

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
« 14 » января 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ
ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
«АГРОФИРМА ВАТАН» АРСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

Обучающийся: Гатауллина Гульнара Ахсяновна
Руководитель: Пинина Ксения Александровна
Рецензент: Гатина Фарида Фаргатовна
к.э.н., доцент

Казань 2019

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
« 7 » декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ на выпускную квалификационную работу

Гатауллиной Гульнары Ахсяновной

1. Тема работы: Совершенствование учета основных средств на примере общества с ограниченной ответственностью «Агрофирма ВАТАН» Арского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «14» января 2019г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические аспекты учета основных средств; классификация и оценка основных средств в бухгалтерском учете; характеристика природных и экономических условий производства в изучаемом предприятии; раскрытие специфики бухгалтерского учета и контроля основных средств; общие направления и конкретные рекомендации по совершенствованию учета основных средств;

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

« 7 » декабря 2017г.

Руководитель
Задание принял к исполнению

К.А.Пинина
Г.А.Гатаулина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ	15.04.18	
1.1. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета		
1.2. Нормативно-правовое регулирование организации учета основных средств		
1.3. Классификаций основных средств и оценка возможностей их применения в бухгалтерском учете		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АГРОФИРМА ВАТАН» АРСКОГО РАЙОНА РТ	15.09.18	
2.1. Характеристика природных и экономических условий производства		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	15.12.18	
3.1. Современное состояние учета основных средств		
3.2. Синтетический и аналитический учет основных средств		
3.3. Совершенствование аналитического учета основных средств как информационной основы различных учетных систем		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.01.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.01.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.01.19	

Обучающийся

Г.А Гатауллина

Руководитель

К.А. Пинина

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ	8
1.1. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета	8
1.2. Нормативно-правовое регулирование организации учета основных средств	20
1.3. Классификаций основных средств и оценка возможностей их применения в бухгалтерском учете	25
2.ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АГРОФИРМА ВАТАН» АРСКОГО РАЙОНА РТ	32
2.1. Характеристика природных и экономических условий производства	32
2.2. Анализ финансового состояния	43
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии	48
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	51
3.1. Современное состояние учета основных средств	51
3.2. Синтетический и аналитический учет основных средств	55
3.3. Совершенствование аналитического учета основных средств как информационной основы различных учетных систем	64
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	74
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Основные средства являются одним из наиболее существенных элементов внеоборотных активов организации, так как они в своей совокупности обеспечивают материально-техническую базу и условия производственно-хозяйственной деятельности организации. Наиболее полное и рациональное использование основных средств и производственных мощностей организации способствует улучшению всех ее технико-экономических показателей: росту производительности труда, увеличению выпуска продукции (работ, услуг), повышению её качества и снижению себестоимости. В свою очередь, эффективность использования основных средств достигается путем обеспечения адекватного их учета, составления и предоставления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Точность показателей объема, состояния и движения основных средств, а в известной мере и точность их качественной характеристики во многом зависит от того, насколько правильно и достоверно проведена их оценка, имея в виду то, что неправильная оценка основных средств может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление амортизации, а отсюда себестоимости и отпускных цен продукции (работ, услуг), следовательно, доходности, рентабельности и прибыли;
- искажение сумм причитающегося налога как с имущества, так и с прибыли;
- неправильное отражение в бухгалтерском балансе соотношения основных и оборотных средств;
- неверное исчисление ряда технико-экономических показателей, характеризующих использование основных средств: износ, коэффициенты

выбытия и поступления, широко применяемые показатели эффективности: фондоотдача, фондоемкость и фондовооруженность.

В период завершения отчетного года и для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и годовой бухгалтерской отчетности организации обязаны провести инвентаризацию имущества, проверить его наличие, состояние и оценку. При инвентаризации основных средств показывают фактическое наличие имущества и сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

В условиях ограниченности финансовых ресурсов в современных условиях развития экономики, высокой степени изношенности основных средств – важное значение приобретает выбор учетной политики на предприятиях по привлечению инвестиций и обновлению основного капитала.

Стоимость основных средств составляет существенную часть общей стоимости имущества организации, а ввиду долгосрочного их использования в деятельности объединения основные средства в течение длительного времени оказывают влияние на финансовые результаты.

Исходя из этого, вопросы о порядке бухгалтерского учета поступления основных средств, возможных вариантах отнесения их стоимости на расходы организации, порядке отражения их выбытия, аренды, ремонта, реконструкции и т.п. представляются очень актуальными.

Целью данной работы является изучение учета основных средств на примере ООО «Арофирма ВАТАН» Арского района РТ.

Исходя из поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические основы учета основных средств;
- произвести оценку бизнеса исследуемого хозяйства;
- изучить состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля основных средств;

- предложить основные пути совершенствования учета и контроля основных средств хозяйства.

Нормативно-правовую основу выпускной квалификационной работы составляют федеральные законы РФ, трудовой кодекс РФ, налоговый кодекс РФ, МСФО, приказы Минфина РФ, положения, а так же рабочие документы «Арофирма ВАТАН» Арского района РТ.

Выпускная работа выполнена с применением следующих методов и приемов экономических исследований: метод сравнительного анализа, диалектического, монографического, абстрактно-логического, балансового.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

1.1. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета

Несмотря на то, что основные средства представляют собой классический и, казалось бы, «вечный» объект бухгалтерского учета, сущность и содержание которого в настоящее время раскрывается в выпускных, и даже курсовых работах, вопросы их терминологического определения и сущностного понимания, по нашему мнению, не являются такими однозначными, как это может показаться на первый взгляд. Причин тому мы видим несколько. Во-первых, это влияние категориально-понятийного аппарата экономической теории на учетно-аналитические науки. Во-вторых - развитие теории бухгалтерского учета. В-третьих - гармонизация российского учета с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО).

Названные причины вызывают необходимость переосмысления сущности и содержания не только основных средств, но и многих других учетных объектов, поскольку критическое исследование их современного понимания не только с учетной, но и с иных позиций (экономико-теоретической, гражданско-правовой, налоговой и др.) позволяет выявить направления развития их бухгалтерского учета. При этом подобного рода исследование в отношении основных средств представляется особенно актуальным как минимум с той точки зрения, что прикладной характер бухгалтерского дела зачастую вызывает необходимость поиска решения в сложных и противоречивых хозяйственных ситуациях, когда один и тот же объект может быть признан как основным средством, так и иным активом или не активом вовсе, а формально он относится к объектам основных средств и понимается бухгалтерами-практиками именно как основное средство.

Действительно, именно в отношении основных средств наибольшую

сложность вызывают проблемы первоначального признания, переклассификации в иные активы, первоначальной и последующей оценки, ибо долгосрочный характер их использования, различное эксплуатационное назначение, значительная стоимость и прочие признаки в совокупности повышают цену неверного профессионального суждения бухгалтера, которое может привести к существенно большим искажениям бухгалтерской отчетности, чем если бы аналогичные ошибки были сделаны в отношении других объектов бухгалтерского учета.

В свете вышеизложенного попытаемся разобрать сущность и содержание основных средств как объекта современного бухгалтерского учета в разрезе названных причин. Но прежде всего, обратимся к официальному бухгалтерскому толкованию основных средств, зафиксированному в Положении по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств» (далее ПБУ 6/01), в соответствии с которым актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Данное понятие будет служить базой сравнения с другими определениями и воззрениями.

Итак, в качестве первой причины необходимости теоретических

исследований сущности и содержания основных средств как объекта бухгалтерского учета было названо влияние категориально-понятийного аппарата экономической теории на учетно-аналитические науки. В настоящее время подобного рода исследования необходимы с той точки зрения, что наблюдается некий разрыв между бухгалтерским учетом как наукой и бухгалтерским учетом как видом практической деятельности, зачастую развивающимся под влиянием не объективных экономических законов, а субъективных нормативно-правовых решений. В связи с этим нередки примеры противоречий в терминологии бухгалтерского учета и иных экономических наук, которые могут иметь существенные последствия при расчете ряда важнейших финансовых показателей и привести к неверным экономическим решениям.

Таким образом, чтобы разобраться в понимании основных средств как объекта бухгалтерского учета и их принадлежности к активам организации, необходимо, прежде всего, обратиться к анализу соотношения более общих понятий — капитал и активы, чтобы затем логику наших рассуждений перенести на частные понятия основного капитала и основных средств.

В российском бухгалтерском учете капитал традиционно понимается в контексте его определения экономистами классической школы, рассматривающей капитал как фактор производства, то есть весь объем благ, с помощью которых организация получает доход. При этом капитал делится на основной (приносящий доход без вовлечения его в обращение или смены владельца) и оборотный (приносящий доход только в процессе обращения) [38, с. 26-31.]. С этой точки зрения капитал определяется как совокупность активов организации.

Что касается возможной тождественности понятий «капитал» и «активы», то она исходит в первую очередь из того, что и капитал в экономической теории, и активы в бухгалтерском учете только тогда признаются таковыми, когда способны приносить доходы. При этом основной капитал, как правило, отождествляется с внеоборотными активами,

а оборотный - с оборотными. Мы не являемся сторонниками подобного рода отождествлений по ряду причин, основной из которых видится объективный характер понятия «капитал» и субъективный характер признания ресурса активом вообще и в том числе внеоборотным или оборотным. Субъективизм здесь, во-первых, вытекает из несовершенного характера системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, во-вторых - из влияния профессионального суждения бухгалтера в вопросах признания активов, в свою очередь формирующегося под влиянием требований налогообложения, бухгалтерского рационализма, нередко превращающегося в формализм, и иных факторов. В результате, к примеру, трудовые ресурсы - важнейший элемент экономического капитала - не являются бухгалтерскими активами; собственный оборотный капитал организации - это часть оборотных активов, сформированная за счет собственных источников их формирования, объекты, удовлетворяющие критериям признания в качестве основных средств, но имеющие стоимость до 40000 руб. за единицу, могут учитываться как в составе внеоборотных, так и оборотных активов и т.д.

Возвращаясь к проблеме понимания сущности и содержания основных средств как объекта бухгалтерского учета, мы будем отталкиваться от сделанного нами вывода, что каждый актив, признанный организацией, является составным элементом ее капитала и основные средства, признаваемые активами, не являются исключением.

Как известно, в экономической теории для определения объектов, удовлетворяющих бухгалтерским критериям основных средств, используются преимущественно понятия средств труда и основного капитала. К средствам труда относятся все материальные условия труда, без которых он не может совершаться. Основной капитал - это одна из составляющих производительного капитала, полностью и многократно используемая в производстве товара, переносящая свою стоимость на новый продукт по частям в течение длительного срока и возвращаемая предпринимателю в денежной форме также по частям [29, с.137]. Основной

капитал - это денежные средства, вложенные в основные фонды. Можно приводить и иные формулировки средств труда и основного капитала, однако большой необходимости в этом нет: уже из вышперечисленных определений становится ясно, что по аналогии с соотношением понятий «капитал-активы», основной капитал и основные средства - это отнюдь не синонимы. Более того, по нашему мнению, заблуждением является и то, что синонимом основных средств являются основные фонды. Основные средства - это один из компонентов основного капитала, в то время как не весь основной капитал может быть признан и учтен в качестве объекта основных средств.

Что же касается соотношения понятий «основные средства» и «основные фонды», то, по нашему мнению, последнее необходимо в бухгалтерском учете и экономическом анализе для отображения тех случаев, когда объект по видовому составу относится к основным средствам, но в качестве такового не учитывается по различным причинам, например, в связи с особенностями его эксплуатации.

Таким образом, принимая во внимание тот момент, что бухгалтерский учет как вид практической деятельности должен вестись в первую очередь исходя из экономического содержания фактов хозяйственной жизни (принцип приоритета содержания перед формой), а бухгалтерский учет как прикладная экономическая наука должен базироваться на объективных экономических категориях, мы приходим к выводу, что капитал - это не совокупность активов, а экономическая основа для определения состава активов как объекта бухгалтерского учета и с этой точки зрения вполне уместно утверждать, что основные средства являются одним из элементов основного капитала организации. А отличия в содержании капитала и активов заключаются в объективности первого и субъективности вторых. Действительно, если бы капитал был совокупностью активов, то его оценка в конкретной организации была бы существенно далека от истины, что, собственно, и есть на самом деле. Таким образом, получается, что каждый

актив, признанный организацией, является элементом ее капитала, но не каждая составляющая капитала может быть признана активом. При этом, с точки зрения принадлежности к объектам бухгалтерского учета, мы пришли к выводу, что основной капитал не является объектом бухгалтерского учета. К объектам бухгалтерского учета относят активы, приобретаемые как за счет собственных, так и за счет заемных источников, в том числе и основные средства организации, и, соответственно, источники финансирования активов.

Но при этом возникает вопрос: а что же есть капитал, отражаемый в 3 разделе баланса, учитываемый на счетах VII раздела Плана счетов бухгалтерского учета и при этом отсутствующий в составе объектов бухгалтерского учета в соответствии с Законом о бухгалтерском учете № 402-ФЗ?

Для ответа на этот вопрос, во многом способствующий устранению терминологических противоречий в понимании капитала, активов и, как следствие, - основного капитала и основных средств организации, рассмотрим вторую причину необходимости переосмысления понятия «основные средства», в качестве которой было названо развитие теории бухгалтерского учета.

Развитие бухгалтерской мысли последнего десятилетия пришло к пониманию того, что капитал - это не объект, а предмет бухгалтерского учета. Подобной точки зрения прямо или опосредованно придерживаются Я.В. Соколов, В.Ф. Палий, К.Ю. Цыганков и др. ученые, специализирующиеся в области теории бухгалтерского учета. Так, В.Ф. Палий определяет капитал как «величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность». В учете - отмечает В.Ф. Палий - должно отражаться перемещение и трансформация капитала в процессе оборота [34, с. 11]. С этой точки зрения актив баланса рассматривается как развернутая характеристика компонентов капитала компании (то есть его размещение), а пассив - как демонстрация состава источников формирования капитала,

включая собственные источники средств, которые формируют часть всего капитала компании. Не случайно, определяя объекты бухгалтерского учета, Я.В. Соколов говорит о «собственных источниках средств», которые «складываются из фондов, резервов, нераспределенной прибыли», а не о собственном капитале организации [46, с. 287].

Таким образом, по мнению К.Ю. Цыганкова, предметом бухгалтерского учёта является капитал и два способа его разложения, а бухгалтерский баланс в его естественной форме является балансом капитала. В качестве активов предлагается использовать термин «состав капитала», а в качестве пассивов - «источники капитала». Аргументом при этом выступает то утверждение, что каждая статья в балансе должна занимать место, соответствующее её экономической природе. Поэтому баланс капитала должен стать источником терминологии и способом видения основных экономических понятий [51, с. 352].

Вышеприведенной точке зрения не противоречат и мнения тех современных исследователей, которые отождествляют внеоборотные активы с видами основного капитала [37, с. 35] или его компонентами [21, с. 14]. Это видится правильным с той точки зрения, что на смену техническим бухгалтерским терминам должны прийти экономически содержательные понятия. Например, если убытки одно время (до 2000г.) находились в активе баланса, то это вовсе не значит, что они являются активами. Аналогичным образом можно оспорить и то, что они в настоящее время являются пассивами.

С этой точки зрения присвоение третьему разделу баланса наименования «Капитал и резервы» фактически является формальным соблюдением тенденции сближения с МСФО, не имеющим реального методологического значения. Аналогичным образом спорным видится и название раздела VII Плана счетов бухгалтерского учета «Капитал» хотя бы в силу того, что согласно Инструкции по применению Плана счетов, счета этого раздела предназначены для обобщения информации о состоянии и

движении капитала организации, а при этом в действующих российских нормативных документах по бухгалтерскому учету, в т.ч. и в Законе о бухгалтерском учете № 402-ФЗ, понятие «капитал» по сей день не определено. Поэтому в ракурсе вышеизложенных рассуждений логичным видится определение 3 раздела баланса не как капитал, а как собственные источники капитала, в то время как обязательства являются привлеченными источниками капитала.

Рассмотрим далее процесс понимания основных средств и капитала с точки зрения МСФО, влияние которых на реформирование российского бухгалтерского учета настолько велико, что переосмысление всех объектов бухгалтерского учета, в т.ч. и основных средств, в настоящее время невозможно без учета требований международных стандартов.

Раскрывая содержание элементов финансовой отчетности компаний, принципы МСФО определяют капитал как чистые активы, а именно как остаточную долю участия в активах организации после вычета всех ее обязательств. Именно поэтому раздел баланса, раскрывающий собственные источники средств организации, по-английски именуется "equity", что в одном из вариантов перевода означает «доля», а по смыслу - «доля собственников» в капитале организации. В большинстве источников на русском языке указанный термин переведен как «капитал». В связи с вышеизложенным, можно утверждать, что в международной истории бухгалтерского учета и балансоведения сложилось два подхода к понятию «капитал».

С одной стороны, капитал - это вся продуктивная мощность организации, то есть совокупность всех ее активов как носителей будущей экономической выгоды (концепция физического поддержания капитала). С другой стороны, капитал - это доля собственников в активах организации (концепция финансового поддержания капитала). Исходя из вышеизложенного, можем с уверенностью констатировать, что вложения в основные средства организации наибольшим образом соответствуют

физической концепции поддержания капитала. Во-первых, увеличиваются производственные мощности организации, а не финансовый ее потенциал. Во-вторых, «концепция поддержания физического капитала требует принятия в качестве основы для оценки восстановительной стоимости» [35, с . 235], которая, как известно, определяется для основных средств и является способом приведения их к адекватной оценке в меняющихся рыночных условиях.

Таким образом, можно утверждать, что согласно концепции физического поддержания капитала основные средства - это один из элементов капитала организации.

Систематизировав основные термины, касающиеся определения основных средств как объекта бухгалтерского учета и их взаимосвязи с пониманием капитала организации, мы не ответили еще на один вопрос: являются ли тождественными общеэкономические понятия основного капитала и бухгалтерские понятия внеоборотных активов, в состав которых входят основные средства? Безусловно, по содержанию — это весьма близкие между собой понятия. Для уточнения различий между ними рассмотрим четвертую причину необходимости переосмысления сущности и содержания основных средств как объекта бухгалтерского учета, в качестве которой было названо наличие налоговой позиции, зачастую носящей противоречивый характер в сравнении с требованиями бухгалтерских стандартов, но при этом оказывающей значительное влияние на методiku и практику учета.

Как известно, в налоговом учете нет как таковых понятий «основные средства», «основной капитал», «внеоборотные активы», а есть термин «амортизируемое имущество», отсутствующий как в экономической теории, так и в нормативных документах по бухгалтерскому учету, но при этом понятный практически учетным работникам. Все остальные объекты, не входящие в состав амортизируемого имущества, в т.ч. стоимостью менее 40000 руб. за единицу в целях налогообложения подлежат в обязательном

порядке включению в материальные расходы, независимо от их экономической природы, назначения, характера эксплуатации, срока полезного использования и т.п. Такой директивный порядок налогового учета, не имеющий под собой какой-либо объективной и научно-обоснованной почвы (например, совершенно не ясно, почему в качестве стоимостного критерия выбрана сумма 40000 руб., а не, к примеру, 30000 руб., 50000 руб. или какая-либо другая цифра), к сожалению, оказывает существенное влияние на понимание сущности основных средств организации и на порядок их бухгалтерского учета. Мало того, что под влиянием главы 25 НК РФ соответствующие изменения по поводу стоимостного критерия основных средств были внесены и в ПБУ 6/01, так еще и практическое понимание данного раздела ПБУ свелось к тому, что учитывать объекты основных средств стоимостью до 40000 руб. за единицу в составе материально-производственных запасов - это необходимость, нежели одна из альтернативных возможностей. В данном случае налицо факт влияния требований налогообложения на требования к бухгалтерскому учету основных средств, которые противоречат МСФО (в МСФО нет стоимостного критерия для признания объектов основными средствами или материально-производственными запасами) и искажают экономическую сущность и природу основных средств.

В результате может иметь место искажение величины внеоборотных активов организации и, как следствие, - ее основного капитала: он будет занижен на стоимость основных средств, учетных в составе материально-производственных запасов. Поэтому экономическая оценка основного капитала и бухгалтерская стоимость внеоборотных активов совпадать не будут.

Рассмотрев, таким образом, каждую из четырех названных причин необходимости переосмысления сущности основных средств как объекта бухгалтерского учета, мы приходим к выводу, что понимание основных средств на сегодняшний день осуществляется двояко. С одной стороны,

учетная методология определяет их как один из компонентов основного капитала организации, а с другой стороны - учетный прагматизм заставляет придерживаться трактовки ПБУ 6/01 и утверждать, что основные средства - это не всегда компонент основного капитала, что зависит от профессионального суждения бухгалтера.

Решение найденных противоречий, по нашему мнению, возможно, если в нормативной базе по бухгалтерскому учету основных средств, в частности, в ПБУ 6/01, закрепить следующее их определение: основные средства — это активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 месяцев и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем.

Что же касается решения проблемы учета объектов основных средств стоимостью до 40000 руб. за единицу, то планомерное ее решение также необходимо начинать с надлежаще разработанной терминологии. Так, по нашему мнению, в теории бухгалтерского учета давно назрела необходимость закрепления понятия «малоценные основные средства». Дело в том, что они, как правило, составляют существенную долю в общем объеме основных средств организации, но могут учитываться по-разному, в зависимости от содержания учетной политики.

Систематизируем определения в таблице 1. При этом мы никоим образом не претендуем на попытки уточнения экономико-теоретических понятий капитала, основного капитала, средств труда и т.п., но, придерживаясь позиции, что методология бухгалтерского учета, как прикладной науки, должна адаптироваться под требования экономических законов, а не наоборот, в авторских определениях, представленных в табл. 1 была выполнена взаимоувязка бухгалтерского актива с его экономической природой и сущностью, чего порою недостает в содержании нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Таблица 1 - Предлагаемые для использования в бухгалтерском учете определения основных фондов, основных средств и малоценных основных средств

Определяемый термин	Содержание термина	Способы признания в бухгалтерском учете
Основные фонды	Объекты, формально входящие в ОКОФ, но признаваемые в учете по-разному в зависимости от эксплуатационного назначения	Основные средства Доходные вложения в материальные ценности Материальные поисковые активы Прочие активы Объекты, не признаваемые активами
Основные средства	Активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 месяцев и способные приносить экономические выгоды в настоящем или	Основные средства
Малоценные основные средства	Объекты основных средств, которые имеют стоимость за единицу ниже установленного законодательством и учетной политикой организации лимита и которые организация вправе учитывать в составе материально-производственных запасов, самостоятельно обеспечивая контроль за их сохранностью и состоянием в течение срока	Основные средства Запасы

Также отдельное внимание должно быть уделено проблемам признания основных фондов активами организации, в том числе и основными средствами. Необходимо, кроме того, определить содержание основных средств в разрезе различных классификационных признаков, чтобы выявить направления развития их учета.

1.2. Нормативно-правовое регулирование организации учета основных средств

В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [1] одним из объектов бухгалтерского учета являются активы. Они также выступают элементом информации о финансовом положении, отражаемой в бухгалтерском балансе, что закреплено в п. 7.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [1]. Определение активов в этом документе содержит экономические характеристики, к которым относятся возможность контроля и получения экономических выгод в будущем. Приведенные атрибуты соответствуют критериям признания активов, содержащимся в Концептуальных основах финансовой отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Группировка активов на классы и подклассы определяется их формой и той ролью, которую каждая группа выполняет в производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации. Традиционно принятая в России группировка активов лежит в основе построения Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и важнейшей формы бухгалтерской (финансовой) отчетности - бухгалтерского баланса организации.

Деление активов предполагает четкую формулировку критериев отнесения их к тому или иному виду для обоснования начала и окончания их признания в учете и отчетности. Кроме того, необходим механизм соблюдения критериев признания в процессе использования активов для того, чтобы располагать достоверной информацией о том, какие ресурсы обеспечили получение доходов организации.

Все это имеет прямое отношение к основным средствам, составляющим базис финансово-хозяйственной деятельности каждой организации. Многообразие видового состава основных средств определяет

необходимость использования общих закрепленных в системе нормативного регулирования критериев отнесения основных средств к активам и их идентификации.

Очевидно, что на этапе принятия на учет объекта в качестве основного средства бухгалтер в первую очередь руководствуется такими критериями, как предполагаемый характер использования и потенциальный срок службы. Возможность получения экономических выгод считается очевидной, если объект планируется использовать при ведении основной или иной приносящей доход деятельности или для управления. В то же время в процессе эксплуатации не менее важно подтвердить способность основного средства генерировать экономические выгоды, чем при постановке на учет. Это позволяет подтвердить обоснованность отнесения объекта к группе основных средств и повышает степень релевантности бухгалтерской информации.

Понятие будущих экономических выгод содержится в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России.

Как гласит ст. 7.2.1, будущие экономические выгоды - это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем значительные выгоды организации, если он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой актив;
- использован для погашения обязательств;
- распределен между собственниками организации.

Таким образом, если объект основных средств потерял способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем, он не является таковым по определению. Требуется провести тщательный анализ возможностей и перспектив дальнейшего использования или продажи

объекта.

Возможно, использование объекта основных средств и получение экономических выгод от него предполагаются в прогнозном периоде. К такому объекту может быть применен механизм консервации с изданием соответствующего распоряжения руководителя и отражением этого факта в пояснениях к отчетности. Если же организация не располагает возможностями и планами получения экономических выгод от объекта основных средств в будущем, к нему должны быть применены соответствующие процедуры списания.

Игнорирование этого положения приводит к искажению отчетной информации в части стоимости основных средств и введению в заблуждение пользователей относительно размера так называемого работающего капитала организации и величины капиталоотдачи.

Официальное признание на территории РФ МСФО (IAS) 16 "Основные средства" предполагают значительное расширение круга задач, решаемых в ходе учетного процесса.

Задачи бухгалтерского учета основных средств сформулированы в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, принятых более десяти лет тому назад, в 2003 г. [8]. Основной акцент в документе сделан на реализацию контрольной функции бухгалтерского учета, что было характерно в условиях преобладания административных методов управления экономикой.

В настоящее время задачи бухгалтерского учета основных средств нуждаются в обновлении и расширении, чтобы подчеркнуть приоритет информационной и аналитической функций бухгалтерского учета.

При формировании бухгалтерского баланса необходимо удостовериться, что в активе отражена стоимость всех объектов, относящихся к активам, и только тех объектов учета, которые соответствуют этому экономическому понятию [5]. Для этого необходимо осуществлять проверку на соблюдение критериев признания основных средств на всех

этапах жизненного цикла этих объектов - с момента поступления до момента списания с учета.

Единственным нормативным документом, регламентирующим действия организации в этих случаях, являются Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств в редакции Приказа Минфина России от 25.10.2010 N 132н, где в п. 5 указано, что на основе указаний организации разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для учета основных средств и контроля за их использованием. Такими документами могут утверждаться:

- формы применяемых первичных учетных документов о поступлении, выбытии и внутреннем перемещении объектов основных средств и порядке их оформления (составления), а также правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- перечень должностных лиц организации, на которых возложена ответственность за поступление, выбытие и внутреннее перемещение объектов основных средств;

- порядок контроля за сохранностью и рациональным использованием объектов основных средств в организации.

Руководствуясь Указаниями, организация может разработать порядок проверки основных средств на соответствие критериям признания, начиная с постановки на учет и заканчивая списанием с него.

Характеристика и оценка экономических выгод не являются абсолютно новыми для организаций, так как они напрямую связаны с контролем за эффективностью использования основных средств, оценку которой организации должны были проводить и раньше.

Согласно п. 19 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств на основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

К числу показателей, характеризующих использование основных средств, могут относиться данные:

- о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные, действующие и неиспользуемые;
- о рабочем времени и простоях по группам основных средств;
- о выпуске продукции (работ, услуг) в разрезе объектов основных средств и др.

Вопросам учета арендованных основных средств посвящено МСФО 17 «Аренда», которое требует подходить к признанию и оценке арендованного актива с точки зрения передачи рисков и вознаграждений. В российской практике отдельного ПБУ, посвященного учету арендных отношений, не существует, отдельные вопросы аренды раскрываются в ПБУ 6/01 в части учета доходных вложений в материальные ценности, в Методических указаниях по учету основных средств, а также в нормативных документах по лизинговой деятельности.

Согласно МСФО 17 аренда – это договор по передаче арендодателем арендатору в обмен на арендную плату права использования актива в течение согласованного срока.

В МСФО 17 аренда классифицирована на финансовую и операционную:

1. Финансовая аренда – предусматривает передачу практически всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием актива от арендодателя арендатору. Со временем право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору.

2. Операционная аренда – это аренда, не являющаяся финансовой арендой.

Согласно российским нормативным документам арендованное по договору финансовой аренды имущество может учитываться как на балансе арендодателя, так и арендатора, прямые первоначальные затраты (на подготовку объекта, на юридическое сопровождение сделки и др.)

списываются на расходы периода. Согласно МСФО при финансовой аренде арендованное имущество рассматривается как актив арендатора.

В российских стандартах по бухгалтерскому учету нет отдельного стандарта, посвященного аренде, в отличие от международных стандартов финансовой отчетности. Благодаря принятым в Российской Федерации нормативным актам, регламентирующим учет операций по аренде (глава 34 «Аренда» части второй ГК РФ, Федеральный закон от 29.10.1998 №164-ФЗ (с изм. и доп. на 26.07.2006) «О финансовой аренде (лизинге)», приказ Минфина России от 17.02.1997 №15 (с изм. и доп. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»), возможно сопоставление порядков отражения данных операций в российских и международных стандартах.

Таким образом, в системе бухгалтерского учета основных средств организации должен проводиться систематический анализ эффективности использования основных средств ответственными лицами. Его результаты могут не только служить основанием для характеристики экономической выгоды как качественного параметра, но и давать последней количественную оценку. Это позволяет подтвердить обоснованность учета объекта в составе основных средств или иных активов и лежит в основе процедуры тестирования на обесценение. Таким образом, объективная оценка текущих и будущих экономических выгод от использования основных средств с учетом особенностей их эксплуатации является основой для формирования релевантной информации в бухгалтерском учете и отчетности.

1.3. Классификаций основных средств и оценка возможностей их применения в бухгалтерском учете

Исследование проблем учета, анализа и контроля любого учетного объекта, формирующего тот или иной показатель бухгалтерской отчетности, не может носить комплексный характер, если в нем не будут затронуты

вопросы экономической сущности и содержания, а также классификации этого объекта.

Начнем с того, что представим в табличной форме устоявшиеся в российском бухгалтерском учете и на сегодняшний день классификации основных средств (табл. 2).

Таблица 2 - Классификация основных средств согласно РСБУ

Признак классификации	Виды объектов основных средств
По видам (группам)	Здания
	Сооружения
	Машины и оборудование
	Транспортные средства
	Инструмент
	Производственный инвентарь и принадлежности
	Хозяйственный инвентарь
	Рабочий и продуктивный скот
	Многолетние насаждения
	Капитальные затраты по улучшению земель
Прочие	
По назначению	Производственные
	Непроизводственные
По принадлежности	Собственные, в оперативном управлении и т.д.
	Арендованные
По степени использования	Находящиеся в эксплуатации
	Находящиеся в стадии достройки и
	Находящиеся в ремонте, реконструкции и модернизации
	Находящиеся в запасе
	Находящиеся на консервации
По отраслевой принадлежности	Промышленные
	Сельскохозяйственные
	Транспортные и др.

В составе основных средств, помимо групп, приведенных в табл. 2, учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);

капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). К основным средствам не относятся:

- инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности и другие средства труда, служащие менее одного года;
- молодняк животных, животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также подопытные животные;
- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуальных заказов) независимо от стоимости;
- специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы;
- форменная одежда независимо от стоимости и срока службы;
- временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Это базовая классификация основных средств, которая определяет их содержание как объекта бухгалтерского учета и необходима для правильной идентификации объектов, их группировки в соответствующих аналитических разрезах, определения структуры основных средств и решения ряда других учетно-аналитических задач. В целом, указанная классификация обеспечивает единообразие группировки основных средств в бухгалтерском учете и отчетности всеми организациями, независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы, в чем, собственно, и состоит ее основополагающее назначение.

Заметим, что состав групп основных средств, указанный в ПБУ 6/01, не противоречит группировке основных средств в Общероссийском

классификаторе основных фондов (далее - ОКОФ), которые образованы главным образом по признакам назначения объектов. В связи с этим можно говорить об идентичности бухгалтерского и статистического понимания содержания понятий «основные средства» и «основные фонды», которая, по нашему мнению, имеет как плюсы, так и минусы. Положительным этот факт является с той точки зрения, что современное понимание индивидуальной отчетности организации основано на интеграции всех видов учета, в т.ч. и статистического, а отчетность коммерческой организации трактуется как информационный ресурс, генерирующий бухгалтерские (финансовые), управленческие, налоговые и статистические компоненты [40, с.7]. Иными словами, информационная база составления бухгалтерской, налоговой, статистической и иных видов отчетности должна быть единой и этой базой являются данные бухгалтерского учета. Но отсюда следует и то, что используемая в различных учетных системах терминология должны быть по возможности единообразной и максимально приближенной к бухгалтерской терминологии. Однако с этой точки зрения и семантическое, и содержательное значение термина «основные фонды» вызывает ряд вопросов. Так, понятие фондов в буквальном смысле подразумевает наличие источников или запасов, что никак не увязывается с современным пониманием активов вообще и основных средств в частности: источники в теории бухгалтерского учета являются пассивами, а запасы - оборотными активами. Поэтому в свете вышеизложенного считаем необходимым использовать более современный и близкий к бухгалтерскому учету термин «основные средства».

Обратимся далее к иным классификационным признакам основных средств.

Так, следующей классификацией основных средств является их деление по назначению (целевому использованию) на производственные и непроизводственные. К производственным основным средствам относятся здания и сооружения производственного назначения, станки, машины,

оборудование, транспортные средства, средства вычислительной техники, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь и иные объекты, которые непосредственно участвуют в осуществлении производственной деятельности по извлечению прибыли, т.е. объекты, используемые в процессе изготовления готовой продукции, выполнения работ или оказания услуг. Они находятся в производственных и функциональных подразделениях организации и закреплены за ними. В составе производственных основных средств выделяют их активную часть, непосредственно участвующую в производственной деятельности и пассивную часть, создающую условия, необходимые для осуществления этой деятельности.

Непроизводственные - это основные средства, предназначенные для социально-бытового обслуживания членов трудового коллектива организации.

Что касается отечественной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, то ни в одном нормативном документе не содержится конкретного разделения объектов основных средств на объекты производственного и непроизводственного назначения и при этом очевидно, что один и тот же объект для разных организаций может быть отнесен как к одной группе, так и к другой. Более того, в хозяйственной практике зачастую объект одновременно используется как в производственных целях (с точки зрения извлечения дохода), так и в непроизводственных. Например, столовая, которая обслуживает работников организации и иных посетителей; котельная, отапливающая производственные цехи и общежитие организации; дом отдыха, принимающий как работников организации, так и иных отдыхающих на возмездной основе и т.д. В результате назначение и целевое использование того или иного объекта может быть различным в зависимости от конкретных условий хозяйствования или даже комбинированным, т.е. сочетать в себе оба признака назначения (производственного и непроизводственного).

Помимо рассмотренных выше классификаций существуют и другие группировки основных средств (например, в бухгалтерском и налоговом учете важно их деление по амортизационным группам, в экономическом анализе они подразделяются на активную и пассивную часть), однако, по нашему мнению, они в меньшей степени влияют на постановку учета основных средств организации чем те группировки, которые были рассмотрены выше.

Таблица 3 - Классификации объектов основных средств согласно МСФО

Признак классификации	Виды объектов ОС	Основная цель разделения
Поступление и вы- бытие	земельные участки здания сооружения машины и оборудование транспортные средства передаточные устройства производственный и хоз.инвентарь инструменты рабочий и продуктивный скот прочие основные средства незавершенное строительство	Сверка балансовой стоимости на начало и конец периода
Объекты социальной сферы	Оздоровительные лагеря Курортно- оздоровительные объекты Корпоративные детские сады и т.п.	Объекты основных средств социального назначения подлежат списанию, т.к. они не отвечают критериям признания основных средств .
Инвестиционная собственность	Объекты недвижимости компании, предназначенные для получения дохода от сдачи их в аренду (за исключением финансовой аренды)	Объекты не соответствуют критериям признания актива в качестве объекта ОС и подлежат отдельному учету
Арендованные (предоставленные в аренду) объекты	Объекты основных средств находящиеся в операционной или финансовой аренде	Объекты основных средств попадают под действия МСФО 17 «Аренда» и учитываются отдельно

Принимая во внимание тот факт, что вопросы классификации

основных средств рассматривались нами, в том числе и в контексте требований МСФО, обратимся теперь к классификациям основных средств по МСФО, которые обобщенно представлены в табл. 3.

Как видно из содержания табл. 3, согласно требованиям МСФО в главной роли выступает основная цель классификации, то есть разделения объектов по группам. МСФО 16 не содержит четкой группировки для классификации основных средств, а лишь предоставляет возможные группы для целей раскрытия необходимой информации по движению основных средств: земельные участки; здания; сооружения; машины и оборудование; транспортные средства; передаточные устройства; производственный и хозяйственный инвентарь; инструменты; рабочий и продуктивный скот; прочие основные средства; незавершенное строительство. Таким образом, указанная классификация во многом схожа с содержанием ОКОФ по видам объектов основных средств.

Таким образом, нами была дана критическая оценка известных классификаций основных средств на предмет целесообразности их использования в бухгалтерском учете, что позволило нам переосмыслить значение некоторых классификаций, существенно уточнить классификации с точки зрения формулировок, предложить новые классификационные признаки и элементы к ним, обосновать необходимость применения рекомендаций в бухгалтерском учете основных средств.

2.ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АГРОФИРМА ВАТАН» АРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Характеристика природных и экономических условий производства

ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района Республики Татарстан - сельскохозяйственное предприятие молочно-скотоводческого направления. Хозяйство состоит из 6 деревень. Пахотные земли организации распространяются на 6 тыс.гектаров. На ферме хозяйства насчитывается более 1391 голов крупного рогатого скота.

ООО «Агрофирма ВАТАН» находится в северной части Предкамской зоны Республики Татарстан. Рельеф территории характеризуется слабоволнистой равниной с очень малым уклоном на запад. Для рельефа хозяйства характерно наличие вытянутых с севера и с юга к центральной части широковолнистых водоразделов с протяженными пологими склонами, которые и являются микрорельефом хозяйства. Климат района умеренно-континентальный, среднегодовая температура воздуха +2,1 С.

Продолжительность безморозного периода 126 дней, среднегодовое количество осадков 450 мм. Преобладающее направление метелевых ветров южное и юго-западное, летних- северо-западное и северо-восточное.

О земле Арского района мы не можем сказать, что она имеет очень высокую плодородность. Земля, которая используется организацией на полях хозяйства, содержат не более 2,4% гумуса. Следовательно нужно сказать, что для того чтобы получить большой урожай хозяйству нужно приложить много усилий и ресурсов, чтобы земля плодородна.

Общая земельная площадь ООО «Агрофирмы ВАТАН» составляет более 7 тысяч гектаров, около 98% которых отведено под пашню. Удаленность от районного центра 50 км. В состав ООО «Агрофирма ВАТАН» входит 6 деревень :д. Мирзям, д. Каратай, д. Апазово, д. каргалы, д. Пшенгер, д. Хасаншаих. В хозяйстве имеется 3 бригад, 5 ферм. В ООО «Агрофирма

ВАТАН» имеются хорошие производственные и социально-культурные объекты. Сюда входят школы, дом культуры, детские сады, магазины и другие.

В целом природно-климатические условия землепользования благоприятны для ведения сельскохозяйственного производства.

Для характеристики состояния использования земельного фонда и структуры сельскохозяйственных угодий в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ рассмотрим таблицу 4.

Таблица 4 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Виды угодий	2013г.		2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017г.		В среднем по РТ за 2017г структура
	Площадь, га	Структура, %									
Всего земель	6843	X	6843	X	6725	X	6716	X	6806	X	X
в том числе сельхозугодий	6513	100	6513	100	6395	100	6386	100	6386	100	100
из них: Пашня	5982	91,85	5982	91,85	5864	91,7	5855	91,68	5855	91,68	87,6
Сенокосы	8	0,12	8	0,12	-	-	8	0,13	8	0,13	1,9
Пастбища	523	8,03	523	8,03	-	-	523	8,19	523	8,19	10,2
Процент распаханности	X	91,85	X	91,85	X	91,7	X	91,68	X	91,68	87,6

Из таблицы 4 видно, что наибольший удельный вес в структуре сельхозугодий в ООО «Агрофирма ВАТАН» занимает площадь пашни 92%, на втором месте площадь пастбищ – 8,2%. На третьем месте площадь

сенокосов – 0,13%. В 2015 году площадь сенокосов и пастбищ не использовалась. В 2017 году по структуре земель наибольший удельный вес занимают пашни (91,7 %), что выше среднереспубликанского значения на 4,1 %. Наименьшая площадь отводится сенокосам, и она ниже среднереспубликанского показателя на 1,77%. Процент распаханности за исследуемый период процента меняется незначительно и за 2017 год составляет 91,68 %, что на 4,08 % выше, чем в среднем по республике. Пашня – является более продуктивным видом сельскохозяйственных угодий, который может восстанавливать и не терять плодородие. Следовательно, когда процент распаханности больше, организация может получить больше продукции с каждого гектара сельскохозяйственных угодий. Здесь у ООО «Агрофирма ВАТАН» насчитывается лучший показатель и организация может обеспечить себе получать больше продукции с каждого гектара земли. Однако не исключено тот факт, что организация может лишиться таких показателей. Этому могут стать различные причины: когда не хватает материальных и трудовых ресурсов, неправильное соотношение между элементами производственного потенциала. Например, рабочая сила есть - техники нет, и наоборот.

Итоги работы сельскохозяйственных организаций во многом зависят от уровня специализации и концентрации производства. Специализация и концентрация организации сельского хозяйства увеличиваются в результате влияния двух тенденций: во-первых, увеличение общественного разделения труда приводит к узкой специализации предприятия, во-вторых, производство продукции сельского хозяйства нуждается в развитии предприятия многих отраслей.

Главной задачей увеличения развития сельского хозяйства считается углубление специализации. Специализация характеризует производственное направление и отраслевую структуру сельскохозяйственного предприятия. Представляя собой форму общественного разделения труда, она показывает, какие отрасли преобладают на данном предприятии. Наиболее точно уровень

специализации характеризуется удельным весом отраслей в структуре товарной продукции (таблица 5).

Таблица 5 – Структура товарной продукции в ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Виды продукции	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.					В среднем за 5 лет	
	2013г.	2014г.	2015 г.	2016 г.	2017г.	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.	Структура, %
Зерно	5952	19819	14277	19544	24984	39882	18,3
Картофель	1404	503	511	6	2	608	0,2
Молоко	47375	59665	66162	79226	79245	142352	65,3
КРС	17656	10317	19292	20330	18206	35105	16,1
ИТОГО	72387	90304	100242	179100	122437	217947	100

Из таблицы 5 видно, что в ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района РТ в среднем наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: молоко – 65,3 %, зерно – 18,3 %, КРС – 16,1 %. Исходя из расчетов структуры товарной продукции, за четыре года можно определить, что ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района имеет скотоводческо-молочное направление.

На основе данных таблицы 5, используя формулу, предложенную профессором И.В.Поповичем, определим уровень (степень) специализации:

$$K_c = 100 / (\sum P_i (2^i - 1)), \text{ где} \quad (1)$$

K_c – коэффициент специализации;

P_i – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в стоимости товарной продукции, начиная с наивысшего.

Если в организации уровень специализации составляет до 0,20- это говорит о том, что уровень специализации в данном хозяйстве слабая, от 0,20-0,40 – средняя, от 0,40-0,60 – высокая, и от 0,60 – о глубоком уровне специализации.

$$K_c = 100 / (81,4*(2*1-1)+18,3*(2*2-1)+0,2*(2*3-1) = 0,72$$

Из проведенного расчета видно, что величина коэффициента специализации в интервалах от 0,72 свидетельствует о высоком уровне специализации ООО «Агрофирма ВАТАН».

Важная роль в обеспеченности высоких результатов производства принадлежит средствам производства. Уровень обеспеченности предприятия основными фондами характеризуется показателями фондооснащённости и фондовооружённости. Повышение этих показателей, а также улучшения качества фондов, непосредственно оказывает воздействие на повышение эффективности производства. Рассмотрим данные об этих показателях в таблице 6.

Таблица 6 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017г.	В среднем по РТ за 2017 год
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	43980,8	43980,8	67419	82466,1	93796	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	6513	5982	6386	6386	6386	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	229	220	218	204	222	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	675,3	735,2	1055,7	1289,5	1468,8	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	192,1	199,9	309,3	404,2	422,5	2706,4

Из таблицы 6 видно, что показатель фондооснащенности ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ имеет тенденцию увеличения. Так, в 2017 году по сравнению с 2013 годом он увеличился на 793,5 тыс.руб. Показатель фондовооруженности труда ООО «Агрофирма ВАТАН» также имеет тенденцию к увеличению. Так, в 2017 году по сравнению с 2013 годом

он увеличилась на 230,4 тыс. руб, что является в 2,2 раза больше. Увеличение рассматриваемых показателей произошло за счет увеличения стоимости основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения за рассматриваемый период на 46,8 %, уменьшения площади сельскохозяйственных угодий на 2 % и численности работников, занятых в сельскохозяйственном производстве на 4 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год рассматриваемые в таблице 1.3 показатели ниже, так фондооснащенность ООО «Агрофирма ВАТАН» ниже на 3,4 %, фондовооруженность труда на 15,6 %. Следовательно, ООО «Агрофирма ВАТАН» имеет более низкие показатели фондообеспеченности.

На увеличение материально-технической базы организации в большинстве случаев влияет обеспеченность предприятия энергетическими ресурсами и техникой. Рассмотрим показатели обеспеченности изучаемого предприятия энергоресурсами (таблица 7).

Таблица 7 – Уровень энергообеспеченности и энерговооруженности труда в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017г.	В среднем по РТ за 2017 г.
Сумма энергетических мощностей, л.с.	1205	8770	8792	8809	9149	6477
Площадь пашни, га	5982	5982	5864	5855	5855	5508
Число среднегодовых работников, чел.	229	220	218	204	222	98
Энергообеспеченность, л.с. в расчете на 100 га пашни	20,1	146,6	147,6	150,45	156,3	117,6
Энерговооруженность, л.с. в расчете на 1 работника	5,3	39,9	43,1	43,1	41,2	66,1

Из таблицы 7 видно, что в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ показатели энергообеспеченности и энерговооруженности труда имеют тенденцию увеличения. В 2016 году по сравнению с 2013 годом произошло увеличение указанных показателей соответственно 136,2 л.с. и на 35,9 л.с. Увеличение рассматриваемых показателей произошло за счет увеличения суммы энергетических мощностей, уменьшения площади пашни на 3 % и

числа среднегодовых работников на 4 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год в ООО «Агрофирма ВАТАН» энергооснащенность выше на 24%, а энерговооруженность труда ниже на 37%. Следовательно, изучаемая организация имеет высокие показатели обеспеченности энергетическими ресурсами.

Среди всех факторов, участвующих в сельскохозяйственном производстве особая роль принадлежит труду. Рациональное использование трудовых ресурсов дает возможность увеличения уровня производства продукции сельского хозяйства и его экономической эффективности. Для определения годового запаса труда и уровня его использования в ООО «Агрофирма ВАТАН» нужно рассчитать показатели таблицы 8.

Таблица 8 – Годовой запас труда и уровень его использования в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	В среднем по РТ за 2017 год
Среднегодовое число работников, чел.	229	220	218	204	222	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	416,8	400,4	396,8	371,3	404	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	546	489	385	382	453	213
Уровень использования запаса труда, %	131	122,1	97	102,9	112,1	110,7

Данные таблицы 8 показывает, что уровень использования запаса труда на предприятии в период с 2013 по 2017 г. имеет тенденцию колебания. Среднегодовое число работников, занятых в сельскохозяйственном производстве каждый год меняется, и в связи с этим уровень использования запаса труда не имеет определенного уровня. Если сравнить эти показатели со средними данными по республике, видно, что уровень использования запаса труда в 2017 году в ООО «Агрофирма ВАТАН» выше на 1%.

При полной оценке достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве используется перечень

показателей, которые показывают применение основных факторов сельского хозяйства – земли, основных производственных фондов, трудовых ресурсов и производственных затрат. Расчет показателей экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района РТ показан в таблице 9.

Из анализа показателей экономической эффективности в ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района за 2013-2017 года видно, что финансовый результат в среднем за пять лет значительно ниже в исследуемом предприятии, чем в среднем по РТ. Уровень стоимости валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни в 2017 году по сравнению с предыдущим годом понизился на 58 тыс.руб. В целом наблюдается не стабильность стоимости валовой продукции. Объем валовой продукции показывает понижение сельскохозяйственного производства.

Все пять лет объем валового дохода был положительный. При рассмотрении этих показателей в динамике 2013-2015 годы можно отметить, что каждый из них варьирует. Величина валового дохода имеет большое значение для развития сельского хозяйства, а значит надо больше внимания уделять увеличению этого показателя.

Таким образом, мы можем утверждать, что хозяйство работает прибыльно, так как показатели суммы прибыли оказались положительными.

Уровень рентабельности в ООО «Агрофирма БАТАН» данный факт подтверждает. Максимальный уровень рентабельности был отмечен в 2017 году 18,4%. По сравнению с 2016 годом, он возрос на 4,2%. В среднем за пять лет уровень рентабельности в изучаемом хозяйстве на 15,7% выше среднереспубликанских данных.

Все перечисленные показатели очень важны для оценки эффективности производства. В исследуемом предприятии данные показатели строго рассчитываются и оцениваются.

Таблица 9 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	290,9	232,7	259,6	296,8	238,4	301,7
1 среднегодового работника, тыс.руб	20,6	18,6	25,4	24,7	19,5	49,3
100 руб. основных производственных фондов, руб	2,4	6,2	8,9	10,1	1,3	1,8
100 руб издержек производства, руб	2,1	1,7	2,0	2,1	1,2	2,5
Сумма валового дохода в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб	3927,5	6295,7	6774,7	9033,1	3726,2	2186,7
1 среднегодового работника, тыс. руб	277,8	502,2	661,7	751,4	306,2	357,0
100 руб основных производственных фондов, руб	31,8	168,4	231,7	306,3	21,8	13,3
100 руб издержек производства, руб	28,8	45,8	51,7	62,6	20,1	17,9
Сумма прибыли в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб	431,0	-223,8	1055,5	2052,7	3804,1	746,2
1 среднегодового работника, тыс.руб	30,5	-17,9	103,1	170,8	312,6	121,8
100 руб основных производственных фондов, руб	3,5	-6,0	36,1	69,6	22,2	4,5
100 руб издержек производства, руб	3,2	-1,6	8,0	14,2	20,6	6,1
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	4,9	-2,3	15,3	16,8	18,4	9,7

Таким образом, ООО «Агрофирма ВАТАН» сельскохозяйственное предприятие молочно-скотоводческого направления. Организация снабжена необходимыми запасами для лучшей жизнедеятельности. Этому свидетельствует уровень рентабельности товарной продукции который составляет 18,4, что на 15,7 % выше среднереспубликанского показателя.

Перейдем к изучению анализа движения основных средств в данном хозяйстве. В ходе учета и контроля движения нужно выявить, как менялась структура основных средств по мере их поступления и выбытия основных средств. В ходе проведения анализа состава и структуры основных средств нужно определить удельный вес разных групп основных средств в общей стоимости основных средств предприятия.

Для фиксирования изменений, произошедших в составе и структуре основных средств ООО «Агрофирма ВАТАН» в 2016 и 2017годы, оценим состав и структуру на основании таблицы 10.

Таблица 10 - Состав, структура и движение основных средств в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2016-2017 годы

Элементы	2016 год	Уд. вес	2017 год	Уд. вес	Изменение уд. веса
Здания	15633	16,0	22741	19,6	+3,6
Оборудования	51343	52,6	54321	46,8	+5,8
Транспортные средства	7215	7,4	12776	11,0	+3,6
Инвентарь	35	0,03	35	0,03	-
Рабочий скот	267	0,27	184	0,16	- 0,11
Продуктивный скот	22202	22,7	24978	21,5	-1,2
Другие виды основных средств	837	0,8	837	0,7	-0,1

По данным из таблицы 10, показатели стоимости основных средств ООО «Агрофирма ВАТАН» за 2016-2017гг. увеличились на 18340 тыс. руб. или на 15%, это произошло в результате увеличения зданий, транспортных средств в 2017 г.

За анализируемый период в ООО «Агрофирма ВАТАН» объекты основных средств поступали в 2016г. – 32584 тыс. руб., в 2017г. – 45962 тыс. руб., наглядно это можно представить в следующей таблице 9.

Для характеристики движения основных средств рассчитывают показатель роста.

$K \text{ роста} = \frac{\text{наличие на конец года}}{\text{наличие на начало}}$.

Таблица 11 - Состав поступления основных средств в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2016-2017 годы

Элементы	2016 год	2017 год
Здания	1337	7108
Оборудования	2780	2988
Транспортные средства	4612	7202
Инвентарь	-	-
Рабочий скот	-	47
Продуктивный скот	23405	28617
Другие виды основных средств	450	-
ИТОГО	32584	45962

Рассмотрим баланс наличия и движения основных средств в ООО «Агрофирма Ватан» на основании приложения к бухгалтерскому балансу раздела 2 за 2016 и 2017 гг. Расчётные данные занесены в таблицу 12.

Таблица 12 - Баланс движения и наличия основных средств в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2016-2017 годы

Год	Наличие на начало года, тыс. руб.	Движение основных средств		Наличие на к.г., тыс. руб.	Абсолютное отклонение, тыс. руб.	Относительное отклонение, %	Коэффициент роста
		Поступило	Выбыло				
2016	85726	32584	20778	97532	11806	113,77	1,13
2017	97532	45962	27622	115872	18340	118,8	1,18

По результатам проведенного анализа можно сделать заключение о том, что на конец 2016 и 2017 года увеличилась стоимость основных фондов, чем на начало 2016 и 2017 года соответственно. Об этом говорит

коэффициент роста, в данных случаях он выше единицы и это очень хорошо для предприятия.

2.2. Анализ финансового состояния

Значимым показателем прибыльного управления финансами предприятий является анализ его финансового состояния. Для того чтобы знать возможности предприятия развивать свою деятельность необходимо проводить анализ его финансового состояния. Финансовое состояние предприятия зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Финансовое состояние организации показывают показатели ликвидности и финансовой устойчивости. Необходимость показа ликвидности баланса важна в условиях экономической не стабильности, а также при ликвидации предприятия вследствие его банкротства. Здесь встает вопрос: достаточно ли у предприятия средств для покрытия его задолженности. Такая же проблема возникает, когда нужно определить, хватает ли у организации средств для расчетов с кредиторами, т.е. способность ликвидировать (погасить) задолженность имеющимися средствами. Анализ ликвидности баланса ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ представлен в таблице 13.

Из таблицы 13 видно, что баланс организации не является абсолютно ликвидным как на начало так и на конец года. У организации ООО «Агрофирма ВАТАН» платежный недостаток имеет место по наиболее ликвидные активам на начало и на конец года; по труднореализуемым активам платежный недостаток имеет место и на начало и на конец года.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса. Невыполнение одного из приведенных в таблице 14 соотношений говорит о том, что бухгалтерский

баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50 %, трех – на 25 %, всех – на 0 % (т.е. абсолютно неликвидным).

Таблица 13 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ за 2017 год (тыс.руб.)

АКТИВ	2017 г.		ПАССИВ	2017 г.		Платежный излишек (недостача)	
	На начало периода	На конец периода		На начало периода	На конец периода	На начало период а	На конец период а
Наиболее ликвидные активы (А1)	1234	720	Наиболее срочные обязательства (П1)	38723	55819	-37489	-55099
Быстро реализуем ые активы (А2)	2826	5329	Краткосрочн ые пассивы (П2)	1300	664	1526	4665
Медленно реализуем ые активы (А3)	122588	135836	Долгосрочн ые пассивы (П3)	6071	3053	116517	132783
Трудно реализуем ые активы (А4)	65808	69911	Постоянные пассивы (П4)	146362	152260	-80554	-82349
Баланс	192456	211796	Баланс	192456	211796	X	X

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс является абсолютно ликвидным, потому что все условия выполняются. Это говорит о высокой платежеспособности ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района.

Платежеспособность – это способность предприятия выполнять свои , вытекающие из коммерческих, кредитных и иных операций платежного характера. Платежеспособность в краткосрочной перспективе рассчитывают показатели:

- коэффициент текущей (общей) ликвидности,
- коэффициент быстрой ликвидности или «критической оценки»,
- коэффициент ликвидности.

Таблица 14 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ за 2017 год

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ	
	2017 г.	
	На начало года	На конец года
$A1 \geq П1$	1234 < 38723 Условие выполняется	720 < 55819 Условие выполняется
$A2 \geq П2$	2826 > 1300 Условие выполняется	5329 > 664 Условие выполняется
$A3 \geq П3$	122588 > 6071 Условие выполняется	135836 > 3053 Условие выполняется
$A4 \leq П4$	65808 < 146362 Условие выполняется	69911 < 152260 Условие выполняется

Общий показатель ликвидности отражает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы погашения своих краткосрочных обязательств в течение предстоящего года. В общий показатель платежеспособности выше уровня нормального предела на конец года в 2 раза. Это свидетельствует о том, что находящиеся у предприятия оборотные активы в целом позволяют погасить краткосрочные и долгосрочные (таблица 15).

Таблица 15 – Финансовые коэффициенты платежеспособности ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ, за 2017 год

Показатели	Нормальные е Ошибка!	2017г.		Изменения за отчетный период
		На начало периода	На конец периода	
Коэффициент платежеспособности (L1)	$L1 \geq 1$	0,96	0,77	0,19
Коэффициент абсолютной ликвидности (L2)	$0,2 \leq L2 \leq 0,7$	0,03	0,01	0,02
Коэффициент критической оценки (L3)	$0,7 \leq L3 \leq 0,8$	0,10	0,12	-0,02
Коэффициент текущей ликвидности (L4)	$1,5 \leq L4 \leq 2$	3,16	2,51	0,65
Коэффициент маневренности функционирующего капитала (L5)	$L5 \rightarrow$	1,45	1,59	-0,14
Доля оборотных средств в активах (L6)	$L6 \geq 0,5$	0,71	0,67	0,04
Коэффициент обеспеченности основными средствами (L7)	$L7 \geq 0,1$	0,64	0,58	0,06

Анализируя таблицу 15 следует сказать что, общий показатель платежеспособности характеризует, хватает ли у организации денег, которые могут быть использованы для погашения своих краткосрочных обязательств в течении предстоящего года. При помощи этого показателя проводится оценка изменения финансовой ситуации с точки зрения ликвидности. В ООО «Агрофирма ВАТАН» этот показатель в конце 2017 года выше на 0,19 по сравнению с началом 2016 года. Это означает то, что ООО «Агрофирма ВАТАН» может погасить кредиторскую задолженность.

Рассматривая коэффициент абсолютной ликвидности можно увидеть, что данный показатель на начало 2017 года составлял 0,03, а к концу года снизился до 0,01. Это говорит о том, что хозяйство не может погасить краткосрочную задолженность в ближайшее время за счет денежных средств и приравненных к ним финансовым вложениям.

Коэффициент критической оценки (L_3). Его показатели в начале года равны 0,1, а в конце года 0,1. Эти показатели также не входят в нормальное ограничение.

Коэффициент текущей ликвидности (L_4) в начале 2017 года 3,16 – показатель превышает нормальное ограничение $1,5 \leq L_4 \leq 2$. А в конце года 2,51 – показатель также не входит в ограничение.

На практике можно применять разные методики анализа финансовой устойчивости. Наиболее точным и часто применяемым способом оценки финансовой устойчивости предприятия является расчет коэффициентов финансовой устойчивости. Рассмотрим данные коэффициенты в таблице 16.

По таблице 16 можно сделать следующие выводы:

U_1 - коэффициент капитализации или плечо финансового рычага. Коэффициент показывает сколько заемных средств организация привлекла на 1 руб. вложенных в активы собственных средств и он на конец года составляет 0,41, что больше на 0,08 по сравнению с началом года.

Таблица 16 - Показатели финансовой устойчивости ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ за 2017 год.

Коэффициенты	Нормальные ограничения	На начало года	На конец года	Отклонения, +, -
U_1	$U_1 \geq 1,5$	0,33	0,41	-0,08
U_2	$0,1 \leq U_2 \leq 0,5$	0,62	0,57	0,05
U_3	$0,4 \leq U_3 \leq 0,6$	0,76	0,72	0,04
U_4	$U_4 \leq 0,7$	3,03	2,43	0,6
U_5	$U_5 \geq 0,6$	0,72	0,69	0,03

U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Показывает какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств и он на конец года составляет 0,57, что по сравнению с началом года меньше на 0,05.

U_3 – коэффициент финансовой независимости (автономии). Показывает удельный вес собственных средств к общей сумме источников финансирования и он составляет 0,72 на конец года, что ниже на 0,04 по сравнению с началом года.

U_4 – коэффициент финансирования. Показывает какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств и он составляет 2,43, что ниже на 0,6 по сравнению с началом года.

U_5 – коэффициент финансовой устойчивости. Показывает какая часть активов финансируется за счет устойчивых источников и он составляет 0,79, что выше на 0,03 по сравнению с началом года.

Таким образом, ООО «Агрофирма ВАТАН» уделяет большое внимание на выращивание молочного скотоводства и реализацию молочной продукции. Именно эта деятельность дает ей выходить на новый экономический уровень, получать прибыль и способствует дальнейшей работе организации. Максимальный уровень рентабельности был отмечен в 2017 году 18,4%. По сравнению с 2016 годом, он возрос на 4,2%. В среднем за пять лет уровень

рентабельности в изучаемом хозяйстве на 15,7% выше среднереспубликанских данных. Проведя анализ ликвидности мы сделали вывод о том, что баланс ООО «Агрофирма ВАТАН» является абсолютно ликвидным, потому что все условия выполняются. Это говорит о её высокой платежеспособности.

2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии

С помощью бухгалтерского учета формируется информация о работе сельскохозяйственных предприятий. Бухгалтерский учет фиксирует все изменения, происходящие в производственной, сбытовой и снабженческой деятельности, тем самым обеспечивает необходимой информацией о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных организаций.

Ответственность за организацию ведения, состояние и достоверность бухгалтерского учёта, своевременное представление ежегодного отчёта и другой финансовой отчётности в соответствующие органы несёт директор ООО «Агрофирма ВАТАН» в соответствии с действующим законодательством РФ и уставом общества. Поэтому руководитель должен подобрать квалифицированные кадры, особенно главного бухгалтера, который распределяет обязанности между сотрудниками. Каждый работник бухгалтерии ведёт отведенный ему участок учёта.

В бухгалтерии ООО «Агрофирма ВАТАН» работают пять бухгалтеров и кассир: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации и бухгалтер по расчетам.

Главным бухгалтером ведётся наблюдение за событиями, изучаются их сущность и определяются как экономические явления, составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, готовятся специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное

предоставление полной бухгалтерской отчетности. Главным бухгалтером разрабатываются технология обработки учетной информации, ее хранение и списание.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в хозяйстве, а также соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет руководитель. Он контролирует создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений. Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель организации, а не главный бухгалтер. В ООО «Агрофирма ВАТАН» формирует учетную политику главный бухгалтер, а руководитель лишь ее утверждает.

ООО «Агрофирма ВАТАН» разработан свой План счетов в соответствии с рекомендуемым рабочим планом счетов бухгалтерского учета. На основе типового плана счетов разработан рабочий план счетов. ООО «Агрофирма ВАТАН» подлежит обязательному аудиту, но не проводится. Проводится внутренний контроль.

Учет в ООО «Агрофирма ВАТАН» ведется с применением компьютерной системы обработки данных по программе «1С: Бухгалтерия 8.2». Сведения, содержащиеся в принятых к учету первичных документах, накапливаются и систематизируются в информационной базе данных программы «1С: Бухгалтерия 8.2», самостоятельно настроенной и внедренной предприятием. Данная форма учета повышает контрольное значение учета.

В ООО «Агрофирма ВАТАН» организован внутренний контроль для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных. Система внутреннего контроля состоит из следующих элементов:

наличие должностных инструкций для всех сотрудников предприятия; распределение ответственности и полномочий; соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства. Внутренний контроль в изучаемой организации производится главным бухгалтером.

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Современное состояние учета основных средств

К основным средствам организации относятся: здания, сооружения и передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве объектов основных средств необходимо выполнение следующих условий (п. 4 ПБУ 6/01):

- а) использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для сдачи в аренду либо для управленческих нужд организации;
- б) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или более одного операционного цикла;
- в) последующая перепродажа не предполагается;
- г) использование способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

ООО «Агрофирма ВАТАН» закрепляет в своей учетной политике способы ведения бухгалтерского учета основных средств, а также способы группировки внеоборотных активов и их оценки, методы начисления амортизации, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (п. 2 ПБУ 1/2008).

Регистром аналитического учета по счету 01 «Основные средства» является ведомость № 72-АПК, и регистром синтетического учета является Журнал-ордер № 13-АПК. Но организация ведет учет в автоматизированной системе «1С: Предприятие 8.2» и по счету 01 формируются оборотно-сальдовая ведомость по счету, карточка счета и анализ счета 01.

Таким образом, поступающие в организацию основные средства должны быть документально оформлены и сразу оприходованы.

Амортизация начисляется со следующего месяца после введения их в эксплуатацию (ПБУ 6/01). Сохранность основных средств является неотъемлемой частью организации учета. Подтверждение наличия активов на балансе организации обеспечивает инвентаризация объектов основных средств.

Инвентаризация-это проверка фактического наличия имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверных данных бухгалтерского учета и отчетности.

Основные средства отражаются в первом разделе бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» по статье «Основные средства» по остаточной стоимости (т.е. за вычетом амортизации).

Эффективное использование основных средств – одно из важнейших условий успешной работы хозяйствующего субъекта. Обеспечение максимально возможной загрузки машин и оборудования, рационального и наиболее полного использования производственных площадей, служебных помещений и территорий способствует росту объемов выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений, сокращению срока окупаемости, повышению эффективности работы.

Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом

признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000руб.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов организации на приобретение; сооружение; изготовление; доставку; доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (п.1 ст .257 НК РФ). При этом суммы НДС и акцизов организации должны исключить из состава этих расходов (кроме случаев, предусмотренных НК РФ) (п.1 ст.257 НК РФ).

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его использования.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в 10 амортизационных групп.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ, и устанавливается в месяцах.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

В гл.25 НК РФ предусмотрена возможность часть капитальных затрат учесть в расходах единовременно (сразу) (так называемая амортизационная премия). В соответствии с п.9 ст.258 НК РФ при исчислении налога на прибыль ООО «Агрофирма ВАТАН» единовременно списывает на расходы до 10% суммы произведенных капитальных вложений.

По основным средствам, входящим в первую, вторую, восьмую-десятую амортизационные группы, максимальный размер амортизационной премии составляет 10% суммы произведенных капитальных вложений.

В соответствии со ст.259 НК РФ для целей налогообложения можно использовать только два метода начисления амортизации:

-линейный метод;

-нелинейный метод(применение метода не опускается в отношении объектов, имеющих срок полезного использования 20 и более лет).

Порядок начисления амортизации закреплён в учетной политике для целей налогообложения.

ООО «Агрофирма ВАТАН» применяет линейный метод амортизации и норму амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества в соответствии с п.2 ст.259.1 НК РФ рассчитывает по формуле:

$$K = \frac{1}{n}, \quad (2)$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока при применении повышающих (понижающих) коэффициентов).

Ежемесячная сумма амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной стоимости) и нормы амортизации, определенной для этого объекта. Таким образом, при использовании

повышающего коэффициента сумма амортизации за месяц по объекту основных средств будет рассчитываться следующим образом:

Ежемесячная сумма амортизации = Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств * (Норма амортизации * Повышающий коэффициент/ 100).

Исследовав материал, касающийся учета основных средств в ООО «Агрофирма ВАТАН», хотелось бы отметить ряд недостатков. Качество учета во многом зависит от правильной организации учета в целом.

Гарантом правильной организации учета является, правильно сформулированная учетная политика. В ООО «Агрофирма ВАТАН», по нашему мнению, в учетной политике для целей бухгалтерского учета, в разрезе основных средств, присутствуют недоработки. Основанием такого предположения является, отсутствия способа оценки основных средств при поступлении, регламентации операций по выбытию, способа определения срока полезного использования.

Так же нельзя не отметить, ряд недостатков, в целом организации бухгалтерского учета и основных средств, в частности: ошибочное формирование первоначальной стоимости основных средств; неполнота занесения реквизитов аналитического учета; несвоевременное оприходование основных средств.

3.2. Синтетический и аналитический учет основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости. По дебету этого счета отражают сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия. Оборот по кредиту отражает выбытие объектов по разным причинам.

В плане счетов организации к синтетическому счету 01 открыты следующие субсчета: 01.1 – «Основные средства в организации»; 01.2 – «Выбытие основных средств»; 01.3 – «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»; 01.11 – «Основные средства, документы по которым переданы на госрегистрацию».

В учете затраты по приобретению основных средств рассматриваются как вложения во внеоборотные активы. Снача их относят в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». К счету 08 открыты следующие субсчета: 08.1 – «Приобретение земельных участков»; 08.2 – «Приобретение объектов природопользования»; 08.3 – «Строительство объектов основных средств»; 08.4 – «Приобретение отдельных объектов основных средств»; 08.6 – «Перевод молодняка животных в основное стадо»; 08.7 – «Приобретение взрослых животных».

Отражают в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Получены основные средства от учредителей: сформирована задолженность учредителей по вкладам: Дт 75.1 Кт 80; поступили основные средства в счет вклада в уставный капитал: Дт 08 Кт 75.1; введен в эксплуатацию объект основных средств: Дт 01 Кт 08.
2. Построены основные средства: подрядным способом (строительство выполняет сторонняя компания) - сформирована стоимость подрядных работ: Дт 08 Кт 60; учтена стоимость подрядных работ: Дт 01 Кт 08; хозяйственным способом (организация строит сама); списаны материалы на строительство: Дт 08 Кт 10; начисленная сотрудникам, занятым строительством, зарплата: Дт 08 Кт 70; введен в эксплуатацию объект основных средств: Дт 01 Кт 08
3. Приобретены основные средства: не требующие монтажа-начислено поставщику по счету: Дт 08 Кт 60; учтены расходы на доставку: Дт 08 Кт 76,60,23,...; введен в эксплуатацию объект основных средств: Дт 01 Кт 08; требующие монтажа- начислено поставщику за оборудование: Дт 07 Кт 60; оборудование передано в монтаж: Дт 08 Кт 07; списаны затраты на монтаж:

Дт 08 Кт 10,70,69,...; введен в эксплуатацию объект основных средств: Дт 01 Кт 08

4. Получены безвозмездно основные средства: приняты к учету основные средства (счет 91): Дт 01 Кт 91; приняты к учету основные средства (счет 98): Дт 01 Кт 98,2; начислена амортизация основных средств (счет 98): Дт 20 Кт 98,2, Дт 02 Кт 91

5. Получены по договору мены основные средства: реализованы материалы по договору мены: Дт 62 Кт 91; списана стоимость материалов: Дт 91 Кт 10; оприходовано основное средство: Дт 08 Кт 60; произведен зачет стоимости материалов и основного средства: Дт 60 Кт 62; введен в эксплуатацию объект основных средств: Дт 01 Кт 08

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 91 активно-пассивный, сальдо не имеет, в балансе не отражается, в конце месяца закрывается.

По дебету отражают: остаточную стоимость выбывших основных средств: Дт 91.2 Кт 01; затраты по выбытию основных средств: Дт 91.2 Кт 70, 69, 60

По кредиту отражают: выручку от продажи (по договорной стоимости): Дт 50, 51, 62 Кт 91.1; стоимость оприходованных предметов, лома (по рыночной стоимости): Дт 10 Кт 91.1.

Финансовый результат - прибыль или убыток, полученные от списания основных средств, определяют путем сопоставления оборотов на счете 91.

Превышение оборота по кредиту составляет прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»: Дт 91.9 Кт 99. Превышение оборота по дебету составляет убыток, который списывается: Дт 99 Кт 91.9.

При выбытии списание объекта с баланса отражается проводками:

1. На балансовую сумму выбывающего объекта: Дт 01.2 Кт 01.1
2. На сумму начисленной амортизации: Дт 02.1 Кт 01.2
3. На сумму остаточной стоимости: Дт 91.2 Кт 01.2.

При длительном (по времени) процессе ликвидации объектов основных средств бухгалтерия может использовать отдельный субсчет 01.5 «Выбытие основных средств». В этом случае бухгалтерские проводки следующие:

- списывается первоначальная стоимость объекта: Дт 01.5 Кт 01;
- списывается сумма амортизации, начисленная за весь период его эксплуатации: Дт 02 Кт 01.5;
- списывается остаточная стоимость выбывшего объекта: Дт 91.2 Кт 01.5.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств организации погашается посредством начисления амортизации. Амортизация это включение в затраты производства изношенной части основных средств.

Амортизация не начисляется в хозяйстве на:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития);
- продуктивный скот (КРС, лошади);
- земельные участки и объекты природопользования;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета. Начисление амортизации по объекту прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта, или его списания с бухгалтерского учета.

Результаты расчета амортизации оформляются в ведомости «Расчет амортизационных отчислений» по группам основных средств производственного и непроизводственного назначения, где приводятся данные о количестве объектов, их стоимости, сумма износа, срока полезного использования, год выпуска и счет отнесения затрат, т.е. амортизации. Сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к

сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют амортизацию, начисленную по поступившим основным средствам в прошлом месяце, и вычитают амортизацию по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

Учет амортизации основных средств ведут на счете 02.1 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01». К счету 02 открыли субсчета:

- 02.1 «Амортизация собственных основных средств»
- 02.2 «Амортизация арендуемых и полученных по лизингу основных средств»

По кредиту отражают сумму начисленной амортизации всех объектов основных средств предприятия и одновременно сумму их возмещенной стоимости через амортизационные отчисления. Оборот по дебету - суммы амортизации по выбывшим основным средствам.

Суммы начисленной амортизации основных средств ежемесячно включаются в издержки производства и обращения в корреспонденции: Дт 20, 25, 26, 44 Кт 02.1.

Списание суммы начисленной амортизации при выбытии основных средств: Дт 02.1 Кт 01.2.

По предложениям многих авторов, занимающихся разработкой этой проблемы, амортизация должна быть отделена на счета учета различных фондов, например 87 "Амортизационный фонд". "... необходимо ввести дополнительный счет 87 "Резерв финансирования воспроизводства основных средств". На счете 87 будут аккумулироваться средства на реконструкцию, модернизацию и техническое переоснащение, новое строительство основных средств ...".

По нашему мнению, это не совсем верно: во-первых, мы получим первоначальную стоимость долгосрочных материальных активов в бухгалтерском балансе (что будет искажать реальную оценку имущественного положения предприятия); во-вторых, введем один из собственных источников в пассиве баланса, который будет отражать

номинальную величину отчислений, а не реальное количество денежных средств, существующих в наличии у предприятия на приобретение новых объектов долгосрочных активов.

Непосредственно саму номинальную величину, по нашему мнению, целесообразно показать на забалансовом специальном счете 012 "Амортизационные отчисления по долгосрочным активам". По дебету данного счета ежемесячно будет отражаться начисление амортизации, а по кредиту ее использование (приобретение новых объектов долгосрочных активов). А в соответствии с принципами составления баланса (сальдовый) по данной строке забалансовых счетов будет отражаться остаток накопленного амортизационного фонда. Таким образом, мы можем предоставлять информацию пользователям отчетности о накопленном фонде и его реальном использовании. Аналитический учет возможно будет вести по отдельным объектам капитальных вложений в долгосрочные активы.

Нами предложена ведомость движения амортизационных отчислений по основным средствам. Регистр должен открываться на каждый месяц, с переходящим остатком. Сумма начисленных амортизационных отчислений за текущий месяц будет разбиваться по видам основных средств, а использование амортизации (приобретение объектов) будет записываться отдельной строкой в текущем месяце (с указанием вида приобретенного объекта). Предложим документ на примере данных ООО «Агрофирма БАТАН» Арского района РТ (табл. 17, приложение 1).

Ведомость наглядно предоставляет информацию о текущем размере амортизационного фонда и его использовании.

Однако учет движения амортизации, как источника (пассива) для восстановления имущественной базы предприятия, дает пользователям только представление о номинальных размерах амортизационных отчислений. Для приобретения объектов имущества необходимы реальные денежные средства, которые могут быть представлены как наличностью в кассе (счет 50 "Касса"), безналичным остатком денежных средств на расчетном, валютном и прочих

счетах в банке (счета 51, 52, 55), либо дебиторской задолженностью. Выручка от реализации продукции (работ, услуг) поступает либо в кассу, либо на счета в банках, а именно, выручкой и окупается амортизация. Таким образом, необходимо на стадии поступления денежных средств выделять сумму накопленной амортизации долгосрочных материальных активов и аккумулировать ее в отдельный фонд, отделенный от общей суммы денежных средств.

Для бесперебойного функционирования основных средств в организации в течении установленного срока службы их ремонтируют и восстанавливают. Ремонт является одной из основных форм восстановления основных средств и подразделяется на текущий, средний и капитальный.

Текущий и капитальный ремонт техники хозяйство осуществляет в специально оборудованных для этих целей мастерских. Поступающая в мастерскую техника (трактора, комбайны, автомашины), подлежащая ремонту, подвергается тщательному осмотру в присутствии инженера-механика и зав. мастерской. В необходимых случаях делается разборка соответствующих узлов и агрегатов при осмотре определяется степень износа отдельных деталей и узлов, устанавливается сложность ремонта (капитальный или текущий ремонт), объем работ, потребность в запасных частях. Основным первичным документом, согласно которому определяется объем работ по ремонту, его сметная стоимость и продолжительность, является ведомость дефектов на ремонт машины (форма № 267-АПК). Ведомость дефектов составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр передают завскладу для подбора и выдачи необходимых деталей и материалов для проведения ремонта. Второй экземпляр оставляют в ремонтной мастерской как сметный документ на проведение ремонта. На основании ведомости дефектов выписывают наряды рабочим, а также отпускают запасные части и ремонтные материалы.

После завершения ремонта ведомость вместе с другими документами сдают в бухгалтерию, где определяют фактическую стоимость

израсходованных на ремонт запчастей, ремонтных материалов, сумму оплаты труда и прочие фактические затраты на ремонт. Затем устанавливают общую стоимость ремонта машины.

Учет ремонта основных средств осуществляется следующим способом: фактические расходы на ремонт организация списывает непосредственно, т.е. прямо относит на счета учета затрат на производство. Учет затрат по ремонту ведется в оборотной ведомости (23.2), где отдельно по ремонтной мастерской указывается сумма затрат, приходные и расходные части, расходная часть должна определяться по статьям затрат.

Помимо ремонта техники в ремонтных мастерских хозяйство производит значительные затраты на ремонт зданий и сооружений. Затраты учитывают по счету 23 «Вспомогательные производства» на субсчете 2 «Расчеты по текущим операциям» аналитический счет «Ремонт». По указанному счету ведут две группы расшифровки учета затрат в разрезе объектов капитального и текущего ремонтов.

Капитальный ремонт осуществляют подрядным и хозяйственным способом. При подрядном способе ремонт производят специальные строительные и ремонтные организации. При хозяйственном способе все работы по ремонту выполняются силами самого хозяйства – строительной бригадой, ремонтной мастерской.

Все фактические затраты, независимо от источников их покрытия, отражают по дебету аналитических счетов затрат на капитальный ремонт зданий и сооружений. По кредиту производится списание учтенных затрат на законченный ремонт за счет источника собственных средств или затрат в течении года по установленному нормативу с корректированием до фактических затрат в конце года.

После окончания капитального ремонта отремонтированные объекты принимают в эксплуатацию. Приемная комиссия, утвержденная руководителем, составляет акт приема отремонтированных объектов основных средств в произвольной форме. В акте указывается качество

проведенного ремонта, его фактическая и сметная стоимость. Акт подписывается комиссией, представителем организации (если ремонт осуществляется сторонней организацией), утверждается руководителем и сдается в бухгалтерию. Второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт.

Строительство осуществляется подрядным и хозяйственным способом. При подрядном способе строительства строительные и монтажные работы выполняются специализированной подрядной организацией (подрядчик) на основании заключенного договора подряда на капитальное строительство. При этом способе строительства затраты по строительству учитывает подрядчик. При этом он выставляет счет-фактуру, локальный ресурсный сметный расчет и справку о стоимости выполненных работ и затрат форма № КС-3. На основании всех документов составляется акт на приемку объектов, которую подписывает приемочная комиссия после осмотра объекта.

При хозяйственным способом строительства все фактические затраты, связанные со строительством учитывает сама организация. Наряд на сделанную работу является основным документом для учета выполненных работ и затрат труда в строительстве, а также для расчетов по заработной плате строительных рабочих.

Производятся следующие бухгалтерские записи: при капитальном строительстве - отнесена стоимость выполненных работ по ремонту: Дт 23.2 Кт 60; списание затрат по ремонту на затраты производства: Дт 23, 25, 26, 29, 44 Кт 23.2; при хозяйственном способе - списание затрат, связанных с ремонтом на издержки производства: Дт 23.2 Кт 10, 70, 69, 02, 23

Учетным регистром синтетического учета основных средств выступает журнал-ордер по счету 01 в произвольной форме. Из данного журнала-ордера суммы переносятся в главную книгу.

Наиболее распространены две версии программ фирмы "1С", предназначенных для ведения бухгалтерского учета: "1С Бухгалтерия 8.2" и "1С Бухгалтерия предприятия 8.3".

Надо сказать, что пока фирма "1С" продолжает поддержку "1С: Бухгалтерии 8.2". Однако, в настоящий момент, существенное развитие системы, новая функциональность, интересные и перспективные решения закладываются в продукты "1С: Предприятия 8.3". Купить и установить бухгалтерскую программу недостаточно. Для нормальной работы ее нужно постоянно обновлять. Это связано не столько с самими программами для бухгалтеров, сколько с частыми изменениями в законодательстве. Более того, практически ни один отчетный период не проходит без новых форм отчетности.

3.3. Совершенствование аналитического учета основных средств как информационной основы различных учетных систем

Бухгалтерский учет не как формально обязательное по законодательству явление, но как реально действенную функцию управления невозможно представить без соответствующим образом развитой системы аналитического учета. При этом, по нашему мнению, абсолютно неважно, о каком учете идет речь: финансовом или управленческом. Каков бы ни был учет, его информация должна быть пригодна в целях управления активами и оценки эффективности их использования. Основные средства при этом не являются исключением. Более того, в силу своей капиталоемкости они являются важнейшим объектом экономических решений: приобретать или арендовать, брать в лизинг или в кредит, строить подрядным или хозяйственным способом, ремонтировать или модернизировать, консервировать или продавать - вот далеко не полный перечень альтернативных ситуаций, выбор которых должен основываться на данных бухгалтерского учета как единой комплексной системы подготовки

информации для менеджмента организации. При этом очевидно, что чем выше информационные потребности менеджмента, тем большими характеристиками, т.е. признаками аналитического учета, должен обладать объект бухгалтерского учета, чтобы по этим признакам можно было бы сделать необходимые выборки, группировки, отчеты и т.д. В этом случае закономерен вопрос: как при построении аналитического учета определить ту степень его детализации, которая будет необходима и, вместе с тем, достаточна для обеспечения информационных запросов менеджмента? Безусловно, следует в первую очередь отталкиваться от характера самих запросов. А если они будут меняться с течением времени? Для ответа на поставленные вопросы, обратимся прежде всего к пониманию аналитического учета в теории бухгалтерского учета, а затем представим возможные направления его развития в отношении основных средств - предмета диссертационного исследования.

Классическое понимание структуры бухгалтерских счетов и взаимосвязи синтетического и аналитического учета основано на иерархии: счет-субсчет (счет 2-го порядка) - аналитический счет (счет 3-го порядка). Указанная иерархия обеспечивает контрольное тождество синтетического и аналитического учета. Аналитический учет, в свою очередь, может вестись по нескольким уровням, количество которых определяется сложностью хозяйственной деятельности и информационными потребностями менеджмента, что по определению предполагает последующую иерархию уровней аналитики (например, Вид товара – Склад - Материально-ответственное лицо). Описываемые ситуации характеризуются понятиями «одноуровневый аналитический учет» и «многоуровневый аналитический учет», которые можно встретить в публикациях по бухгалтерскому учету.

Идеи одноуровневого и многоуровневого аналитического учета широко воплощены на практике, в т.ч. и в условиях автоматизации учетного процесса. Так, например, в системе «1С: Предприятие» иерархия уровней аналитического учета реализуется через структурированные справочники,

предназначенные для хранения объектов, которые могут быть иерархически классифицированы в соответствии с выделенными признаками. В частности, номенклатура разбивается на виды, группы. Использование структурированных справочников позволяет каждому синтетическому счету (субсчету) сопоставить несколько выстроенных в иерархию классификационных признаков объекта аналитического учета, что, собственно, и реализует многоуровневый аналитический учет. Ключевое словосочетание здесь - «выстроенные в иерархию», т.е. строго детализирующие друг друга признаки.

Возможность поддерживать иерархическую структуру закладывается уже на этапе проектирования справочника. Иными словами, учитывая достаточно жесткую процедуру построения структуры иерархической классификации, необходимо перед началом работы определить ее цель, т.е. какими свойствами должны обладать объединяемые в классы объекты. Количество уровней классификации, соответствующее числу признаков, выбранных в качестве основания деления, характеризует глубину классификации или иерархии.

Следовательно, уже при постановке учета в организации необходимо иметь четкое представление об информационных потребностях в аналитической информации, чтобы выстроить адекватную иерархию объектов аналитического учета. В этом можно усмотреть как достоинство, так и недостаток иерархической классификации.

Достоинствами иерархической системы классификации признаны простота построения и четкое соответствие выбранным классификационным признакам, что делает понятной детализацию того или иного учетного объекта. В то же время, четкость и жесткость иерархической классификации одновременно могут расцениваться и как ее недостатки. Ведь на самом деле неизвестно, как изменятся первоначально заложенные в иерархическую классификацию информационные потребности менеджмента. И тогда уже жесткая классификационная структура будет недостатком, для устранения

которого необходимо перераспределять все классификационные группировки. Аналогичные сложности с иерархической классификацией возникнут и в том случае, если потребуется выборка по ряду признаков, изначально не заложенных в иерархию на этапе постановки учета или иерархия которых не корректна в принципе. Тогда организовать должным образом аналитический учет будет просто невозможно.

Все вышесказанное в отношении недостатков многоуровневой (иерархической) системы аналитического учета справедливо в отношении объектов основных средств. Как было отмечено в теоретической главе работы, аналитический учет основных средств должен вестись не только по каждому объекту, но и в разрезе различных уточняющих его характеристик (технических параметров, наличия приспособлений и принадлежностей, амортизационных групп и др.). Далее, длительность и многообразие хозяйственных ситуаций с использованием объектов основных средств, зачастую индивидуальный характер их эксплуатации, возможность смены статуса (например, перевод из эксплуатации на консервацию) в совокупности определяют повышенные требования к информации о каждом отдельном объекте, т.е. к информации аналитического учета.

В качестве отправной точки решения проблемы развития аналитического учета основных средств предлагаем использовать классификации, уточненные и разработанные нами в теоретической части работы. При этом классификации должны применяться одновременно: только тогда менеджмент сможет получить наиболее полные ответы на свои информационные запросы.

Рассмотрим два способа. Первый - ограничить информационные возможности учетной системы, изначально построив определенную жесткую иерархическую классификацию что, безусловно, занизит управленческие и аналитические функции бухгалтерского учета. Однако вполне допускаем, что этот способ успешно может применяться в небольших организациях с ограниченной номенклатурой основных средств, т.е. в тех случаях, когда

менеджментом не ставится вопрос о многомерности их использования, изменений оценки, возможностей переклассификации и т.д. Второй способ - строить систему аналитического учета основных средств, не привязываясь к жесткой иерархии классификационных признаков.

Рассмотрим далее оба способа более подробно. Итак, первый способ предлагаем осуществлять, выстраивая иерархию признаков аналитического учета основных средств исходя из приоритетов менеджмента, которые должны быть сформулированы к моменту создания иерархии. Приоритеты менеджмента, в свою очередь, считаем необходимым предложить, основываясь на трех видах учета: финансовом, управленческом и налоговом. Причем, чем меньше организация, тем важнее, по нашему мнению, для нее будет налоговый учет, чем крупнее, тем важнее будет финансовый учет, поскольку отчетность такой организации может носить публично значимый характер. Взаимоувязка предпочтений менеджмента и классификационных признаков, отвечающих этим предпочтениям, предлагается в табл. 18

Таблица 18 - Использование классификационных признаков для организации аналитического учета основных средств по иерархическому принципу

Размер (тип) организации (условно)	Приоритет требований менеджмента к учетной системе в части учета ОС	Классификационный признак в основе аналитического учета основных средств
Малый бизнес	Налоговый учет	По использованию в деятельности, облагаемой НДС
Средний бизнес	Управленческий учет	По степени использования
Крупный бизнес	Финансовый учет	По формальному включению в ОКОФ, отраслевой принадлежности и взаимосвязи с экономическими выгодами

Безусловно, мы осознаем, что содержание табл. 18 носит несколько формальный характер и на практике может быть совершенно иным, поскольку при ее построении нами не учитывались, например, такие

параметры, как количество объектов основных средств в организации, не говоря уже о субъективных информационных потребностях менеджмента, которые предугадать невозможно. И все же попытаемся объяснить, почему предпочтения менеджмента нами видятся именно так.

В организациях малого бизнеса, не подверженных обязательному аудиту и характеризующихся, как правило, незначительным количеством объектов основных средств, отсутствуют такие учетные проблемы, как проблема признания и достоверной оценки основного средства, т.е. проблемы сугубо финансового учета. Вопросы управленческого учета и анализа в таких организациях также менее важны, чем правильная налоговая отчетность, хотя бы по причине инициативности первого и обязательности последней. Кроме того, субъекты малого предпринимательства зачастую совмещают общую систему налогообложения со специальными налоговыми режимами, что повышает актуальность раздельного учета доходов, расходов и активов, в т.ч. и основных средств организации в целях налогообложения, в связи с чем нами предлагается соответствующий классификационный признак, в соответствии с которым объекты следует делить на полностью используемые в деятельности, облагаемой НДС, частично используемые (при совмещении общего и специального налогового режимов) и не используемые в деятельности, облагаемой НДС, т.е. используемые сугубо на операциях, подпадающих под специальные налоговые режимы.

Первым уровнем аналитического учета будут выступать группы основных средств, каждую из которых предлагается детализировать в отношении использования в деятельности, облагаемой НДС.

Средние организации, имеющие значительное количество объектов основных средств и ограниченное число собственников, объективно должны задумываться об эффективности использования активов, в которые вложены немалые инвестиции. Поэтому, по нашему мнению, вопросам управленческого учета и (или) экономического анализа в таких организациях должно уделяться если не приоритетное, то, по крайней мере, не последнее

внимание. При таком подходе аналитический учет должен отражать состояние объектов основных средств, для чего в качестве приоритетной классификации предлагаем деление объектов по степени использования, применение которой позволит получать отчеты о не введенных в эксплуатацию объектах, действующих и бездействующих объектах в разрезе причин бездействия, что может служить основой для принятия различных экономических решений. В свою очередь, действующие объекты в целях экономического анализа можно разделить на активную часть или пассивную часть, а также по взаимосвязи с экономическими выгодами на генерирующие доходы и минимизирующие расходы (рис. 1).



Рис. 1 - Иерархическое построение аналитического учета основных средств при приоритете управленческого учета и экономического анализа

Крупные организации, отчетность которых носит публично значимый характер, осознавая задачи налогового и управленческого учета, приоритетом должна расценивать финансовую учетную систему: крупные организации подвергаются ежегодному обязательному аудиту, что повышает требования к достоверности бухгалтерской отчетности, ее приближения к МСФО и, как следствие, - выводит проблему правильного признания и реальной оценки активов едва ли не на первый план. В свою очередь, правильность признания актива, формально входящего в ОКОФ,

непосредственно зависит от того, удовлетворяет ли актив требованиям ПБУ 6/01 или иных учетных стандартов, используется он для извлечения экономических выгод или нет (напомним, что если объект не используется в целях извлечения экономических выгод, то по определению он не является активом). В связи с вышеизложенным, при исполнении приоритетов финансового учета в организации аналитического учета основных средств, предлагаем следующую иерархию классификационных признаков: по формальному включению в ОКОФ, по отраслевой принадлежности и по взаимосвязи с экономическими выгодами (рис. 2).



Рис. 2 - Иерархическое построение аналитического учета основных средств при приоритете финансового учета

Безусловно, как уже отмечалось выше, приоритеты менеджмента и его информационные потребности могут быть совершенно иными, чем предложенные нами. В этом случае, возможно, будут выстраиваться другие иерархические уровни аналитического учета.

Поскольку современный учетный процесс немислим без использования вычислительной техники и специальных бухгалтерских программ, то рассмотрим, каким образом будут реализованы наши предложения по многоуровневому аналитическому учету основных средств в условиях автоматизации.

Бухгалтерские программы (например, 1С «Бухгалтерия») предоставляют гибкие возможности по ведению планов счетов. Планы счетов в системе поддерживают многоуровневую иерархию «счет - субсчета». Каждый план счетов может включать неограниченное число счетов первого порядка. К каждому счету может быть открыто также неограниченное количество субсчетов. В свою очередь, каждый субсчет может иметь свои субсчета и т.д. Для увязки синтетических и аналитических счетов предназначены справочники, представляющие собой совокупность объектов конкретного типа, которые могут использоваться для ведения аналитического учета. Справочник объектов аналитического учета может быть линейным или структурированным. Линейный справочник представляет собой простой список с перечнем объектов аналитического учета. Для тех счетов (субсчетов), на которых предусмотрен лишь один аналитический разрез, используется простая модель аналитического учета. Исходя из определения простой модели, каждому синтетическому счету (субсчету) может соответствовать не более одного аналитического счета. Эта модель реализует одноуровневый аналитический учет. Разновидностью простой модели является модель иерархической организации аналитического учета, предполагающая, что информация аналитических счетов может быть в свою очередь разделена на составные элементы и т.д. Но в любом случае, независимо от того, используется простой или многоуровневый аналитический учет, схема настройки аналитического учета используется единая: один синтетический счет - один тип объектов аналитического учета. При этом, как уже было отмечено, жесткость иерархии по определению требует, что такая настройка должна проводиться и, как следствие, - продумываться уже перед началом работы, а не в процессе ведения текущего учета.

Таким образом, подход к многоуровневому аналитическому учету в отношении учета основных средств хотя и возможен в условиях автоматизации, но видится громоздким и недостаточно адаптированным к

условиям меняющихся информационных потребностей пользователей, условий эксплуатации основных средств, возможностей их перевода в другие активы и т.д.

Подводя общие итоги заключительной главы выпускной квалификационной работы, посвященной разработке отдельных вопросов внутрифирменного учета основных средств, можно сделать обобщающий вывод, что их проработка чрезвычайно важна для того, чтобы признать систему бухгалтерского учета в организации эффективной, т.е. способной адекватно отвечать информационным запросам заинтересованных пользователей. Попытки решения проблем развития внутрифирменного учета основных средств нашли реализацию через разработку учетной политики, документов по учету амортизации и моделей организации аналитического учета.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Исследование теоретических положений учета основных средств охватывало проблематику сущности основных средств как объекта бухгалтерского учета, оценки возможностей использования классификаций основных средств для целей бухгалтерского учета и разработки новых классификационных признаков, недостатков и противоречий в системе нормативного регулирования российского учета основных средств в сравнении с требованиями МСФО и др. Мы пришли к выводу, что основные средства - это далеко не такой однозначный объект бухгалтерского учета, как может показаться на первый взгляд. Отдельные методические и практические проблемы их учета вытекают из терминологических противоречий и пробелов, а также несовершенства системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

При переосмысления сущности основных средств как объекта бухгалтерского учета, мы приходим к выводу, что понимание основных средств на сегодняшний день осуществляется двояко. С одной стороны, учетная методология определяет их как один из компонентов основного капитала организации, а с другой стороны - учетный прагматизм заставляет придерживаться трактовки ПБУ 6/01 и утверждать, что основные средства - это не всегда компонент основного капитала, что зависит от профессионального суждения бухгалтера.

Решение найденных противоречий, по нашему мнению, возможно, если в нормативной базе по бухгалтерскому учету основных средств, в частности, в ПБУ 6/01, закрепить следующее их определение: основные средства — это активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 месяцев и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем.

Принимая во внимание тот факт, что вопросы классификации основных средств рассматривались нами, в том числе и в контексте требований МСФО, обратимся теперь к классификациям основных средств по МСФО. Как видно, согласно требованиям МСФО в главной роли выступает основная цель классификации, то есть разделения объектов по группам.

Исходя из расчетов структуры товарной продукции, за четыре года можно определить, что ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района имеет скотоводческо-молочное направление.

При полной оценке достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве используется перечень показателей, которые показывают применение основных факторов сельского хозяйства – земли, основных производственных фондов, трудовых ресурсов и производственных затрат. Таким образом, мы можем утверждать, что хозяйство работает прибыльно, так как показатели суммы прибыли оказались положительными. Уровень рентабельности в ООО «Агрофирма ВАТАН» данный факт подтверждает. Максимальный уровень рентабельности был отмечен в 2017 году 18,4%. По сравнению с 2016 годом, он возрос на 4,2%. В среднем за пять лет уровень рентабельности в изучаемом хозяйстве на 15,7% выше среднереспубликанских данных.

Для фиксирования изменений, произошедших в составе и структуре основных средств ООО «Агрофирма ВАТАН» в 2016 и 2017 годы, нами была дана оценка. По данным, показатели стоимости основных средств ООО «Агрофирма ВАТАН» за 2016-2017гг. увеличились на 18340 тыс. руб. или на 15%, это произошло в результате увеличения зданий, транспортных средств в 2017 г.

Ответственность за организацию ведения, состояние и достоверность бухгалтерского учёта, своевременное представление ежегодного отчёта и другой финансовой отчётности в соответствующие органы несёт директор

ООО «Агрофирма ВАТАН» в соответствии с действующим законодательством РФ и уставом общества.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств организации погашается посредством начисления амортизации. Результаты расчета амортизации оформляются в ведомости «Расчет амортизационных отчислений» по группам основных средств производственного и непромышленного назначения, где приводятся данные о количестве объектов, их стоимости, сумма износа, срока полезного использования, год выпуска и счет отнесения затрат, т.е. амортизации.

Нами предложена ведомость движения амортизационных отчислений по основным средствам. Регистр должен открываться на каждый месяц, с переходящим остатком. Сумма начисленных амортизационных отчислений за текущий месяц будет разбиваться по видам основных средств, а использование амортизации (приобретение объектов) будет записываться отдельной строкой в текущем месяце (с указанием вида приобретенного объекта). Ведомость наглядно предоставляет информацию о текущем размере амортизационного фонда и его использовании.

Бухгалтерский учет не как формально обязательное по законодательству явление, но как реально действенную функцию управления невозможно представить без соответствующим образом развитой системы аналитического учета. Идеи одноуровневого и многоуровневого аналитического учета широко воплощены на практике, в т.ч. и в условиях автоматизации учетного процесса. Так, например, в системе «1С: Предприятие» иерархия уровней аналитического учета реализуется через структурированные справочники, предназначенные для хранения объектов, которые могут быть иерархически классифицированы в соответствии с выделенными признаками. В частности, номенклатура разбивается на виды, группы. Следовательно, уже при постановке учета в организации необходимо иметь четкое представление об информационных потребностях в аналитической информации, чтобы выстроить адекватную иерархию объектов аналитического учета. При

исполнении приоритетов финансового учета в организации аналитического учета основных средств, предлагаем следующую иерархию классификационных признаков: по формальному включению в ОКОФ, по отраслевой принадлежности и по взаимосвязи с экономическими выгодами.

Безусловно, как уже отмечалось выше, приоритеты менеджмента и его информационные потребности могут быть совершенно иными, чем предложенные нами. В этом случае, возможно, будут выстраиваться другие иерархические уровни аналитического учета.

Подводя общие итоги выпускной квалификационной работы, посвященной разработке отдельных вопросов внутрифирменного учета основных средств, можно сделать обобщающий вывод, что их проработка чрезвычайно важна для того, чтобы признать систему бухгалтерского учета в организации эффективной, т.е. способной адекватно отвечать информационным запросам заинтересованных пользователей. Попытки решения проблем развития внутрифирменного учета основных средств нашли реализацию через разработку учетной политики, документов по учету амортизации и моделей организации аналитического учета.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: [Федер.закон: принят указом Президента РФ 22.11.2011 г. №402-ФЗ (с изм. и доп. в ред. от 06.12.2011 г)].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. " 117-ФЗ (с изм. и доп.)
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Версия Проф. – Последнее обновление 18.05.2018.
4. МСФО (IAS) 16 "Основные средства" // <http://www.ipppou.ru/article.php?idarticle=002712> [Электронный ресурс], дата обращения 15.04.2018.
5. МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" // <http://allmsfo.ru/msfo-ias-41.html> [Электронный ресурс], дата обращения 18.04.2018.
6. МСФО (IAS) 17 "Аренда" // http://www.fininsight.ru/library/ifrs-standard/index.php?ELEMENT_ID=97 [Электронный ресурс], дата обращения 24.04.2018.
7. МСФО (IAS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" // http://msfo.buh-nauka.com/?action=content&id_razdel=11&id_category=2&itemid=264&id_menu=32 [Электронный ресурс], дата обращения 15.04.2018.
8. Агошкова Н.Н. Проблемы формирования и учета собственных источников воспроизводства основных средств в сельскохозяйственных организациях // Вестник ФГОУ ВПО МГАУ им. В.П.Горячкина. – № 7. – 2011. – С. 92.

9. Беляева Н. Изменение первоначальной стоимости ОС при переоценке // Аудит и налогообложение. – 2010. – № 12. – С. 29-33.
10. Бобошко Н.М. Оценка и контроль в системе имущественного налогообложения: теория и методология: Монография / Н.М.Бобошко. – Йошкар-Ола: ООО «Стринг», 2011. – 260 с.
11. Булатов А. С. Национальная экономика: учеб. пособие/ А. С. Булатов. – М. : Магистр: ИНФРА-М, 2011.-70 с.
12. Бухгалтерский анализ: Перевод с англ. / Под ред. доктора экономических наук Л.М. Хасан-Бек. – Киев: Торгово-издательское бюро ВНУ, 2013. – 428 с.
13. Бухгалтерский учет. Хрестоматия/ под общ.ред. В.И.Видяшина. – СПб.: Питер, 2012. – 864 с.
14. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: Учебник для магистров всех экономических специальностей / СПбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В.Соколова и Т.О.Терентьевой. – М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2012. – 438 с.
15. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. – М.: Центросоюз, 2013. – 246 с.
16. Волков С.Н. Экономика землеустройства. – М.: Колос, 2012. – 117 с.
17. Восковский А., Объекты природопользования: аспекты права и учета // Новая бухгалтерия. – № 9. – 2011. – С. 54-56.
18. Вошкова Л.Л. Перевод земли из одной категории в другую // Бухучет в сельском хозяйстве. – № 6. – 2011. – С. 74-79.
19. Дроздова М.И. Переоценка основных средств как элемент учетной политики организации // Бухучет в сельском хозяйстве. – № 2. – 2010. – С. 12-17.
20. Евстафьева Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли. Учебно-практическое пособие. – М.: Книга сервис, 2013. – 160 с.
21. Забродин И.П. Теория экономического анализа: учеб. пособие / И.П. Забродин. - Воронеж. Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2017. - 192 с.

22. Каблукова О.В. Различия в учете объектов основных средств, приобретенных за плату, при применении правил РСБУ и МСФО // www.audit4you.ru/question/detail/719645/ [Электронный ресурс], дата обращения 06.07.2018
23. Как учитывать основные средства по МСФО / Автор: Мария Суконкина // Финансовый Директор. – № 6. – 2012.
24. Клычова Г.С., Музафарова Л.А. Управленческие аспекты учета земельных участков - Казань: Центр инновац. технологий, 2010. – 12 с.
25. Клычова Г.С. Аудит: учебное пособие / Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, А.Р. Закирова, А.С. Клычова, Е.В. Заугарова. – в 2-х томах (том 2). Казань: Центр инновационных технологий, 2014. – 491 с.
26. Кожин В.Я. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств // Современный бухучет. – 2012. – № 6. – С. 32-43.
27. Кожин В.Я. Основы бухгалтерского учета. – СПС "Гарант", 2013.
28. Копельман Галина Ивановна, Признание активов согласно МСФО (Часть 1) 11.01.08 // <http://www.klerk.ru/buh/articles/97184/> [Электронный ресурс], дата обращения 08.04.2018
29. Макконнелл К.Р. Экономикс / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. — Баку: Азербайджан, 1992. - 799 с.
30. Майкл Дж. Мард, Джеймс Р. Хитчнер, Стивен Д.Хайден Справедливая стоимость в финансовой отчетности; Пер. с англ. – М.: Маросейка, 2012. – 248 с.
31. Миль, Дж. С. Основы политической экономики/Дж. С. Миль. – М.: Прогресс, 1980. – 480 с.
32. Об индексации ставок земельного налога. Федеральный закон Российской Федерации от 14 декабря 2001 года, № 163-ФЗ // Экономика сельского хозяйства России. – 2001. – № 11. – С. 24.
33. Орлова Е.В. Особенности бухгалтерского учета основных средств в 2004 г. / Е.В. Орлова // Налоговый вестник. – 2014. – № 1. – С. 82-85.

- 34.Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. — М.: Бухгалтерский учет, 2007. — 84 с.
- 35.Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 346 с
- 36.Патров В.В. Новое положение по учету основных средств // Бухгалтерский учет. – № 1. – 2012. – С. 36-40.
- 37.Пятов М.Л. Учетная политика организации: учеб.-практическое пособие / М.Л. Пятов. - М.: ТК ВЕЛБИ, Изд-во Проспект, 2009. - 192с.
- 38.Рабинович А.М. Амортизация модернизированных основных средств / А.М. Рабинович // Бухгалтерский учет. - 2010. - №4.
- 39.Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
- 40.Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы. -М.: ГроссМедиа, 2010.-432 с.
- 41.Сигидов Ю. И. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014.
- 42.Сигидов, Ю. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие/ Ю.И. Сигидов;- 3-е изд., перераб.– М.: ИНФРА-М, 2014.-326 с.
- 43.Снегирева Л.И. Внутренний контроль / Снегирева Л. И. // Бухгалтерский учет - 2014. - № 4.
- 44.Стричко Е. Г. Формирование регистров бухгалтерского учета в программе "1С: Бухгалтерия 8" / Стричко Е. Г. // Бухгалтерский учет - 2014. - № 5.
- 45.Стричко Е. Г. Формирование регистров бухгалтерского учета в программе "1С: Бухгалтерия 8" / Стричко Е. Г. // Бухгалтерский учет - 2014. - № 5.
- 46.Суглобов А.Е. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. - М.: Экономист, 2008. - 352 с.

47. Титова С. Н. МСФО и РСБУ: различия и точки соприкосновения/ Титова С. Н. // Экономико-правовой бюллетень. - 2011. - №8.
48. Ткаченко А. С. Совершенствование учета основных средств и показателей для анализа их использования в сельскохозяйственных организациях : Автореф. Дисс. ... кандидата экономических наук / Ткаченко А.С.-Краснодар, 2009.
49. Ткаченко Л. И. Основополагающие различия между российскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности / Ткаченко Л. И. // Проблемы учета и финансов . – 2012. -№4(8).
50. Хамидуллин З.З. Система комплексного анализа основных средств: оценка структуры и совершенствование/ Хамидуллин З.З. // сборник материалов XXX Международной научно-практической конференции / Под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2014. – 308 с.
51. Шарп У.Ф. Инвестиции: учебник для вузов: пер. с англ. / У.Ф. Шарп, Г. Александер, Д. Бэйли. -М.: ИНФРА-М, 2006. - 1028 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица - Ведомость движения амортизационных отчислений
по основным средствам за апрель 2018 г.
ООО «Агрофирма ВАТАН» Арского района РТ

№ п/п	Содержание операции	Дата	Сумма		Корреспонден ция		Документ
			начислено	использо вано	Дт	Кт	
Остаток на начало месяца			8256428,63	-	-	-	-
1	Начислена амортизация по зданиям и сооружениям	30.04.2018	385256,21	-	012	00	Расчет начисления амортизации
2	Начислена амортизация по транспортным средствам	30.04.2018	852495,52	-	012	00	Расчет начисления амортизации
3	Приобретен автомобиль ГАЗ 2110	26.04.2018		435000	00	012	Акт приема-передачи основных средств
4	Начислена амортизация по инвентарю и хоз. принадлежностям	30.04.2018	145284,47	-	012	00	Расчет начисления амортизации
5	Начислена амортизация по оборудованию	30.04.2018	384125,46	-	012	00	Начислена амортизация по транспортным средствам
6	Приобретен опрыскиватель UG300	05.04.2018	-	1440677,97	00	012	Акт приема-передачи основных средств
7	Начислена амортизация по основному стаду	30.04.2018	265412,32	-	012	00	Расчет начисления амортизации
Остаток на конец месяца			8028068,43	-	-	-	-