприятие 8.3» – это значительное развитие архитектуры платформы в направлении мультиплатформенности, мобильности и работы с использованием Интернета.

Предлагаемая платформа «1С:Предприятие 8.3» представляет новые возможности для бухгалтера.

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».

Приведем преимущества работы в «облаке»: мобильность; экономия на оборудовании; автоматические обновления (поскольку приложения хранятся в «облаке», необходимость следить за их обновлениями и поддерживать работоспособность программы отпадает – все это делается на «облачном» сервере). Работать в «облаках» можно через специально разработанный сервис – портал 1Cfresh.com. Этот способ работы не требует покупки программы и лицензии. Подключаясь к сервису, пользователи видят учетную информационную базу своей организации и работают с данными этой базы: добавляют документы, строят отчеты и т.д. При этом физически база находится на сервере, принадлежащем фирме «1С». На сегодня работа через 1Cfresh возможна с несколькими приложениями: «1С:Бухгалтерия 8», «1С:Управление небольшой фирмой», «1С:Отчетность предпринимателя», «1С:Зарплата и управление персоналом 8», «1С:Бухгалтерия государственного учреждения»,

«1С-КАМИН:Зарплата». Причем использовать эти программы можно только в типовом варианте. Все, что можно доработать – это внешние отчеты и обработки.

Необходимо отметить, что пользователи всегда могут вернуться на прежний «классический» вариант работы, при котором рабочие приложения устанавливаются локально, а база размещается на собственном оборудовании. Более того, переходить от одной формы к другой и обратно можно в любой момент по желанию, процедура заложена в типовых решениях.

Платформа «1С:Предприятие 8.3» больше, чем предыдущая, настроена на работу с мобильными устройствами. К примеру, она поддерживает связь даже при низкоскоростном интернете. Это дает возможность работать с программами «1С» на планшете или смартфоне через GPRS-соединение. А веб-клиент позволяет подключаться к информационной базе, используя лишь имеющийся в устройстве браузер. Кроме специально адаптированного веб-клиента под iPad, в составе платформы 8.3 появилась «мобильная платформа». Это технология, позволяющая создавать разработчикам приложения в iOS и Android. Такие мобильные решения работают автономно, но при необходимости могут синхронизировать свои данные с типовыми решениями 1С посредством мобильного интернета (через сеть wi-fi или интернет от оператора сотовой связи).

До недавнего времени пользователи операционной системы Linux могли работать в «1С:Предприятии 8» только через браузер с помощью веб-клиента. С появлением платформы «1С:Предприятие 8.3» таких ограничений больше нет: для операционной системы Linux созданы клиентские приложения, аналогичные тем, что существуют для Windows, то есть «тонкий» и «толстый» клиенты. Кроме того, конфигуратор также стал доступен в Linux.

Для версии 3 платформы создан новый интерфейс «Такси». Его главное визуальное отличие – это крупный шрифт и оптимизированное рабочее пространство.

Платформа 8.3 поддерживает специальный режим совместимости информационных баз с предыдущими версиями.

В «1С:Бухгалтерии 8.3» произошло упрощение учета основных средств.

Перечислим основные изменения, внесенные в подсистему учета основных средств «1С:Бухгалтерии 8» редакции 3.0:

- к счету 08-04 «Приобретение объектов основных средств» добавлены субсчета третьего порядка:

- 08-04-1 «Приобретение компонентов основных средств»;

- 08-04-2 «Приобретение основных средств»;

- оптимизирована форма элемента справочника Основные средства;

- в документе Поступление (акт, накладная) появился новый вид операции Основные средства;

- автоматически регистрируются оплаты основных средств для целей налогового учета при применении УСН с объектом «доходы минус расходы».

Помимо этого, в предлагаемой версии можно загрузить и использовать новый ОКОФ. Необходимо отметить, что с 01.01.2017 действует новый ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008), утв. приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, а прежний ОКОФ ОК 013-94 (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359), утратил силу. В связи с отменой ОКОФ ОК 013-94 Правительству РФ пришлось обновить Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». При этом новые коды ОКОФ и обновленную Классификацию основных средств нужно использовать только для объектов, принятых к учету с 01.01.2017. Что касается объектов, введенных в эксплуатацию до 2017 года, то для них срок полезного использования и амортизационную группу ОС, менять не надо.

В «1С:Бухгалтерии 8.3» классификатору ОКОФ соответствует одноименный справочник, доступ к которому осуществляется из раздела Справочники – ОС и НМА. При принятии объекта основного средства к учету в карточке ОС в поле Код по ОКОФ можно выбрать соответствующий эле-

мент. При этом автоматически определяется амортизационная группа, которая указывается в одноименном поле.

Начиная с версии 3.0.62.17 в «1С:Бухгалтерии 8» можно переносить границу последовательности без перепроведения документов, например, когда в первичных документах внесены изменения, не влияющие на бухгалтерский и налоговый учет и регламентированную отчетность. Чтобы выполнить ручной перенос границы последовательности документов в обработке Закрытие месяца нужно перейти по ссылке Перепроведение документов в одноименную форму, где установить переключатель в положение Перепроведение не требуется. Такая возможность доступна пользователям с ролью Право интерактивного переноса границы последовательности. По умолчанию эта роль назначается администратору и главному бухгалтеру.

Подводя итог вышесказанного, можно сказать что версия платформы «1С:Предприятие 8.3» содержит ряд важных изменений и дополнений.

В предлагаемой платформе реализован ряд улучшений и дополнений, благодаря которым, работать с «1С» стало еще комфортнее.

- Появился новый интерфейс Такси.
- Усовершенствована навигация и редактирование в таблице формы.
- Усовершенствован дизайн выпадающего списка для поля ввода и подсказок для элементов формы.
- Группы, расположенные в форме, можно выделять разным цветом фона.
- Формирование сложных аналитических отчетов. Редактирование настроек отчетов сделано более удобным и понятным.
- Улучшена работа с настройками списков. Теперь настройки выглядят проще, пользоваться ими удобнее, и они максимально похожи на настройку отчётов.
- Реализован мощный механизм поиска в поле ввода. Он может быстро искать среди миллионов записей, содержащихся в базе данных.

- Реализован ряд алгебраических и тригонометрических функций, добавлены статистические функции, позволяющие рассчитывать стандартное отклонение, дисперсию, ковариацию, корреляцию, регрессию.

- Доработан форматированный документ.

- Реализована возможность печатать несколько табличных документов одним пакетом без появления диалога печати. Кроме этого можно все документы, содержащиеся в пакете, сохранить в файл .pdf с учётом количества экземпляров и разбора по копиям.

- Реализован вариант работы интерфейса без использования модальных окон.

На наш взгляд, внедрение предложенных мероприятий в ООО «Агро-комплекс «Ак Барс» Арского района РТ позволит упорядочить учет аренды основных средств, улучшить систему бухгалтерского учета и организовать ее в соответствии с требованиями современного законодательства по бухгалтерскому учету.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Многие сельскохозяйственные организации часто не имеют денежных средств для приобретения сельскохозяйственной техники, машин, оборудования и других основных средств. Временные затруднения удается преодолеть за счет арендных отношений, т.е. передачи и получения объектов основных средств в аренду (имущественный наем), оформляемый договором. При этом вопрос учета аренды является одним из наиболее сложных вопросов, требующих внесения уточнений и поправок в законодательство. Исходя из вышесказанного, считаем тему выпускной квалификационной работы актуальной.

Объектом исследования является ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, которое имеет скотоводческую специализацию.

Производство в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2012 по 2016 годы было рентабельным, уровень рентабельности в 2016 году составлял 24,83 %. А в 2017 году хозяйство работало убыточно и уровень убыточности составил 0,87%.

Рассчитанные показатели финансовой устойчивости показали, что изучаемая организация платежеспособна и находится в нормальном финансовом состоянии.

Аренда основных средств в условиях рыночной экономики является распространенной формой коммерческих отношений. Для организаций, не имеющих возможности приобрести в собственность необходимое для ведения хозяйственной деятельности имущество, одним из способов выхода из ситуации является его аренда/лизинг.

В выпускной квалификационной работе были предложены следующие рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета аренды основных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ:

- предложено вести в рабочий план счетов для учета, переданного в аренду имущества к синтетическому счету 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства, переданные в аренду»;

- предложено на основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов открывать инвентарные карточки учета основных средств (формы №ОС-6);

- предложен вариант ведения учета капитальных вложений в неотделимые улучшения арендованных основных средств;

- для учета лизинговых операций предложен вариант учета лизинговых операций, предложенный Т.А. Чистиковой;

- при отражении лизинговых операций предложено ориентироваться на МСФО (IFRS) 16 «Аренда», так как федерального стандарта бухгалтерского учета по учету аренды нет;

- в целях совершенствования учета предложено использовать версию 8.3 применяемой программы, которая имеет много новых возможностей.

На наш взгляд, внедрение предложенных мероприятий в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» позволит упорядочить учет аренды основных средств, улучшить систему бухгалтерского учета и организовать ее в соответствии с требованиями законодательства по бухгалтерскому учету.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1.Гражданский кодекс Российской Федерации. - М.: ИНФРА-М, 2018. -550с.
- 2.Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. №117-ФЗсизм. и доп.,] -М.: Эксмо, 2018.-930 с.
- 3.Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Государственной Думой 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (с изменениями)].
- 4.Федеральный закон РФ «О финансовой аренде (лизинге)» [Федер.закон: от 29.10.1998 №164-ФЗ (с изменениями)].
- 5.Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н (с изменениями)].
- 6.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)].
- 7.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)].
- 8.Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 30 марта 2001г. №26н (с изменениями)].
- 9.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)].
- 10.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)].
- 11.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].
12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций [Метод. реком.: утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 19 июня 2002 г. №559].
 13. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [Метод, указ.: утверждены Минфина РФ от 13.10.2003 №91н (с изменениями)].
 14. Алдарова Т.М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. - 2016. - №6. - с. 40 -56.
 15. Алексеева ПИ. Новые требования Международных стандартов финансовой отчетности к учету договоров аренды // Бухгалтер и закон. - 2016. - №4. - с. 2 - 9.
 16. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Анциферова И.В. - М. Дашков и К, 2017. - 556 с.
 17. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, Н.Д. Амаглобели; под ред. проф. Ю. А. Бабаева. - 4-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 304 с. - ISBN № 5- 238-00918-6.
 18. 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).
 19. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Яценко и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 407 с.
 20. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров и др.; Под ред. Ю.А. Бабаева - М.: Вузов, учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2016.-463с.
 21. Галенко В.Ю. Учет недвижимости // Экономико-правовой бюллетень. - 2018. - №3. - 160 с.

22. Гарнов А.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / А.П. Гарнов. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016.-365 с.
23. Гафурова Г.Н. Отражение лизинговых платежей в учете: ошибки и рекомендации // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. -2017.-№1 .- С. 10-12.
24. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана.— М: ИНФРА-М, 2017. —601 с.
25. Голицына О.Л., Максимов Н.В., Попов И.И. Информационные системы: Учебное пособие / О.Л. Голицына, Н.В. Максимов, И.И. Попов. - 2-е изд. - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 448 с: ил.; 60х90 1/16. - (Высшее образование).
26. Диркова Е.Ю. Учет аренды по правилам МСФО // Практическая бухгалтерия. - 2015. - №4. - с. 60 - 63.
27. Ермошина Е.Л. Об учете лизингополучателем предмета лизинга, числящегося на его балансе // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. - 2017. - №1. - с. 23 - 30.
28. Захарьин В.Р. Аренда: правовые вопросы и налогообложение // Экономико-правовой бюллетень. - 2010. - №7. - 149 с.
29. Зонова А.В., Адамайтис Л.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014.-576 с.
30. Зуева М.В., Холкина М.Г., Канцер Ю.А., Тишин Р.В. Комментарий к Федеральному закону от 29 октября 1998 г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (постатейный) // СПС КонсультантПлюс. - 2017.
31. Информационные технологии: Учебное пособие / Л.Г. Гагарина, Я.О. Теплова, Е.Л. Румянцева и др.; Под ред. Л.Г. Гагариной - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 320 с.
32. Кабанова И.Е. Правовое регулирование лизинга недвижимости в Российской Федерации: монография / под общ. ред. МА. Егоровой. - М.: Юстицинформ, - 2013. - 228 с.

33. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс]: учебник / В. Э. Керимов. - М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2015. - 688 с.
34. Климова МА. Аренда и лизинг // Экономико-правовой бюллетень. - 2014. - №4. - 160 с.
35. Ковалев В.В. Лизинг: финансовые, учетно-аналитические и правовые аспекты: учебно-практическое пособие / ВВ. Ковалев. - М.: Проспект, 2012. - 448 с.
36. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 841 с.
37. Ладнова Е.С. Аренда и лизинг: бухгалтерский учет и налоги. - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. - 308 с.
38. 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.
39. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016).
40. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.07.2016 №111н).
41. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг / М.Н. Семенов, М.В. Чистякова, О.А. Шлычкова. - М.: ИПБ России: ИД Бинфа, 2009. - 120 с.
42. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие. - М.: Магистр, ИНФРА-М, - 2014. - 624 с.
43. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. - 2017. - №1. - с. 2 - 15.

44. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 годы, утвержденной Приказом Минфина России от 07.06.2017 №85н.
45. Приказ Минфина России от 17.02.1997 №15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».
46. Приображенская В.В. Новая методология учета аренды: особенности проекта ФСБУ «Учет аренды» // БУХ.1С. - 2017. - №9.
47. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Аренда». URL: http://bmcenter.ru/Files/FSBU_Arenda
48. Ростошинский А.М. Капитальные вложения в арендованные ОС: учет и налогообложение // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2018. - №3. - С. 62 - 70.
49. Савельева Е.А. Экономика и управление недвижимостью: Учебное пособие / Е.А. Савельева. - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2013.-336 с.
50. Савицкая Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / Г.В. Савицкая. - М.: НИЦ Инфра-М, 2017. - 607с.
51. Семенихин В.В. Аренда (лизинг). - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015. - 1413 с.
52. Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы / В.В. Семенихин.-М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016.- 1017 с.
53. Сербина О. Как учесть расходы при ремонте арендованных ОС? // Расчет. - 2017. - №10. - С. 28 - 29.
54. Сергеева И.С. Комментарий к Федеральному закону от 16.10.2017 №295-ФЗ «О внесении изменения в статью 36 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» // Нормативные акты для бухгалтера. - 2017. -№22. - С. 56.
55. Титова Л.В. Учет лизинговых операций при вступлении в силу ПБУ «Учет аренды» // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон, журн. - 2016. - №2. - с. 4 - 10.

56. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. - М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 512 с.
57. Учетная политика организаций на 2018 год / под ред. Т.Н. Межуевой. - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2017. - 730 с.
58. Философова Т.Г. Лизинг [Электронный ресурс]: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям экономики и управления (060000) / Т. Г. Философова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 192 с.
59. 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.znaniyum.com>]. — (Высшее образование). — DOI: <https://doi.org/10.12737/1702-9>
60. Чистикова Т.А. Развитие бухгалтерского учета лизинга имущества в сельскохозяйственных организациях: автореферат дис... кандидат экономических наук / Т.А. Чистикова; Московский государственный университет. - 2012. - 12 с.
61. Чистов Д.В. Информационные системы в экономике: Учеб. пособие / Чистов Д. В. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 234 с. - (Высшее образование: Бакалавриат)
62. Чувикова В.В. Бухгалтерский учет и анализ [Электронный ресурс] : Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2015. - 248 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ