

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.
« » 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет расходов на ремонт и восстановление основных
средств на примере закрытого акционерного общества «Бирюли»
Высокогорского района Республики Татарстан**

Обучающийся: Новикова Алина Викторовна

Руководитель:
к.э.н., доцент Низамутдинов Марат Мингалиевич

Рецензент:
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.
« » 2019г.

ЗАДАНИЕ **на выпускную квалификационную работу**

Новиковой Алины Викторовны

- 1. Тема работы:** Бухгалтерский учет расходов на ремонт и восстановление основных средств на примере закрытого акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «14» января 2019 г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** сущность, функции и задачи финансовой отчетности в развитии бизнеса; классификация доходов и расходов; формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике; природно-экономическая характеристика ЗАО «Бирюли»; анализ финансового состояния предприятия; оценка системы бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля; порядок формирования финансового результата в учете организации; техника

составления отчета о финансовых результатах; особенности внешнего и внутреннего анализа отчета о финансовых результатах

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания « » 2019 г.

Руководитель

М.М. Низамутдинов

Задание принял к исполнению

А.В.Новикова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.18	
1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	26.12.17	
1.1. Понятие и классификация основных средств		
1.2. Понятие и виды ремонтов		
1.3. Особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях согласно МСФО и РСБУ		
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	17.04.18	
2.1. Природно-экономическая характеристика деятельности организации		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля		
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕМОНТА И ВОССТАНОВЛЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	11.09.18	
3.1. Организация документооборота по ремонту основных средств		
3.2. Учет расходов на содержание и ремонт основных средств		
3.3. Признание оценочных обязательств в части ремонта основных средств		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ		
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ		
ПРИЛОЖЕНИЯ		

Обучающийся

А.В.Новикова

Руководитель

М.М. Низамутдинов

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	8
1.1. Понятие и классификация основных средств.....	8
1.2. Понятие и виды ремонтов.....	14
1.3. Особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях согласно МСФО и РСБУ.....	19
2. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ....	29
2.1. Природно-экономическая характеристика деятельности организации.....	29
2.2. Анализ финансового состояния	38
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля.....	43
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕМОНТА И ВОССТАНОВЛЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	
3.1. Организация документооборота по ремонту основных средств....	46
3.2. Учет расходов на содержание и ремонт основных средств.....	48
3.3. Признание оценочных обязательств в части ремонта основных средств	58
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	69
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	72
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях ни один из хозяйствующих субъектов не обходится без объектов длительного пользования — основных средств. Основной особенностью основных средств (как разновидности внеоборотных активов) является то, что они используются в течение длительного периода. Эти внеоборотные активы используются при производстве продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг, а также для управленческих нужд и целей. Их способность приносить организации экономическую выгоду в будущем окупает любые затраты, связанные с приобретением или строительством новых объектов основных средств. Однако следует отметить, что хозяйствующие субъекты различаются по оснащению основных средств, их составу и структуре, технической сложности оборудования, станков и агрегатов. Поддерживать такое имущество в технически пригодном состоянии — задача первостепенная, ибо ее удачное решение продляет срок функционирования объектов и позволяет обеспечивать бесперебойную работу. В этой связи периодически возникает необходимость в проведении ремонта, реконструкции или модернизации производственного оборудования, транспортных средств, зданий и сооружений.

Наиболее распространенным видом восстановления объектов основных средств является их текущий или капитальный ремонт. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы предприятия, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

В настоящее время важно правильно квалифицировать различные виды работ по восстановлению основных средств. Так, текущий и капитальный ремонт, с одной стороны, и реконструкция, модернизация и дооборудование — с другой, являются необходимыми условиями качественного финансового планирования на любом предприятии и в любом учреждении. В конечном

итоге от этого зависят принятие и исполнение обязательств, отражение операций в учете и отчетности, исчисление налогов.

Вместе с тем проведение ремонта требует не только привлечения существенных материальных, финансовых и трудовых затрат, но и организации обособленного бухгалтерского и налогового учета осуществления, списания и возмещения произведенных расходов.

Все вышесказанное определяет актуальность выбранной темы исследования и ее практическую значимость для эффективного функционирования сельскохозяйственных организаций.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование теоретических, нормативно-правовых и методических положений бухгалтерского учета расходов на ремонт и восстановление основных средств сельскохозяйственных организаций и разработка предложений по их развитию.

Содержание поставленной цели раскрывается через решение следующих задач выпускной квалификационной работы:

- обобщить и систематизировать теоретические положения, раскрывающие сущность, состав и оценку основных средств как объекта бухгалтерского учета;
- дать критическую оценку финансово-экономического состояния и организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля исследуемой организации;
- исследовать действующий порядок учета ремонта основных средств, выявить недостатки и предложить пути их решения.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы послужила практика учета ремонта основных средств в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Теоретической и методической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому учету, законодательные и нормативные акты, материалы научных семинаров и

конференций, посвященные актуальным вопросам учета основных средств организации.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, аналогия, исторический и логический подходы, классификация, обобщение.

1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятие и классификация основных средств

В производственной, коммерческой и иной деятельности организации используют объекты основных средств. В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 активы относятся к основным средствам при одновременном выполнении следующих условий:

1) использование актива в производстве продукции, при оказании услуг или выполнении работ, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

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

3) организация не предполагает дальнейшую перепродажу данного объекта;

4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [12].

В соответствии с п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России экономические выгоды в будущем - это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Таким образом, не всякое имущество экономического субъекта может быть квалифицировано как актив. Для этого оно должно быть способным принести данному субъекту экономические выгоды в результате использования в процессе производства, обмена на другой актив, передачи с целью погашения обязательства, распределения между собственниками. В то же время к активам могут быть отнесены объекты, не принадлежащие экономическому субъекту на праве

собственности, т.е. не являющиеся его имуществом. Это возможно, если экономический субъект осуществляет контроль над самим объектом и имеет право на получение экономических выгод от него.

Основные средства стоимостью до 40 000 руб. или иного лимита, который утверждается в учетной политике, можно учитывать в составе материально-производственных запасов (МПЗ).

В соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно (например, технологическая линия в поточном производстве).

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, при этом критерий существенности необходимо закрепить в учетной политике организации.

Классификация основных средств ведется в соответствии с требованиями Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ 013-94)[10]. При разработке ОКОФ учтены; Международная стандартная отраслевая классификация всех видов экономической деятельности (МСОК) - InternationalStandardIndustrialClassification ofallEconomicActivities: (ISIC),

международный Классификатор основных продуктов (КОП) - CentralProductClassification (CPC), стандарты Организации Объединенных Наций по международной системе национальных счетов (СНС), Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, а также Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП). ОКОФ включает следующие группы[15]:

- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструменты;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- земельные участки, объекты природопользования;
- капитальные вложения;
- прочие основные средства.

Расшифровка групп основных средств приведена в таблице 1.

Таблица 1 - Классификация основных средств[21, с.36]

Группа	Характеристика
1	2
Здания	Объекты основных средств, в которых происходят процессы основных, вспомогательных и подсобных производств; административные; хозяйственные, складские строения и др.
Сооружения	Инженерно-строительные объекты, которые необходимы для осуществления процесса производства; шоссе, дороги, эстакады, тоннели, мосты, подъездные пути, дымовые трубы на отдельном фундаменте, бензоколонки, ограды, заборы, водоподъемные станции, хранилища топлива, навесы, колодцы и другие сооружения.
Передаточные устройства	Водопроводная и электрическая сеть, теплосеть, газовые сети, паропроводы, т.е. объекты осуществляющие передачу различных видов энергии от машин двигателей к рабочим машинам, а также перемещение жидких и газообразных веществ от одного объекта

	к другому.
1	2
Машины и оборудование: - силовые машины и оборудование; - рабочие машины и оборудование; - измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование - вычислительная техника;	Включают все виды энергетических агрегатов и двигателей (электромоторы, электрогенераторы, трансформаторы и т.д.) Оказывают непосредственное воздействие на предмет труда или его перемещение в процессе создания продукции (моечные машины, водомаслогрейки, станки, прессы и др.) Предназначены для измерений, регулирования производственных процессов, проведения испытаний и исследований (стенды для испытания, выносные пульта управления и т.д.) Электронно-вычислительные, управляющие аналоговые машины, а также машины и устройства, применяемые для управления производством и технологическими процессами
- прочие машины и оборудование	Трансформаторы, машины и аппараты, устройства не включенные в предыдущие подгруппы, линии электропередач, оборудование автоматических телефонных станций, пожарные машины, механические пожарные лестницы и т.п.
Транспортные средства	Принадлежащий предприятиям подвижной состав железных дорог, водный и автомобильный транспорт, а также автокары вагонетки, тележки, прицепы, полуприцепы и др.
Инструмент	Инструменты всех видов стоимостью не менее 3 тыс. рублей за единицу и сроком службы свыше 1 года.
Производственный инвентарь и принадлежности	Производственный инвентарь и принадлежности, предназначенные для хранения материалов, инструментов и облегчения труда – это верстаки, стеллажи, столы, контейнеры и др.
Хозяйственный инвентарь	К хозяйственному инвентарю относятся предметы конторского и хозяйственного назначения (мебель, негорючие шкафы, множительные аппараты, предметы противопожарного назначения и др.).
Прочие основные средства	Прочие основные средства – это библиотечные фонды и отдельные ценности, не вошедшие в предыдущие группы

Понятие основных средств раскрывается как в бухгалтерском, налоговом учете, так и в экономической интерпретации. В экономической литературе основные средства характеризуются как средства труда. К средствам труда относятся орудия производства и все материальные условия, необходимые для осуществления процесса труда [23, с.27]. Основные средства играют огромную роль в процессе труда, так как они характеризуют техническую оснащенность, определяют производственную мощность предприятия, непосредственно связаны с производительностью труда, механизацией и автоматизацией производства, себестоимостью продукции

(работ, услуг), прибылью и уровнем рентабельности. Рассмотрим экономическую классификацию основных средств.

В зависимости от назначения в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К основным средствам производственного назначения относятся; машины, станки, аппараты, инструменты, вычислительная техника, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса (связанные с осуществлением предпринимательской деятельности), или здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда, хозяйственный инвентарь, мебель и другие основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации.

Основные средства непроизводственного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но их используют для обеспечения культурно-бытовых нужд работников организации (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов и т.п.).

По степени использования основные средства подразделяются [26, с.14]:

- на действующие, установленные в цехах организации;
- запасные, находящиеся в резерве и предназначенные для замены;
- бездействующие, излишние, некомплектные и законсервированные;
- находящиеся в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.

По наличию прав на объекты основные средства подразделяются:

- на принадлежащие организации на правах собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или

хозяйственном ведении;

- полученные организацией в аренду.

Для правильного отражения основных средств в бухгалтерском учете и отчетности важное значение имеет определение их стоимости. Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Различают первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость. Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая зависит от каналов поступления объектов в организацию.

Текущая восстановительная стоимость - это сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена по рыночным ценам в случае необходимости замены какого-либо объекта на аналогичный новый объект.

Остаточная стоимость - первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации[33, с.5].

Выбранный способ оценки основных средств в той или иной мере оказывает влияние на экономические показатели деятельности производственного предприятия. Каким образом способы оценки основных средств влияют на экономические показатели показано в таблице 2.

Таким образом, выбор способов оценки объектов основных средств оказывает значимое влияние на результаты деятельности организации, а выбранный метод амортизации отражает ожидаемый поток будущих экономических выгод. Использование разных способов оценки основных средств оказывает влияние на экономические показатели деятельности предприятия: величину налога на имущество; размер себестоимости и прибыли. В связи с этим бухгалтеру необходимо придерживаться принципа осмотрительности при отражении операций поступления и использования объектов основных средств.

Таблица 2 – Влияние способа оценки основных средств на экономические показатели деятельности предприятия[26, с.39]

Операции	Способы оценки	Влияние оценки на экономические показатели
1	2	3
Поступление	Фактические расходы на приобретение и установку	Увеличение размеров имущества и налога на имущество
Использование:		
- способ начисления амортизации	Линейный способ	Размер себестоимости не изменяется из периода в период
	Способ уменьшаемого остатка	Увеличение себестоимости, снижение прибыли от реализации, снижение налога на имущество
	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Снижается размер чистой прибыли, т.к. при снижении ожидаемого объема использования актива он устаревает морально, поэтому списывается недоамортизированным
	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции	Уменьшение объемов продукции (работ) приводит к снижению прибыли от реализации и налога на прибыль
- переоценка	Дооценка	Увеличение размеров имущества, добавочного капитала, налога на имущество
	Уценка	Уменьшение размеров имущества, добавочного капитала, налога на имущество
- модернизация		
Оценка в бухгалтерской отчетности	По остаточной стоимости в форме «Бухгалтерский баланс»	
Оценка при выбытии:		
- списание по ветхости	Ликвидация	Уменьшение размеров имущества, добавочного капитала, налога на имущество, чистой прибыли
- продажа	Реализация по договорной цене	При положительном сальдо операционных доходов и расходов изменяется величина налогооблагаемой и чистой прибыли

1.2. Понятие и виды ремонтов

В процессе использования основные средства утрачивают свои физические и технические качества, что ведет к снижению их производительности. Для восстановления утерянных в результате износа

технических и физических свойств основные средства ремонтируют, модернизируют. Своевременно проведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивают срок службы основных средств.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) восстановление основных средств производится посредством ремонта, модернизации и реконструкции объектов. Выделяется также техническое обслуживание[12].

К реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без увеличения численности рабочих при одновременном упущении условий их труда и охраны окружающей среды [31, с.17].

При реконструкции должно обеспечиваться увеличение производственной мощности предприятия, прежде всего за счет:

- устранения диспропорций в технологических звеньях;
- внедрения малоотходной, безотходной технологий и гибких производств;
- сокращения числа рабочих мест, повышения производительности трудов, снижения материалоемкости производства и себестоимости продукции;
- повышения фондоотдачи и улучшения других технико-экономических показателей действующего предприятия.

Работы по реконструкции приводят к изменению сущности объектов,

на которых они осуществляются, которое проявляется в повышении ранее принятых нормативных показателей функционирования: срока полезного использования, мощности, качестве применения и т.п. (п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Модернизацией машин и оборудования является производство таких работ, в результате которых у объекта основных средств появляются новые качественные или количественные параметры и характеристики, приводящие к увеличению срока полезного использования.

Затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкции объектов основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, они увеличивают балансовую стоимость основных средств [41, с.108].

К расходам по техническому обслуживанию относят затраты по чистке, смазке, осмотре и устранению мелких поломок. Как показывает практика, организации не учитывают отдельно затраты по техническому обслуживанию и хранению.

Под ремонтом понимается комплекс работ, устраняющий физический износ и восстанавливающий его первоначальные эксплуатационные качества.

По объему и характеру ремонтных работ различают текущий, средний и капитальный ремонты. Текущим ремонтом принято считать ремонт, осуществляемый с периодичностью менее одного года. Основная его цель - поддержание объекта в рабочем состоянии. При среднем ремонте, который осуществляется с периодичностью более одного года, производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей. Капитальным ремонтом оборудования и транспортных средств считается такой вид ремонта, при котором производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулировка и испытание агрегата. Капитальный ремонт зданий и

сооружений - ремонт, при котором производится смена изношенных конструкций или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов.

Ремонты бывают плановыми и внеплановыми. Плановый ремонт основных средств формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении, исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. Планово-предупредительный ремонт удлиняет срок службы основных средств и сокращает простои оборудования. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждается руководителем организации. Внеплановые ремонты связаны с непредвиденными обстоятельствами: аварией, внезапными остановками механизмов и т.п. [40, с.35].

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы на содержание и ремонт основных средств относятся к текущим затратам, т.е. включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

В настоящее время важно правильно квалифицировать различные виды работ по восстановлению основных средств. Так, текущий и капитальный ремонт, с одной стороны, и реконструкция, модернизация и дооборудование — с другой, являются необходимыми условиями качественного финансового планирования на любом предприятии и в любом учреждении. В конечном итоге от этого зависят принятие и исполнение обязательств, отражение операций в учете и отчетности, исчисление налогов.

Налоговый кодекс РФ не раскрывает содержание термина "ремонт основных средств", поэтому следует руководствоваться п. 1 ст. 11 НК РФ и применять то значение этого понятия, которое используется в других отраслях законодательства.

Так, например, в абз. 2 п. 16 письма Госкомстата России от 09.04.01 № МС-1-23/1480 указано, что под расходами на проведение ремонта (текущего,

среднего и капитального) подразумевается стоимость работ по поддержанию объектов основных фондов в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, не приводящих к улучшению первоначальных нормативных показателей функционирования.

Что касается терминов «модернизация», «реконструкция» и «техническое перевооружение», то их определения приведены в п. 2 ст. 257 НК РФ: к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами [1].

Согласно разъяснениям Минфина России (письмо от 23.11.06 № 03-03-04/1/794) при решении вопроса о том, являются ли работы ремонтом или реконструкцией, следует руководствоваться:

– Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279.

– ведомственными строительными нормами "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания жилых зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения" (ВСН № 5888 (р)), утвержденными приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.88 № 312;

– письмом Минфина СССР от 29.05.84 № 80 [47, с.8].

Таким образом, при определении вида ремонта можно руководствоваться следующим: ремонт направлен на сохранение первоначальных характеристик основных средств, а модернизация (реконструкция, техническое перевооружение) – на их увеличение (улучшение) или создание новых. При этом стоимость работ для разграничения ремонта и модернизации роли не играет.

1.3. Особенности учета основных средств в сельскохозяйственных организациях согласно МСФО и РСБУ

В международной практике и в российском законодательстве основная функция бухгалтерского учета определена как информационная. Следовательно, предметом нормативного регулирования бухгалтерского учета должны быть отношения по формированию и предоставлению финансовой информации. Именно информационная функция бухгалтерского учета и финансовой отчетности играет значимую роль в экономике, она обеспечивает эффективную конкуренцию на рынке капитала. Следовательно, бухгалтерский учет становится важнейшим инструментом построения рыночной экономики. Принятие верных инвестиционных решений невозможно без достоверной во всех отношениях бухгалтерской отчетности.

Одним из направлений развития бухгалтерского учета в России является адаптация существующей национальной системы учета к требованиям международных стандартов учета и финансовой отчетности (МСФО). Международные стандарты финансовой отчетности - это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию информации об имуществе, источниках его образования, финансовых результатах для составления финансовых отчетов организаций в мировом масштабе. Они обеспечивают сопоставимость показателей, представленных в бухгалтерской отчетности организаций, функционирующих в разной экономической среде, и являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей [38, с.33].

В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта собственности. Это различие обусловило основные особенности развития

МСФО: приоритет баланса; отказ от исторической стоимости; замена концепции собственности концепцией контроля; переход от учета имущества к учету ресурсов.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями: собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России непосредственно связано с активизацией использования МСФО для построения эффективного учетного процесса [27, с.24]. Одним из основных направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Формирование информации для составления бухгалтерской отчетности происходит в учетной системе сельскохозяйственных организаций согласно положениям по бухгалтерскому учету. Для принятия верных управленческих решений, для составления отчетности в формате МСФО должны быть использованы положения международных стандартов учета и финансовой отчетности (IAS).

Важной составляющей имущества организации являются основные средства.

Порядок учета основных средств в системе национальных стандартов в России осуществляется согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Системой международных стандартов для учета основных средств организации используются МСФО 16 «Основные средства», МСФО 36 «Обесценение активов».

Если сравнить основные положения национальных положений по

бухгалтерскому учету и международных стандартов, то можно выявить определенные расхождения, которые и определяют направление и содержание корректирующих процедур, которые должны быть произведены при трансформации отчетности в формат МСФО.

Критерии отнесения объектов имущества к основным средствам и признания в качестве долгосрочных активов, указанные в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства», совпадают. Экономические подходы к определению сроков полезного использования, указанные в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства», также совпадают.

Начисление амортизации по объектам основных средств российскими организациями осуществляется одним из четырех способов отличий от трех, предлагаемых МСФО: линейным (в МСФО - равномерного начисления), уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования (аналогичного метода в МСФО не существует), списания стоимости пропорционально объему продукции (в МСФО - метод суммы изделий, единиц продукции).

Согласно п. 29, п. 30. п. 31 МСФО 16 «Основные средства» существуют две альтернативные модели учета основных средств после признания в бухгалтерском учете, основанные на использовании разных видов оценки [17]. Первая модель предполагает последующую оценку основных средств по первоначальной (исторической) стоимости с учетом накопленной амортизации, то есть в балансе данные объекты будут отражаться по остаточной стоимости. Вторая модель основана на использовании оценки стоимости объектов основных средств по текущей (справедливой.) стоимости. Текущая стоимость является результатом переоценки, которая должна осуществляться регулярно. Балансовая стоимость основных средств с учетом накопленной амортизации не должна отличаться от справедливой стоимости на отчетную дату. Справедливой стоимостью, как правило, является рыночная стоимость данных объектов.

Если рыночная стоимость не подвержена значительным колебаниям, переоценка может производиться один раз в 3-5 лет.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. По данным объектам основных средств переоценка должна производиться ежегодно. Таким образом, подходы к формированию стоимости после первоначального признания объектов основных средств в МСФО и РСБУ практически совпадают, то есть для последующей оценки используется показатель справедливой рыночной стоимости.

Однако, несмотря на определенные совпадения в подходах к признанию и оценке объектов, существуют следующие различия:

1. Согласно п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» основные средства стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль над их движением [12]. В МСФО 16 «Основные средства» аналогичного допущения не установлено, то есть все объекты, отвечающие критериям отнесения к основным средствам, независимо от стоимости, должны быть учтены в составе основных средств организации. Если организация использует допущение, установленное п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», то при трансформации отчетности в формат МСФО необходимо определить достоверную стоимость основных средств на дату составления отчетности, с учетом тех активов, которые были отнесены к материально-производственным запасам. Внести корректировки по расчету следующих показателей: стоимость материально-

производственных запасов, указанная в балансе, сумма накопленной амортизации по основным средствам, затраты отчетного периода на производство продукции (работ, услуг), себестоимость реализованной продукции, финансовый результат отчетного периода.

2. В п. 50 и 51 МСФО 16 «Основные средства» приводится определение амортизируемой стоимости основного средства, как разницы между первоначальной и ликвидационной стоимостью [17]. Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива в течение срока полезного использования. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не применяются понятия ликвидационной и амортизируемой стоимости, т.е. предполагается, что в результате начисления амортизации первоначальная (восстановительная) стоимость объекта будет перенесена полностью на стоимость готовой продукции работ, услуг. Несовпадение амортизируемой и первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств является причиной корректировки суммы амортизации, затрат организации, финансовых результатов. Данные корректировки не осуществляются, если ликвидационная стоимость является незначительной.

3. Согласно п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу, иными словами, способ начисления амортизации, указанный в ученой политике организации, не изменяется в течение всего срока использования [12]. В соответствии с п. 61 МСФО 16 «Основные средства» при сменяемом методе начисления амортизации подлежит пересмотру, по крайней мере в конце каждого финансового года, и, если наблюдается изменение в схеме потребления будущих экономических выгод, способ начисления амортизации должен быть скорректирован с учетом этих изменений [17].

4. Согласно п. 55 МСФО 16 «Основные средства» амортизация актива начинается, когда он становится доступен для использования, т.е. когда

местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства организации. Амортизация актива прекращается с прекращением его признания. Таким образом, даты принятия к учету и выбытия являются определяющими [17]. В п. 21 и 22 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» указано, что начисление амортизации начинается и прекращается, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем совершения хозяйственной операции. Корректировки будут касаться суммы объектов, поступивших и выбывших в декабре отчетного года. Необходимо пересчитать сумму амортизации, отнесенную на расходы организации и остаточную стоимость данных объектов. Суммы произведенной корректировки будут влиять на финансовый результат отчетного периода.

5. Признание результатов переоценки (уценки) объекта в бухгалтерском учете согласно МСФО и РСБУ отличаются. Согласно п. 40 МСФО 16 «Основные средства» уменьшение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки относится на прибыли и убытки отчетного периода, а согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» - отражается в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль».

Важным вопросом, касающимся оценки основных средств после их признания в бухгалтерском учете, является расчет суммы обесценения по результатам переоценки. данная проблема в системе стандартов МСФО решается в соответствии с положениями МСФО 36 «Обесценение активов». При применении данного стандарта для выявления суммы переоценки используются понятия возмещаемой суммы, рыночной и справедливой стоимости, причем данные виды стоимости определяется достаточно достоверно только при наличии активного рынка [43, с.18]. В системе национальных стандартов данные понятия не определены, методика оценки справедливой стоимости и возмещаемой суммы не рассматривается. Таким образом, данный вопрос требует дальнейшего рассмотрения и уточнения в национальных положениях по бухгалтерскому учету.

6. В системе МСФО существуют стандарты, регламентирующие

порядок учета специфических активов организации. Одним из этих стандартов является МСФО 41 «Сельское хозяйство» [43, с.19]. Данный стандарт должен применяться организациями, которые занимаются производством сельскохозяйственной продукции. Основная цель применения - формирование достоверной информации о стоимости активов сельскохозяйственных организаций для составления финансовой отчетности. Аналогичного стандарта (положения) или другого нормативного документа, определяющего основные критерии признания, учета и оценки биологических активов и действующего в настоящее время, в российской системе бухгалтерского учета не существует. Минсельхоз России разработал и вынес на обсуждение проект стандарта «Учет биологических активов».

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» организации, осуществляющие сельскохозяйственную деятельность, управляют биотрансформацией животных и растений, которые являются биологическими активами, с целью получения сельскохозяйственной продукции. Основными объектами учета являются:

- биологические активы (растения и животные);
- сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов;
- государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам.

Для отнесения объекта к учету в качестве биологического актива необходимо выполнение следующих требований:

- способность актива к изменению: животные и растения поддаются биотрансформации;
- управление изменениями: управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных и стабильных условий осуществления данного процесса;
- оценка изменений: в рамках оперативного управления производится оценка и контроль над изменениями качественных и количественных показателей, происходящих в результате биотрансформации.

Процесс биотрансформации определяется МСФО 41 «Сельское хозяйство» как совокупность процессов роста; дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и количественные изменения. Результатом биотрансформации специфических активов сельскохозяйственных организаций является их изменение в процессе роста, дегенерации, воспроизводства и производство сельскохозяйственной продукции.

Признание биологических активов должно иметь место, когда:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых, ранее осуществленных событий;
- существует вероятность получения организацией будущих экономических выгод от данного актива;
- справедливая стоимость или себестоимость актива может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

Оценка биологических активов по справедливой стоимости должна осуществляться на каждую отчетную дату. Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В справедливую стоимость не включаются сумма предполагаемых сбытовых расходов [45, с.13]. Таким образом, под справедливой стоимостью в МСФО в большинстве случаев подразумевается рыночная стоимость при условии продолжительного сохранения способа хозяйственного использования соответствующих активов для ведения одного и того же или аналогичного вида деятельности. Использование термина «рыночная стоимость» возможно, если существует активный рынок данных активов, на котором может быть получена необходимая информация. Если сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, справедливая стоимость актива определяется на основе котировочной цены на данном рынке.

При отсутствии активного рынка для определения справедливой

стоимости используют следующие показатели:

- цена последней сделки по продаже биологического актива или сельскохозяйственной продукции при условии, что между датой сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- рыночные цены на аналогичные активы;
- средние отраслевые показатели в расчете на единицу физического показателя учета актива или готовой продукции (гектар, центнер, тонну).

При отсутствии информации о ценах организации могут использовать дисконтированную стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков.

Если отсутствует возможность определения справедливой стоимости биологического актива (растений и животных) с достаточной степенью достоверности на основе рыночной стоимости, то в этом случае оценка должна производиться по себестоимости с учетом сумм накопленной амортизации и убытков от обесценения. Себестоимость определяется как сумма фактических затрат на создание биологического актива.

Существующие нормативные документы, регламентирующие учет активов в России не содержат понятия биологических активов, т.е. не определяют их как особый вид активов, требующий особенного признания, оценки и учета. Так, животные продуктивного стада, плодоносящие насаждения учитываются в соответствии с положениями ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В приказе об учетной политике организации согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 16 «Основные средства» должна быть раскрыта использованная при подготовке финансовой отчетности система оценки основных средств - историческая стоимость, текущая стоимость, возможная чистая стоимость реализации, справедливая стоимость или возмещаемая сумма, а также основы оценки валовой балансовой стоимости, используемые методы начисления амортизации, при меняемые

сроки полезной службы или нормы амортизации; валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; увеличения или уменьшения стоимости, возникающие в результате переоценок, признанных непосредственно на счете капитала; убытков от обесценения, признанных непосредственно на счете капитала или в составе прочих расходов организации отчетного периода; наличие и степень ограничений прав собственности и стоимость основных средств, переданных в залог в обеспечение обязательств; сумму расходов на создание, признанных в балансовой стоимости объекта основных средств в ходе его сооружения [43, с.19].

При трансформации финансовой отчетности, составленной согласно РСБУ, в формат МСФО необходимо сопоставить подходы к формированию информации, указанные в приказе об учетной политике, составленном на основе РСБУ и МСФО. Таким образом, при трансформации показателей суммы выявленных расхождений и отклонений необходимо учесть в составе нераспределенной прибыли организации.

Выявление возможных расхождений и их устранение позволит сформировать достоверную информацию, необходимую пользователям и отвечающую требованиям международных стандартов. Необходимыми предпосылками использования МСФО сельскохозяйственными организациями являются дальнейшая разработка и принятие положения по бухгалтерскому учету биологических активов в контексте основных положений МСФО, определяющее порядок признания, учета по справедливой стоимости и отражения в финансовой отчетности данных активов.

2. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Природно-экономическая характеристика деятельности организации

Объектом исследования являлось ЗАО «Бирюли». Закрытое акционерное общество (ЗАО) «Бирюли» находится в Высокогорском районе по улице Воинов – Интернационалистов, д. 1. Данное предприятие находится примерно в 2, 5 км от железнодорожной станции. ЗАО «Бирюли» организовалось на базе Ордена Трудового Красного Знамени племенного зверохозяйства «Бирюлинский», который был организован в июне 1930 года, как кролиководческое хозяйство, были приобретены пушные звери. В настоящее время – это крупнейшее племенное сельскохозяйственное предприятие.

Форма собственности предприятия – закрытое акционерное общество.

Высокогорский муниципальный район расположен в северо-западной части Республики Татарстан и граничит с городом Казань, с Зеленодольским, Арским, Атнинским, Пестречинским районами и Республикой Марий-Эл. Административным центром является поселок ж/д ст. Высокая Гора. Выгодное географическое положение, обеспеченность природными и трудовыми ресурсами, хорошо развитая транспортная сеть, стабильное сельское хозяйство - составляющие устойчивого экономического положения района. Высокогорский район занимает первые позиции по многим отраслям хозяйства в республике. Сельхозпредприятия уверенно работают в условиях жесткой рыночной экономики.

ЗАО «Бирюли» специализируется – на производстве зерновых культур, картофеля, мясо – молочном скотоводстве и звероводстве.

Климат района умеренный, континентальный. Среднегодовое количество осадков - 440 мм. Сумма температур выше 10°С. Средняя продолжительность вегетационного периода –160 дней. Мощность снегового покрова – 39-44 см.

Почвенные ресурсы (% от земель сельскохозяйственного назначения) дерново-подзолистые почвы – 15,6%, дерново-карбонатные почвы – 4,9%; серые лесные почвы– 57,8%; коричнево-серые почвы – 9,1%; черноземные почвы – 1,0% и прочие – 11,6%.

Для представления более полной картины о предприятии рассмотрим некоторые показатели, характеризующие его деятельность.

Земля в сельском хозяйстве является главным средством и предметом труда. В связи с этим следует изучить размер, состав и структуру сельскохозяйственных угодий.

Таблица 3–Состав и структура сельскохозяйственных угодий в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2015-2017 годы

Виды угодий	2015		2016		2017		В среднем по РТ за 2017 год	
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %
Всего земель	23727	X	23363	X	22938	X	6500	X
в т.ч. сельхоз-угодий	22330	100	21986	100	21561	100	6290	100
из них пашня	17354	77,7	17000	77,3	16575	76,9	5508	87,6
Сенокосы	331	1,4	321	1,5	321	1,5	119	1,9
Пастбища	4665	20,9	4665	21,2	4665	21,6	644	10,2

Исходя из данных таблицы 3, можно сделать вывод, что наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ в 2017 году приходится на долю пашни – 76,9%, на втором месте пастбища – 21,6 %. Также можно сказать, что площадь сенокосов за 2016-2017 года не менялась, но по сравнению с 2015 годом снизилась на 10 га. Данные ЗАО «Бирюли» значительно отличаются от

среднереспубликанских. Так, площадь сельхозугодий в ЗАО «Бирюли» больше на 15271 га, чем в среднем по республике, также значительно больше и площадь, отведенная под пашню, на 11067 га. Площадь пастбища и сенокосов больше среднереспубликанских значений на 4021 и 202 га соответственно.

Процент распаханности в ЗАО «Бирюли» ниже среднереспубликанского на 10,7 пункта, что свидетельствует о неэффективном использовании пашни.

Для определения производственного направления сельскохозяйственного предприятия используется понятие специализация. Специализация – преимущественное развитие той или иной отрасли, группы взаимосвязанных отраслей, превращающих их в товарные отрасли. Уровень специализации определяют, используя коэффициент специализации – K_c , который находится по формуле:

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

где $\sum p$ - удельный вес отраслей в структуре товарной продукции;

i - порядковый номер отдельных отраслей по удельному весу товарной продукции в ранжированном ряду.

При определении уровня специализации предприятия рассмотрим структуру денежной выручки в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Таблица 4 – Состав и структура денежной выручки в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2015-2017 годы

Виды товарной продукции	Годы						Структура в среднем за 3 года, %
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	
	Сумма, тыс.руб			Структура, %			
Зерно	33494	63799	48632	9,9	14,5	22,3	15,6
Семена масличных культур	3427	6387	528	1,0	1,5	0,2	0,9
Овощи открытого грунта	20873	13718	1017	6,1	3,1	0,5	3,2
Картофель	30026	16004	766	8,8	3,6	0,4	4,3
Молоко	106490	74182	32602	31,4	16,9	14,9	21,1
Мясо КРС	47420	114847	132839	14,0	26,1	60,9	33,7

Продукция звероводства	97810	150760	1854	28,8	34,3	0,8	21,3
Всего по хозяйству	339540	439697	218238	100	100	100	100

После проведения анализа структуры денежной выручки товарной продукции из таблицы 4 видно, что в структуре в среднем за 3 года в ЗАО «Бирюли» преобладают молоко (21,1%) и мясо КРС (33,7%), звероводство (21,3%), зерно(15,6%). В отчетном 2017 году наблюдается резкое сокращение товарности продукции звероводства и увеличение удельного веса продукции скотоводства, что может свидетельствовать о смене специализации организации в ближайшем будущем.

Таким образом, на изучаемом предприятии специализация – скотоводческая мясного направления. Используя данные табл. 4находим:

$$K_c = \frac{100}{54,8*(2*1-1)+21,3*(2*2-1)+15,6*(2*3-1)+4,3*(2*4-1)+3,2*(2*5-1)+0,9*(2*6-1)} = 0,37$$

Полученные данные свидетельствуют о среднем уровне специализации на предприятии ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Кроме определения специализации и ее уровня, необходимо определить уровень развития МТБ, которая во многом зависит от обеспеченности предприятия энергетическими ресурсами и основными производственными фондами.

Обеспеченность хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности; обеспеченность основными производственными фондами характеризуется фондообеспеченностью и фондовооруженностью.

По таблице 5 можно определить динамику изменения фондовооруженности и фондообеспеченности в изучаемом хозяйстве за 3 года и сравнить с теми же показателями в среднем по республике.

В течение 2015-2017 годов наблюдается четкая тенденция увеличения показателей фондооснащенности в ЗАО «Бирюли». Так, наибольшая фондооснащенность в расчете на 100 га сельхозугодий наблюдается в 2017

году, что составляет 3523 тыс. руб, наибольшая фондовооруженность труда приходится также на 2017 год и составляет 1644,1 тыс. руб. на 1 работника. В отчетном году фондообеспеченность изучаемого хозяйства ниже среднереспубликанского на 693,8 тыс.руб. Фондовооруженность в отчетном году ниже, чем в среднем по РТ в 1,6 раза.

Таблица 5 – Показатели использования основных и энергетических мощностей в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017г.
	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов с/х назначения, тыс. руб	735115	758512	759595,5	265228
Мощность энергетических ресурсов, л.с.	37976	34014	32887	6477
Площадь с/х угодий, га	22330	21986	21561	6290
Площадь пашни, га	17354	17000	16575	5508
Среднегодовая численность работников занятых в с/х производстве, чел	511	478	462	98
Фондооснащенность на 100 га с/х угодий, тыс. руб	3289,1	3450,0	3522,9	4216,7
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб	1438,6	1586,8	1644,1	2706,4
Энергооснащенность на 100 га пашни, в л.с	218,8	200,1	198,4	117,6
Энерговооруженность на 1 работника в л.с	74,3	71,2	71,2	66,1

Наибольшее количество энергетических мощностей приходится в ЗАО «Бирюли» на 100 га пашни в 2015г – 218,8 л.с. Заисследуемый период энергооснащенность в хозяйстве идет на убыль. Так, в 2015 году энергооснащенность составила 218,8 л. с., в 2016 году – 200,1 л. с., а в 2017 году – 198,4 л. с. Так же наблюдается спад энерговооруженности: в 2015 году – 74,3 л.с., в 2016 году – 71,2 л. с., а в 2017 году остался без изменений по отношению к 2016 году – 71,2 л.с.

В рамках рассматриваемой темы ознакомимся с составом основных средств в целом на предприятии и по отдельным группам. Необходимо

изучить также структуру основных средств и дать оценку произошедшим изменениям.

Таблица 6– Анализ состава и структуры основных средств производства в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы					
	2015		2016		2017	
	Сумма, тыс.руб	%	Сумма, тыс.руб	%	Сумма, тыс.руб	%
Основные средства - всего	1168176	100	1128167	100	1213415	100
В т.ч.						
Здания, сооружения и передаточные устройства	551801	47,2	523659	46,4	572071	47,1
Машины и оборудования	383166	32,8	369773	32,8	389708	32,1
Транспортные средства	58789	5,0	53769	4,8	54383	4,5
Производственный и хозяйственный инвентарь	4557	0,4	4384	0,4	4288	0,4
Рабочий скот	359	0,03	222	0,02	197	0,02
Продуктивный скот	95858	8,2	102827	9,1	120397	9,9
Другие виды ОС	467	0,04	73533	6,5	72371	6,0
Земельные участки	73179	6,3	73066	6,5	71904	5,9

Из таблицы можно проанализировать, что структура основных средств в динамике по годам не имеет резких изменений. К 2015 году значительно возрос удельный вес машин и оборудования до 47,1%, против 46,4 % 2016 года. Данное увеличение произошло за счет незначительного уменьшения удельного веса других видов основных средств. Желательно для ЗАО «Бирюли», чтобы достигалось оптимальное соотношение активной части фондов (рабочих машин, оборудования, продуктивного скота) с пассивной их частью (зданиями и сооружениями).

Важное значение имеет анализ движения и технического состояния основных производственных фондов. Для этого рассчитывают и изучают динамику следующих показателей (все показатели рассчитаны по данным 2017 года) и результаты свидетельствуют о хорошей материальной оснащенности производства, которое требует своевременного ремонта и пополнения:

Коэффициент обновления ($K_{обн}$), характеризующий долю основных фондов в их стоимости на конец года:

$$K_{\text{обн}} = \frac{\text{Стоимость общей поступивших основных средств}}{\text{Стоимость основных средств на конец периода}} = \frac{170014}{1213415} = 0,14$$

Срок обновления основных фондов ($T_{\text{обн}}$):

$$K_{\text{обн}} = \frac{\text{Стоимость основных средств на начало периода}}{\text{Стоимость поступивших основных средств}} = \frac{1128167}{170014} = 6,63$$

Коэффициент выбытия ($K_{\text{в}}$):

$$K_{\text{в}} = \frac{\text{Стоимость выбывших основных средств}}{\text{Стоимость основных средств на начало периода}} = \frac{84766}{1128167} = 0,75$$

Коэффициент прироста ($K_{\text{пр}}$):

$$K_{\text{пр}} = \frac{\text{Сумма прироста основных средств}}{\text{Стоимость их на начало периода}} = \frac{85248}{1128167} = 0,075$$

Коэффициент износа ($K_{\text{изн}}$):

$$K_{\text{изн}} = \frac{\text{Сумма износа основных средств}}{\text{Первоначальная стоимость основных средств на соответствующую дату}} = \frac{422964}{1312415} = 0,32$$

Коэффициент годности ($K_{\text{г}}$):

$$K_{\text{г}} = \frac{\text{Остаточная стоимость основных фондов}}{\text{Первоначальная стоимость основных фондов}} = \frac{889451}{1312415} = 0,67$$

Для характеристики возрастного состава и морального износа фонды группируются по продолжительности эксплуатации (до 5,5—10, 10—20 и более 20 лет) и по каждому виду основных средств рассчитывается средний срок службы.

Изучается также выполнение плана по внедрению новой техники, вводу в действие новых объектов, ремонту основных средств.

Очень важную роль в производственном цикле предприятия играют – трудовые ресурсы. Трудовые ресурсы – часть населения страны, обладающая необходимым физическим развитием, умственными способностями и знаниями.

Уровень использования запаса труда определяется через отношение фактически отработанных человеко- часов к их годовому запасу, и выражается в %. Состояние данного показателя в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ представлено в табл. 7.

Таблица 7– Использование трудовых ресурсов в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 г.
	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников, занятых в с/х производстве, чел	511	478	462	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час	1022	949	922	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час	1215	1050	1001	213
Уровень использования запаса труда, %	118,9	110,6	108,6	110,7

Из таблицы 7 видно, что в течение анализируемого периода наибольшая численность работников приходится на 2015 год, что выше 2017 года на 49 человек. Анализируя данные таблицы можно говорить о том, что запас труда в течение года используется полностью, даже с переработками.

Так, наибольший запас труда приходится на 2015 год 1022 тыс. чел.-час., а фактически отработано 1215тыс. чел.-час., что на 18,9% превышает норму. В остальных годах соблюдается такая же тенденция.

Уровень использования запаса труда в 2017 году составил 108,6%, что ниже среднереспубликанского значения на 2,1 пункта.

Экономические условия хозяйства во многом определяют уровень развития производства всех его отраслей. Экономические показатели эффективности производства отражены в таблице 8.

В динамике по годам наблюдается снижение стоимости валовой продукции. Объем валовой продукции свидетельствует о незначительном снижении сельскохозяйственного производства. В сравнении со среднереспубликанскими данными за 2017 год стоимость валовой продукции в расчете на все основные показатели в разы ниже. При рассмотрении

показателей валового дохода в динамике 2015-2017 годов можно отметить четкий спад показателей, аналогично стоимости валовой продукциим.

Таблица 8 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ2017 год
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 года в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	226,8	216,8	220,3	301,7
1 среднегодового работника, тыс. руб.	23,1	23,4	23,9	49,3
100 руб. основных производственных фондов, руб.	1,7	1,5	1,5	1,8
100 руб. издержек производства, руб.	2,2	2,0	1,9	2,4
Сумма валового дохода в расчете на:				
100 руб. соизм. пашни, тыс. руб.	3064,6	3133,5	2895,2	2186,7
1 среднегодового работника, тыс. руб.	312,5	337,5	313,5	357
100 руб. основных производственных фондов, руб.	22,6	21,9	19,8	13,3
100 руб. издержек производства, руб.	29,6	28,6	25,3	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на:				
100 руб. соизм. пашни, тыс. руб.	51,5	277,5	-26,8	746,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	5,2	29,9	-2,9	121,8
100 руб. основных производственных фондов, руб.	0,4	1,9	-0,2	4,5
100 руб. издержек производства, руб.	0,5	2,5	-0,2	6,1
Уровень рентабельности (+), убыточности (-) товарной продукции, %	0,8	3,4	-0,4	9,7

Таким образом, можно сказать, что хозяйство до 2017 года работало прибыльно, так как показатели были положительные и лишь в отчетном году наблюдаем незначительный убыток от реализации товарной продукции. Максимальный уровень рентабельности наблюдается в 2016 году 3,4%. Уровень убыточности в ЗАО «Бирюли» в 0,4%, ниже среднереспубликанского на 10,1 пункта.

Таким образом, характеристика природно-экономических условий производства в ЗАО «Бирюли» свидетельствуют о создании достаточно благоприятных условий, что исходит из высокой обеспеченности производственными ресурсами, однако, при этом имеются существенные

резервы, которые главным образом связаны с более эффективным использованием производственных фондов предприятия.

2.2. Анализ финансового состояния

Ликвидность баланса – это степень покрытия обязательств предприятия активами, срок превращения которых в денежные средства соответствует сроку погашения обязательств. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность предприятия.

Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности, а также при ликвидации предприятия вследствие его банкротства.

Активы организации (статьи актива баланса) в зависимости от скорости превращения их в денежные средства делятся на 4 группы:

A_1 – наиболее ликвидные активы, то есть денежные средства и финансовые вложения (ценные бумаги);

A_2 – быстрореализуемые активы, т.е. дебиторская задолженность и прочие активы;

A_3 – медленно реализуемые активы (запасы, НДС и прочие оборотные активы);

A_4 – труднореализуемые активы (внеоборотные активы).

Пассивы баланса группируются в зависимости от срочности их погашения и степени их оплаты также на 4 группы:

P_1 – наиболее срочные обязательства, т.е. кредиторская задолженность;

P_2 – краткосрочные пассивы, т.е. краткосрочные кредиты и займы;

P_3 – долгосрочные пассивы, т.е. долгосрочные кредиты и займы, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов и платежей;

P_4 – постоянные или устойчивые пассивы, т.е. капитал и резервы (собственный капитал организации).

Баланс предприятия считается абсолютно ликвидным, если:

$A_1 \geq P_1$; $A_2 \geq P_2$; $A_3 \geq P_3$; $A_4 \leq P_4$.

Рассмотрим анализ ликвидности бухгалтерского баланса ЗАО «Бирюли» Высокогорского района за 2017 год с помощью таблицы 9.

Таблица 9 – Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2017 год, тыс. руб.

Актив	На начало	На конец	Пассив	На начало	На конец	Платежные излишки, недостатки (+, -)	
						На начало	На конец
A1	356	186	П1	64314	163149	-63958	-162963
A2	15630	20601	П2	132832	164144	-117202	-143543
A3	1200984	1338983	П3	36891	33253	1164093	1305730
A4	786	786	П4	983719	1000010	-982933	-999224
Баланс	1217756	1360556	-	1217756	1360556	-	-

Для определения ликвидности баланса данного предприятия сопоставим итоги приведенных групп по активу и пассиву за 2017 год:
на начало года: $A1 < P1, A2 < P2, A3 > P3, A4 < P4$;
на конец года: $A1 < P1, A2 < P2, A3 > P3, A4 < P4$.

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не ликвиден, так как за анализируемый период у предприятия наблюдается нехватка денежных средств для погашения своей кредиторской задолженности.

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

$$\text{Текущую ликвидность (ТК)} = (A1+A2) - (P1+P2) \quad (2)$$

$$\text{На начало года: ТК} = 15986 - 197146 = -181160$$

$$\text{На конец года: ТК} = 20787 - 327293 = -306506$$

Из полученных результатов видно, что в начале 2017 года рассматриваемое предприятие находилось в неплатежеспособном состоянии и к концу года его состояние усугубилось. Предприятие оказалось не способным к своевременному выполнению денежных обязательств.

Найдем также значение перспективной ликвидности (ПЛ).

$$\text{ПК} = A3 - P3 \quad (3)$$

$$\text{На начало года: ПК} = 1200984 - 36891 = 1164093$$

На конец года: ПК = 1338983 - 33253 = 1305730

Проведя расчет перспективной ликвидности видно, что платежеспособность предприятия за анализируемый период постепенно увеличивается.

Платежеспособность – это внешнее проявление финансового состояния предприятия. Для анализа платежеспособности организации рассчитываются коэффициенты платежеспособности. Данные расчета коэффициентов платежеспособности приведены в таблице 10.

Таблица 10 – Коэффициенты платежеспособности ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2017 год

Показатель	На начало года	На конец года	Нормативное значение
общий показатель платежеспособности	2,60	1,62	≥ 1
общий показатель ликвидности	0,002	0,001	≥ 1
коэффициент критической оценки	0,08	0,06	≈ 1
коэффициент текущей ликвидности	6,17	4,15	$\geq 1-2$
коэффициент маневренности функционирующего капитала	1,18	1,30	Уменьшение показателя – положительный факт
доля оборотных средств в активах	1,00	1,00	$\geq 0,5$
коэффициент обеспеченности оборотными средствами	0,81	0,73	$\geq 0,1$

По результатам таблицы 10 мы видим, что предприятие ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ – находится в состоянии платежеспособности, это характеризует показатель общей платежеспособности на начало 2017 года $L_1 = 2,6$, а в конце года он уменьшился и составил $L_1 = 1,62$. Коэффициент критической оценки на начало года $L_3 = 0,08$, а в конце года он составил $L_3 = 0,06$. Он меньше, чем нормативное значение, что отражает не достижение желаемого уровня. Коэффициент текущей ликвидности на начало года $L_4 = 6,17$, а на конец года $L_4 = 4,15$. Коэффициент текущей ликвидности показывает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы им для погашения своих краткосрочных обязательств в течение года. Это основной показатель

платежеспособности предприятия, а он в свою очередь уменьшился к концу года, это значит, что предприятие теряет свою платежеспособность.

Коэффициент текущей ликвидности обобщает предыдущие показатели и является одним из показателей, характеризующих удовлетворительность (неудовлетворительность) бухгалтерского баланса. Так, мы можем сделать вывод о том, что в 2017 году бухгалтерский баланс не оптимизировал показатели и в данный период не является весьма удовлетворительным.

Финансовое состояние предприятия характеризуется системой показателей, которые отражают состояние капитала в ходе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования финансировать свою деятельность на фиксированный момент времени.

Финансовая устойчивость представляет собой результат деятельности, который свидетельствует об обеспечении предприятия собственными финансовыми ресурсами, уровень их использования, направления их размещения. Она тесно связана с эффективностью производства, а также с конечными результатами деятельности предприятия. Важно, что уменьшение объемов производства, убыточная деятельность, высокая себестоимость продукции приводят к потере финансовой устойчивости.

Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе, переносить непредвиденные потрясения и поддерживать свою платежеспособность в неблагоприятных обстоятельствах свидетельствует о его устойчивом финансовом состоянии, и наоборот. Если платежеспособность - это внешнее проявление финансового состояния предприятия, то Финансовая устойчивость является внутренней стороной финансового состояния, отражающая сбалансированность денежных и товарных потоков, доходов и расходов, средств и источников их формирования.

Анализ финансовой устойчивости может проводиться с помощью абсолютных (излишки либо недостатки собственных средств) и

относительных показателей – финансовых коэффициентов финансовой устойчивости.

Рассмотрим эти коэффициенты:

U_1 – коэффициент капитализации или плечо финансового рычага. Коэффициент показывает сколько заемных средств организация привлекла на 1 руб. вложенных в активы собственных средств.

U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Показывает какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств.

U_3 – коэффициент финансовой независимости (автономии). Показывает удельный вес собственных средств к общей сумме источников финансирования.

U_4 – коэффициент финансирования. Показывает какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств.

Рассмотрим состояние коэффициентов финансовой устойчивости изучаемого предприятия в таблице 11.

Таблица 11 – Коэффициенты финансовой устойчивости ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2017 год

Показатели	Норма ограничения	На начало года	На конец года	Отклонение, +/-
U_1 – коэффициент капитализации	$U_1 \leq 1,5$	0,238	0,361	0,12
U_2 – коэффициент обеспеченности собственными источниками	$U_2 \geq 0,1 - 0,5$	0,808	0,735	-0,07
U_3 – коэффициент финансовой независимости	$U_3 \geq 0,5$	0,808	0,735	-0,07
U_4 – коэффициент финансирования	$U_4 \geq 1$	4,203	2,774	-1,43

По данным таблицы 11 следует, что, к примеру, коэффициент капитализации подтверждает вывод о возрастании удельного веса собственного капитала. В данном случае это свидетельствует о том, что на конец периода 2017 года заемные средства превышали собственные 0,12 раза. Коэффициент обеспеченности собственными источниками формирования характеризует недостаток собственного капитала, на это

также указывает отрицательная величина коэффициента. В частности, коэффициент финансовой независимости равное 0.06 свидетельствует о высокой зависимости деятельности компании от заемных средств.

Анализ финансового состояния предприятия показал, что показатели финансовой устойчивости и банкротства оставляют желать лучшего, поскольку хозяйство находится в неустойчивом состоянии. Для выхода из сложившейся ситуации необходима оптимальность структуры источников капитала, активов предприятия и в первую очередь рациональное соотношение основных и оборотных средств, а также уравновешенность активов и пассивов организации.

2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля на предприятии

Бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательств организации и их изменениях (движении денежных средств) путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия в соответствии с положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Принятая организацией учетная политика утверждена Приказом Минфина РФ №106н от 06.10.2008. руководителем, который несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета; (утвержден Приказом Минфина РФ №94н от 31.10.2000 года.)

- формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

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

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

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

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется бухгалтерской службой, которая является его структурным подразделением. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером и заместителем главного бухгалтера.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обязан:

- обеспечить ведение бухгалтерского учета в полном соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Планом счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкцией по его применению.

- обеспечить возможность оперативного учета изменений действующего законодательства.

- обеспечить возможность достоверного определения налоговой базы для расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по установленным налогам и прочим платежам в соответствии с действующим законодательством.

- обеспечить правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, контроль сохранности и правильности расходования денежных средств и материальных ценностей, соблюдение режима экономии коммерческого расчета.

Регистры бухгалтерского учета формируются без применения программного обеспечения в книжной форме по соответствующим формам.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные и сводные учетные документы составляются на бумажных носителях информации.

Предприятие ООО «Агрофирма «Семиречье» ведет бухгалтерский учет в 1С: Предприятия на платформе 8.2.

Одно из важных условий правильной организации бухгалтерского учета - четкое распределение обязанностей между счетными работниками. Рабочие обязанности между работниками распределяются в соответствии со знаниями бухгалтеров своего участка работы. Издан приказ на предприятие, который расписывает каждого человека бухгалтера и говорит об ответственности бухгалтеров по бухгалтерским счетам. Так же заместитель главного бухгалтера осуществляет контроль по всей бухгалтерии и следит за остатками на счетах в конце дня.

В изучаемом хозяйстве, по моему мнению, распределение обязанностей между бухгалтерами поставлено очень разумно. Каждый бухгалтер знает свой участок работы и благодаря этому на предприятии получают своевременную, достоверную и полную информацию.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕМОНТА И ВОССТАНОВЛЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Организация документооборота по ремонту основных средств

В современных условиях уровень износа основных средств сельскохозяйственных организаций очень высок, поэтому организации вынуждены постоянно проводить ремонтные работы для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии. В силу вышесказанного считаю, что особое внимание в настоящее время необходимо уделить ремонтным процессам и их отражению в учетных регистрах.

На практике сельскохозяйственные организации не уделяют достаточного внимания документальному отражению всех стадий ремонта, формально относятся к этому вопросу, что приводит к недостоверности информации о понесенных затратах на ремонт.

Документальное оформление затрат на ремонт в соответствии с законодательством РФ позволит обеспечить подтверждение обоснованности осуществляемых расходов и достоверную отчетную информацию.

Ремонт может быть выполнен силами самого хозяйства (хозяйственный способ) и с помощью сторонних организаций (подрядный способ)

Непосредственно перед принятием решения о передаче объектов основных средств в ремонт их обследует специально созданная комиссия с целью установления самой необходимости ремонта и степени его сложности. По результатам обследования комиссией составляется «Акт о выявленных дефектах оборудования» (форма № ОС-16), в котором документально отражаются все выявленные при обследовании дефекты.

Результаты проведенного обследования докладываются руководителю организации, на основании которых он принимает решение (утверждает)

необходимость проведения ремонта. После утверждения необходимости проведения ремонта руководством организации издается письменный приказ о приведении объекта основных средств в рабочее состояние посредством ремонта. В вышеуказанном приказе производится отметка о виде ремонта - текущий или капитальный.

После подписания письменного приказа осуществляют оформление заказа ремонтному подразделению организации с указанием инвентарного номера объекта или заключают договор на проведение ремонта со сторонней организацией. В дальнейшем имеющиеся данные передаются в бухгалтерию для открытия регистра «Основные средства в ремонте». Для обеспечения надлежащего контроля инвентарные карточки учета основных средств (форма № ОС-6) рекомендовано хранить отдельно от всех остальных в группе «Основные средства в ремонте».

При выполнении ремонта собственными вспомогательными производствами организации оформляется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2).

Во время проведения ремонта собственными ремонтными подразделениями оформление расходов производится следующими унифицированными формами первичной документации:

- лимитно-заборная карта (форма № М-8) или требование-накладная (форма № М-11), с помощью которых оформляются расходы материалов на проведение ремонтных работ;

- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12, Т-13), расчетно-платежные, расчетные и платежные ведомости (форма № Т-49, Т-51, Т-53) применяются для фиксирования отработанного времени и расчета оплаты труда.

Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» не регламентирует порядок формирования первичных документов, на основании которых основные средства передаются сторонней организации

для проведения ремонта.

Передача объектов основных средств сторонней организации для ремонта, а также калькулирование затрат, связанных с его проведением, может осуществляться на основании «Акта передачи объектов основных средств в ремонт сторонней организации» и «Сметы проведения ремонтных работ основных средств» (приложение 3 и 4).

Вне зависимости от формы выполнения ремонтных работ после его окончания в обязательном порядке оформляется акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3).

В дальнейшем после осуществления приемки отремонтированных объектов основных средств необходимо внести сведения о проведенном ремонте и изменения в характеристиках объекта основных средств в инвентарную карточку (форма № ОС-6).

Детализированная схема документального отражения проведения ремонтных работ представлена в приложении 5.

Предложенный порядок документирования процесса проведения ремонта основных средств соответствует требованиям нормативных актов РФ, позволяет документально подтвердить обоснованность производимых расходов, повысить их информативность бухгалтерской отчетности, усилить контрольную функцию бухгалтерского учета.

3.2. Учет расходов на содержание и ремонт основных средств

В процессе эксплуатации основных средств возникает необходимость в проведении их ремонта. По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонт основных средств. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» осуществляется как непосредственно самой организацией (хозяйственный способ), так и с помощью специализированных ремонтных организаций (подрядный способ), а также и

хозяйственным, и подрядным способами одновременно.

Фактические расходы, связанные с проведением ремонта или оплатой работ по ремонту основных средств, бухгалтерия ЗАО «Бирюли» относит в дебет счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», в зависимости от того, какое подразделение потребляет ремонтные работы, с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов: 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда» – при хозяйственном способе, 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при подрядном способе.

Выполнение ремонта основных средств во вспомогательном производстве подрядным способом бухгалтерия ЗАО «Бирюли» отражает по дебету субсчета 23 «Вспомогательные производства - автопарк» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму ремонта.

Выполнение ремонта основных средств, во вспомогательном производстве, хозяйственным способом бухгалтерия ЗАО «Бирюли» отражает по дебету субсчета 23/01 в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат. Хозяйственные операции по данному примеру отражены в таблице 12.

Таблица 12– Фрагмент карточки хозяйственных операций ЗАО «Бирюли» на выполнение ремонта основных средств хозяйственным способом

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов		Сумма, (тыс. руб.)
	Дебет	Кредит	
Расход запасных частей на ремонт оборудования	23/01	10	3686,8
Начислена заработная плата рабочим - ремонтникам	23/01	70	1620
Произведены отчисления во внебюджетные фонды из заработной платы рабочих - ремонтников	23/01	69	421,2

Расходы на ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» делятся на

прямые и косвенные. К прямым расходам относятся материалы и заработная плата рабочих-ремонтников. В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении ремонтных и строительных работ: материалы, запчасти, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергия и другие виды материальных ресурсов.

Данное определение не противоречит ни определению материальных расходов, данному в статье 254 Налогового кодекса РФ, ни определению материально-производственных запасов, данному в пункте 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Для целей налогообложения прибыли, согласно статье 254 Налогового кодекса РФ, стоимость материалов определяется исходя из цен их приобретения, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Материалы в ЗАО «Бирюли» отпускаются на производство ремонтов основных средств на основании правильно оформленных первичных учетных документов. Расходы по выполнению различных видов ремонтных работ, согласно учетной политике предприятия, учитывается на разных субсчетах счета 23 «Вспомогательные производства». Для списания материалов на затраты на выполнение работ по ремонту основных средств в ЗАО «Бирюли» приказом назначены материально ответственные лица, которыми являются начальники участков ремонтного цеха. Главный инженер или механик по окончании ремонтных работ составляет отчет о расходе основных материалов.

Данный отчет проверяется главным экономистом. Отчет служит основанием для списания материалов на себестоимость ремонтных работ и сопоставления фактического расхода материалов на выполнение работы с расходом, определенным по производственным нормам. Отчет ежемесячно представляется в бухгалтерию в установленные руководством организации сроки. В процессе выполнения ремонтных работ количество

израсходованных материалов должно соответствовать объему выполненных работ и нормам расхода материалов на единицу выполненных работ.

Отчет составляется на основании:

- данных о выполненных объемах строительно-монтажных работ (форма КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» оформленный согласно Постановлению Госкомстата РФ от 11.11.1999г. №100.);
- утвержденных производственных норм расхода материалов на единицу измерения объема конструктивного элемента или вида работ.

Заклучив договор подряда (субподряда) на выполнение ремонтных работ по объекту основных средств, заказчик может приобрести для этого стройматериалы самостоятельно, передав их генподрядчику, либо обязанности по приобретению материалов возлагается непосредственно на генподрядчика.

По статье «Расходы на оплату труда рабочих» ЗАО «Бирюли» отражает расходы по оплате труда производственных рабочих, занятых непосредственно на ремонтных работах. Здесь же учитывается заработная плата производственных работников, не состоящих в штате, а также линейного персонала, включенного в состав работников участков (бригад).

Содержание и текущий ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» выполняется подрядным и хозяйственным способом. В целях бухгалтерского учета затрат на содержание и текущий ремонт основных средств на счете 23 «Вспомогательные производства» организован субсчет 23/1 «Текущий ремонт основных средств».

На субсчете 23/1 «Текущий ремонт основных средств» в ЗАО «Бирюли» развернуты субконто: текущий ремонт подрядным способом зданий и сооружений; текущий ремонт подрядным способом оборудования и транспорта; текущий ремонт хозяйственным способом зданий и сооружений; текущий ремонт хозяйственным способом оборудования и транспорта.

Рассмотрен порядок отражения бухгалтерией ЗАО «Бирюли» операций

по ремонту основных средств подрядным способом. Ремонтные работы осуществлены подрядчиком из материалов заказчика - ЗАО «Бирюли». Операции по ремонту бухгалтерией ЗАО «Бирюли» отражены записями, приведенными в таблице 13.

Таблица 13 – Хозяйственные операции ЗАО «Бирюли» по ремонту автомобиля ГАЗ-3129 подрядным способом

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, рубли
	Дебет	Кредит	
До ремонта			
1. Оприходованы запчасти на склад ЗАО «Бирюли»	10	60	3500
2. Учтена сумма НДС, относящаяся к стоимости запчастей	19	60	630
3. Оплачены запчасти поставщику	60	51	4130
4. Принята к зачету сумма НДС по приобретенным запчастям	68/2	19	630
5. Материалы переданы подрядчику	10/01	10	3500
После ремонта			
6. Отражена сумма предъявленных услуг по произведенному ремонту без стоимости материалов	23/1	60	8000
7. Учтен налог на добавленную стоимость по произведенному ремонту	19	68/2	1440
8. Учтена стоимость материалов, израсходованных подрядчиком для производства ремонтных работ на основании соответствующих актов подрядчика	23/1	10	3000
9. Отражена стоимость возвращенного неизрасходованного остатка материалов	10	10/01	500
10. Оплачена подрядчику стоимость услуг по произведенному ремонту	60	51	9440
11. Принята к вычету сумма налога на добавленную стоимость по произведенному ремонту	68/2	19	1440

Для проводимого в марте 2018 года ремонта автомобиля ГАЗ-3129 были приобретены материалы (запасные части) на сумму 4130 рублей, в том числе НДС - 630 рублей. Ремонт произведен силами привлеченной организации - подрядчика (службой автосервиса), которая оценила свои услуги в 9440 рублей, в том числе НДС - 1440 рублей. Фактически были израсходованы материалы на сумму 3000 рублей. Материалы передаются подрядчику по приемо-сдаточному акту или накладной, которые подписываются специально уполномоченным представителем подрядчика,

имеющим специальную доверенность.

На основании статьи 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму налога на добавленную стоимость на сумму установленных налоговых вычетов. В данном случае вычетам подлежат суммы налога, уплаченные ЗАО «Бирюли» подрядчику на основании предъявленных расчетных документов и уплаченные поставщику по материальным ценностям (запасным частям), приобретенным для производства ремонтных работ. В соответствии с нормами статьи 260 Налогового кодекса РФ, в налоговом учете затраты по проведению ремонта автомобиля будут отражены в сумме 11000 рублей. (8000 рублей + 3000 рублей) как прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Проводки делаются на сумму затрат по ремонту по каждому акту выполненных работ, затем суммируются.

Модернизация и капитальный ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» выполняется подрядным и хозспособом. В бухгалтерии ЗАО «Бирюли», для ведения учета затрат на счете 23 «Вспомогательные производства» организован субсчет 23/2 «Модернизация и капитальный ремонт основных средств». К субсчету 23/2 «Модернизация и капитальный ремонт основных средств» в ЗАО «Бирюли» открыты субконто: капитальный ремонт подрядным способом зданий и сооружений; капитальный ремонт подрядным способом оборудования и транспорта; капитальный ремонт хозяйственным способом зданий и сооружений; капитальный ремонт хозяйственным способом оборудования и транспорта.

Статьи затрат по модернизации и капитальному ремонту основных средств, элементы затрат и вид расходов аналогичны статьям на их текущий ремонт. При проведении модернизации и капитального ремонта разрабатывается калькуляция на конкретный вид работ. В ЗАО «Бирюли» силами ремонтного цеха проведен капитальный ремонт генератора без замены обмоток до 75Квт. 1500 об/мин. Состав информации для составления калькуляции «Капитальный ремонт генератора без замены обмоток до 75Квт.

1500 об/мин.» приведен в таблицах 14 – 18 и схематично показан на рисунке 1.

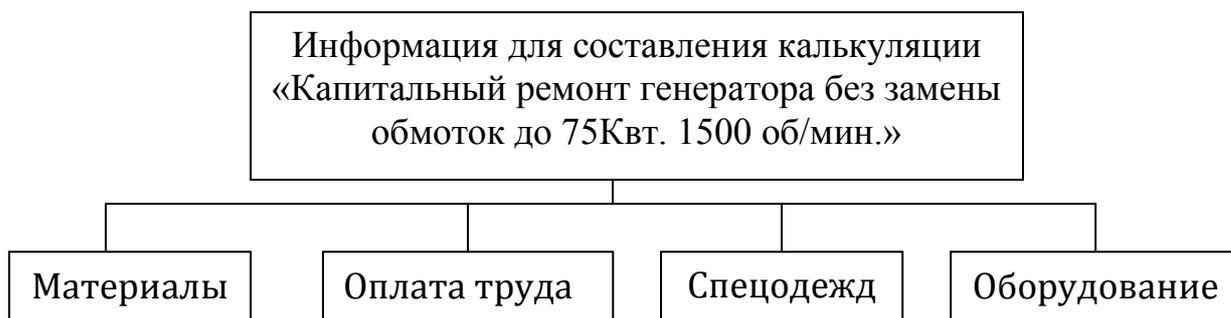


Рис. 1. Состав информации для составления калькуляции

Технология капитального ремонта генератора разрабатывается по результатам ревизии; нормы расхода материальных ресурсов и трудоемкость работ определяются по справочнику. Калькуляция составлена в текущих ценах. Стоимость и количество материалов, используемых в данной калькуляции на капитальный ремонт генератора без замены обмоток, показана в таблице 14.

Таблица 14–Стоимость и количество материалов, используемых на капитальный ремонт генератора без замены обмоток в ЗАО «Бирюли»

Наименование	Ед. изм.	Кол-во	Цена, руб.	Сумма, руб.
Установочный провод ПВ-3	км.	0,0035	1520	5,32
Трубка ТКР d.7	м.	4	3,6	14,40
Растворитель	кг.	0,315	30	9,45
Лак пропиточный МЛ 92	кг.	0,2	184,86	36,97
Проволока сварочная дм 1,2	кг.	0,031	4602	142,66
Материал обтирочный	кг.	0,163	55,4	9,03
Припой ПОС - 40	кг.	0,2	105,38	21,08
Эмаль краска	кг.	0,181	68,45	12,39
Литол 24	кг.	0,078	70,82	5,52
Шнур чулок дм 3	м.	12	50	600,00
Лакоткань	м.	1,031	77,8	80,21
Подшипник 180312	шт.	2	260	520,00
Итого:				1457,04

Как видно из таблицы 14, на капитальный ремонт необходим расход материалов на сумму 1457,04 рубля. В бухгалтерском учете ЗАО «Бирюли» сделаны проводки:

Дебет субсчета 23/2 «Модернизация и капитальный ремонт основных

средств» - кредит счета 10 «Материалы» - отражена стоимость списанных материалов на ремонт генератора в размере 1457,04 рубля. Фонд оплаты труда для данной калькуляции на капитальный ремонт генератора без замены обмоток, показан в таблице.

Таблица 15–Фонд оплаты труда на капитальный ремонт генератора без замены обмоток в ЗАО «Бирюли»

Профессия	Часовая тарифная ставка	Кол-во часов	Кол-во человек	Сумма, руб.
Электрослесарь 6 разряда	69,13	51	1	3525,63
Электрик 5 разряда	63,21	51	1	3223,71
Итого:		102		6749,34

Как видно из таблицы 15, для проведения работ привлекаются двое рабочих: электрослесарь 6 разряда и электрообмотчик 5 разряда. Трудоемкость капитального ремонта составляет 102 часа, стоимость работ - 4709,34 рубля.

Для выполнения данных работ электрослесарю и электрику необходима спецодежда. Стоимость затрат на охрану труда указана в таблице 16.

Таблица 16–Стоимость затрат на охрану труда при капитальном ремонте генератора без замены обмоток в ЗАО «Бирюли»

Наименование	Кол-во	Цена, руб.	Сумма, руб.	Продолжит работ, час	Затраты на работу, руб.
Электрослесарь 6 раз.					
Костюм х/б	1	393,33	393,33	51,0	10,26
Ботинки	1	442,5	442,50	51,0	11,54
Перчатки	1	11,01	11,01	51,0	0,29
Итого:			846,84		22,09
Электрик 5 раз.					
Костюм х/б	1	393,33	393,33	51,0	10,26
Ботинки	1	442,5	442,50	51,0	11,54
Перчатки	1	11,01	11,01	51,0	0,29
Итого:			846,84		22,09
Всего:			1 693,68		44,18

Всего затраты на охрану труда составляют 44,18 рубля. В бухгалтерском учете ЗАО «Бирюли» сделаны следующие проводки: Дебет субсчета 23/2 «Модернизация и капитальный ремонт основных средств» -

кредит субсчета 10/5 «Спецобувь и спецодежда» - отражены затраты на охрану труда в размере 44,18 рубля.

Перечень оборудования, используемого при капитальном ремонте генератора без замены обмоток, приведен в таблице 3.6.

Таблица 17–Оборудование, используемое на капитальном ремонте генератора без замены обмоток в ЗАО «Бирюли»

Оборудование	Сумма амортизации, руб.
Станок намоточный	144,08
Стол для резки изоляции	236,67
Стол слесарный	53,40
Стол электрообмотки	53,40
Тельфер ГПМ (Таль электрическая)	728,60
Стенд для испытания электродвигателя	1 043,00
Итого:	2 259,15

Хозяйственные операции на капитальный ремонт генератора без замены обмоток показаны в таблице 18.

Таблица 18– Хозяйственные операции на капитальный ремонт генератора без замены обмоток до 75Квт. 1500 об/мин. в ЗАО «Бирюли»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма (руб.)	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списаны материалы	1 457,04	23/2	10
2	Начислена заработная плата рабочим	6 749,34	23/2	70
3	Сделаны отчисления с заработной платы	2038,56	23/2	69
4	Начислена амортизация оборудования	685,81	23/2	02
5	Списаны расходы на охрану труда	44,18	23/2	10

Как видно из таблицы 18, стоимость работ по капитальному ремонту Генератора без замены обмоток до 75Квт. 1500 об/мин. составляет 10974,93 рубля, и отражается по Дебету субсчета 23.2 «Модернизация и капитальный ремонт основных средств».

Итак, учет расходов на содержание и ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» имеет свои особенности. Затраты по каждому объекту основных средств, подлежащего ремонту, предварительно учитываются на субсчете 23/1 «Текущий ремонт основных средств», а по окончании ремонтных работ собранные затраты списываются на издержки производства по месту

эксплуатации объекта.

Завершив рассмотрение операций по учету объектов основных средств в ЗАО «Бирюли», можно сделать определенные выводы:

Бухгалтерия ЗАО «Бирюли» использует инвентарную карточку учета основных средств как регистр учета основного средства для целей налогового учета: так как первоначальная стоимость объекта, срок его полезного использования и способ начисления амортизации для целей налогового учета такие же, как и в бухгалтерском учете, инвентарная карточка № ОС- 6 служит регистром налогового учета, а при несовпадении одного из показателей бухгалтерия ЗАО «Бирюли» дополняет карточку двумя реквизитами - первоначальная стоимость объекта для целей налогообложения прибыли и сумма амортизационных отчислений в налоговом учете - и использует как регистр налогового учета.

В организации расходы на ремонт основных средств делятся на прямые (материалы и заработная плата рабочих-ремонтников) и косвенные.

Затраты на содержание и текущий ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» учитываются на субсчете 23/1 «Текущий ремонт основных средств»; к нему субконто: текущий ремонт подрядным способом зданий и сооружений; текущий ремонт подрядным способом оборудования и транспорта; текущий ремонт хозяйственным способом зданий и сооружений; текущий ремонт хозяйственным способом оборудования и транспорта. Затраты по каждому объекту основных средств, подлежащего ремонту, предварительно учитываются на субсчете 23/1 «Текущий ремонт основных средств»; по окончании ремонтных работ собранные затраты списываются на издержки производства (обращения) с учетом места эксплуатации объекта.

Модернизация и капитальный ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» выполняется подрядным и хозяйственным способом. Бухгалтерский учет затрат на модернизацию и капитальный ремонт основных средств организован на субсчете 23/2 «Модернизация и капитальный ремонт основных средств», к которому присоединены субконто: капитальный

ремонт подрядным способом зданий и сооружений; капитальный ремонт подрядным способом оборудования и транспорта; капитальный ремонт хозяйственным способом зданий и сооружений; капитальный ремонт хозяйственным способом оборудования и транспорта.

При принятии объекта основных средств после модернизации в ЗАО «Бирюли» оформляется акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов по форме №ОС-3, на основании которого в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Бухгалтерский учет по многим параметрам несовместим с налоговым (учет расходов будущих периодов, нормируемых расходов, основные средства). Для организаций это означает необходимость параллельного ведения двух различных видов учета.

3.3. Признание оценочных обязательств в части ремонта основных средств

Резерв на ремонт основных средств просуществовал в отечественном учете на протяжении многих десятилетий. В соответствии с Планом счетов 1959 г. сумма резерва на покрытие расходов по ремонту формировалась на счете 88 «Резервы предстоящих платежей, который в Плане счетов 1985 г. сменил счет 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей», сохранившийся в Плане счетов 1991 г. и трансформировавшийся в ныне действующем Плане счетов 2000 г. в счет 96 «Резервы предстоящих расходов», который с учетом изменений в нормативных документах по бухгалтерскому учету еще в 2010 г. надлежало переименовать в «Оценочные обязательства».

Резерв на ремонт основных средств формировался наряду с такими и поныне существующими резервами, как резерв на оплату отпусков, резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет и др.

В отечественном учете сформировалась стройная система учета резерва

на ремонт основных средств, научно обоснованная и подкрепленная соответствующими нормативными актами. Вследствие этого возникает резонный вопрос о том, какую цель преследовали изменения в учете резервов.

Безусловно, она связана с адаптацией российской учетной практики к требованиям международных стандартов. В отечественном учете создание резервов предстоящих расходов всегда было направлено на формирование достоверной информации о расходах организации, о ее себестоимости, что нашло непосредственное отражение в наименовании данной группы резервов - «резервы предстоящих расходов». Основной задачей такого резервирования было обеспечить равномерное признание расходов в течение отчетного периода - на отпуск, на ремонт и др. В западном учете акцент сделан не столько на механизм признания затрат, сколько на их источник - потенциальные обязательства, обусловленные резервированием, что проявилось в наименовании данной группы резервов - «оценочные обязательства».

Последние корректируют обязательства организации на величину долгов, которые юридически возникнут у организации в будущих периодах (резервы предстоящих расходов на ремонт основных средств, оплату отпусков и т.п.).

В обоих случаях речь об одной и той же бухгалтерской записи - по дебету счета затрат и кредиту счета резерва (обязательств), с акцентом в первом случае на дебет, а во втором - на кредит. Однако терминологические различия до сих пор полностью не устранены. Использование для одного и того же объекта учета разных названий - «оценочные обязательства» и «резервы предстоящих расходов» - усложняет восприятие и без того условной учетной категории.

К терминологической добавилась еще одна проблема. С 2010 г. Минфин РФ сменил официальный взгляд на резервирование средств на ремонт основных средств.

Действительно, пример, содержащийся в приложении к ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», свидетельствует о недопустимости создания резерва на ремонт основных средств. Кроме того, признаны утратившими силу положения отдельных нормативных актов, предоставлявших организациям право создания указанного резерва. К таковым относится п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, согласно которому организациям предоставлялось право создавать резерв на предстоящий ремонт основных средств, ирелследуя цель равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства. Также утратил силу п. 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которому организация могла бы создавать резерв расходов на ремонт основных средств.

Наиболее распространенный и цитируемый аргумент в обоснование отказа от создания резерва на ремонт основных средств (при знании оценочного обязательства) содержится в упомянутом примере в составе приложений к ПБУ 8/10: «Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать».

В связи с этим напрашивается вопрос о ясности изложения и недвусмысленности текста нормативного документа, если его правильное толкование без включения в него примеров становится затруднительным или же вовсе невозможным.

К сожалению, эта фраза не проясняет ровным счетом ничего, она сама требует дополнительных пояснений. Она не поясняет самого главного: почему в одних случаях у организации возникает, а в других не возникает такая обязанность. Какие условия или признаки должны свидетельствовать об этом? Есть лишь условие задачи и «правильный. ответ, но нет решения.

Есть, конечно, общий принцип решения, содержащийся в определении

оценочного обязательства. И этот принцип, по нашему мнению, как минимум свидетельствует о том, что принятие решения о признании оценочного обязательства в связи с ремонтом основных средств неоднозначно и зависит от многих обстоятельств.

И если аргументы «против» резерва ограничиваются вышеупомянутыми, то аргументов «за» гораздо больше, как по количеству, так и по сути. Остановимся на них подробнее.

Первое. Признание оценочного обязательства в связи с ремонтом основных средств соответствует критериям, установленным ПБУ 8/10 и МСФО 37. Необходимость признания оценочного обязательства в отношении предстоящего ремонта основных средств вытекает из самого определения оценочного обязательства, из его сути. П. 14 МСФО 37 содержат три критерия признания оценочного обязательства:

а) у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события;

б) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и

в) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

В п. 20 МСФО (IAS) 37 уточняется, что обязательство подразумевает существование другой стороны, перед которой это оно имеет место.

Ему вторит п. 4 ПБУ 8/10:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Как видно, по мнению авторов пояснений к данному нормативному документу, в отношении резерва на ремонт основных средств не выполняется

лишь первое условие.

Что касается связанного с ремонтом уменьшения экономических выгод (второе условие), то оно, очевидно, не требует дополнительных доказательств и не оспаривается. Действительно, любой ремонт, независимо от способа его осуществления, требует затрат. Уменьшение экономических выгод связано с выбытием или погашением стоимости активов (запасных частей, топлива, инструмента и г.д.) и возникновением обязательств (перед персоналом, органами социального страхования, поставщиками, подрядчиками и г.д.), погашение которых требует выбытия активов.

Оценка затрат на ремонт (третье условие) также не вызывает затруднений. Планирование ремонтных работ и составление смет - широко распространенная практика. Безусловно, при этом могут возникнуть некоторые трудности с точностью такой оценки. Но они не больше, чем в отношении остальных резервов. Кроме того, определенную помощь может оказать использование методики формирования резерва на ремонт основных средств для целей налогообложения, основанной на расчете средних фактических затрат на ремонт за предшествующие три года.

Таким образом, для создания резерва требуется констатировать обязанность организации произвести ремонт основных средств. Напомним, что на эту обязанность налагаются два дополнительных условия: а) она возникает из прошлых событий хозяйственной жизни и б) ее исполнения невозможно избежать.

Важно заметить, что согласно ПБУ 8/10 организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует. Иными словами, для признания оценочного обязательства не требуется стопроцентная уверенность, а достаточно вероятности, превышающей 50%, причем оценка этой вероятности находится в компетенции экономического субъекта.

Также необходимо обратить внимание, на тот факт, что как само

обязательство, так и обусловившая его возникновение обязанность (обязывающее событие), с точки зрения МСФО, может быть, как юридическим (проистекающим из договора, закона или иных правовых норм, например, деликта), так и конклюдентным, т.е. обусловленным сложившейся практикой.

Хозяйствующие субъекты самостоятельно планируют свою деятельность, и все осуществляемые ими хозяйственные операции прямо или косвенно направлены на достижение уставных целей и задач. И если организация считает необходимым проводить ремонт основных средств и нести соответствующие затраты, то у нее есть на это полное право. А систематический характер ремонтных работ позволяет говорить о сложившейся практике, не говоря о случаях, когда обязанность ремонта вытекает из требований действующего законодательства.

Применительно к ремонту основных средств обязанность организации заключается в необходимости обеспечения непрерывного производственного процесса, сокращения простоев, снижения рисков, связанных с внеплановыми остановками производственной и торговой деятельности, которые могут привести к невыполнению договорных обязательств перед покупателями и заказчиками, оплатой простоев персоналу, росту удельного веса условно-постоянных расходов в себестоимости продукции. Кроме того, возможны и более серьезные последствия, связанные с несоблюдением установленных правил эксплуатации транспортных средств, оборудования, машин и механизмов.

В связи с этим следует признать у организации наличие обязанности поддержания основных средств в исправном состоянии, во многих случаях обусловленное требованиями действующего законодательства, и практически во всех случаях вытекающей из сложившейся практики, которая, в свою очередь, неизбежно приводит к возникновению оценочного обязательства, равного затратам на осуществление ремонтных работ.

Второе. Ремонт основных средств - объективная необходимость, неизбежность осуществления которой подтверждает практика. Потребность в

проведении ремонтных работ продиктована необходимостью эффективно и рационально эксплуатировать основные средства организации. Ремонт - наиболее распространенный и доступный по объему затрат способ восстановления средств производства. Этот процесс в прямом смысле этого слова неизбежен, поскольку при производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ все организации задействуют средства производства, которые участвуют в нем и переносят свою стоимость на производимую продукцию постепенно. Следовательно, без них невозможен сам процесс хозяйствования, создания прибыли, который неосуществим без поддержания основных средств в рабочем состоянии.

Трудно найти промышленное предприятие, которое на систематической основе не осуществляет ремонт, техническое обслуживание и профилактику производственного оборудования, не следит за состоянием и эффективностью его использования. Зачастую выполнение этих задач возлагается на специально созданное подразделение (например, ремонтный цех). Сезонность сельскохозяйственного производства также предполагает осмотр и ремонт техники в период, когда она не задействована в полевых работах. От технического состояния основных средств и транспортных организаций напрямую зависит жизнь и здоровье пассажиров. То же самое можно сказать и о необходимости обеспечения безопасных условий труда работников строительных организаций. Деятельность предприятий торговли и сферы услуг также должна отвечать требованиям безопасности, эффективности и рациональности.

Третье. Выполнение ремонтных работ связано с реализацией одного из фундаментальных принципов бухгалтерского учета - принципа непрерывности деятельности. Создание ремонтного фонда есть прямое следствие принятия допущения непрерывности деятельности, которое предполагает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения объемов производства, поэтому,

если организация в обозримом будущем хочет обеспечить себя гарантиями продолжения своей финансово-хозяйственной деятельности, то ей просто необходимы источники покрытия расходов и потерь.

Четвертое. Необходимость ремонта основных средств во многих случаях обусловлена требованиями действующего законодательства. Весомым аргументом служит наличие отраслевого законодательства некоторых областей экономики, обязывающего поддерживать оборудование в рабочем состоянии. Примером может послужить обязанность организаций поддерживать в исправном рабочем состоянии противопожарные системы и установки. Нарушение этих норм может привести к возникновению административной ответственности (п. 1 ст. 20.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях), причем ответственность несут собственники имущества или лица, уполномоченные владеть, пользоваться, распоряжаться им (ст. 38 Федерального закона «О пожарной безопасности»).

Статья 616 Гражданского кодекса РФ обязует арендатора содержать переданное ему имущество в рабочем состоянии путем проведения за свой счет текущего ремонта и осуществлять расходы на содержание имущества. Обязанность арендатора проводить данный вид ремонта, поддерживать основные средства в состоянии, пригодном к эксплуатации, и нести расходы, связанные с этим, может быть уточнена другими нормативными актами или же самим договором. Следует обратить внимание на то, что законодательно установлена ответственность арендатора за невыполнение такой обязанности, выражающаяся в возмещении понесенных арендодателем убытков. При этом арендодатель вправе расторгнуть договор по правилам п. 1 и 2 Ст. 619 Гражданского кодекса РФ [2].

Необходимо подчеркнуть, что всегда для государства прерогативой являл ась и будет являться жизнь и здоровье человека, а техническое состояние оборудования и транспортных средств могут напрямую на них повлиять. Содержать транспорт в исправном состоянии важно не только в

интересах владельца, но и всего общества. Федеральный закон «О безопасности дорожного движения» обязует поддерживать в технически исправном состоянии транспортные средства, участвующие в дорожном движении. Данная обязанность возлагается на владельцев транспортных средств либо на лиц, эксплуатирующих транспортные средства. Так, например, в соответствии с предписаниями

Минтранса РФ, субъект транспортной деятельности обязан обеспечить организацию технического обслуживания и ремонта используемых транспортных средств в соответствии с предписаниями изготовителя (п. 27). Кроме того, перевозка пассажиров и грузов на участках маршрута с особыми условиями движения допускается при условии соответствия параметров ремонта требованиям законодательства РФ о техническом регулировании и законодательства РФ о безопасности дорожного движения (п. 84).

Требования к безопасности различных видов хозяйственной деятельности содержат как действующие, так и разрабатываемые законодательные и нормативные акты. Статья 2 Градостроительного кодекса РФ в числе основных принципов осуществления строительной деятельности упоминает безопасность. Трудовой кодекс РФ обязывает работодателя обеспечить безопасные условия труда, на это же направлены различные строительные нормы и правила и г.д.

Пятое. ПБУ и МСФО не содержат прямого запрета на создание резерва на ремонт основных средств. Запрет на создание ремонтного фонда, как уже упоминалось, содержится только в примере, приведенном в приложении к ПБУ 8/10. Сам же текст данного нормативного акта, как и других, среди которых Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, ПБУ 6/01 [12], Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств и др., просто не содержит упоминания о резерве на ремонт основных средств. Оно сохранилось лишь в Инструкции по применению Плана счетов, что, однако, следует расценивать не как сознательное действие, а как недоработку.

В то же время в целях формирования полной и достоверной

информации о финансовом положении экономического субъекта целесообразно воспользоваться возможностью, предоставленной П. 7 ПБУ 1/08, и создать данный резерв в случае, если выполняются критерии признания оценочного обязательства.

Шестое. Резерв на ремонт основных средств допускается формировать в налоговом учете. Сразу же оговоримся, что это косвенный аргумент и сам по себе он ничего не доказывает. Однако при детальном рассмотрении задач и особенностей его формирования можно сделать определенные выводы.

Статья 260 Налогового кодекса РФ допускает два варианта признания затрат на проведение ремонтных работ:

а) затраты на проведение ремонта списываются единовременно на прочие расходы;

б) создается специальный резерв в соответствии со ст. 324 Налогового кодекса РФ [1].

Цель создания резерва в налоговом учете - равномерное (упреждающее) признание расходов на проведение ремонта в течение длительного периода.

Следует помнить, что порядок создания резерва предстоящих расходов должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения. Расходами в целях налогообложения на протяжении всего налогового периода будут признаваться отчисления в резерв. Фактически произведенные затраты при исчислении налога на прибыль не будут приниматься в расчет в течение данного периода.

Порядок создания резерва предусматривает ряд обязательных процедур, одной из которых служит расчет суммы резерва (таблица 19).

Отчисления в резерв в соответствии с нормами налогового законодательства включаются в состав прочих расходов, при этом они считаются связанными с основной деятельностью организации. Организация по окончании налогового периода обязана провести инвентаризацию резерва путем сравнения суммы начисленного резерва и фактических затрат на

проведение ремонта основных средств. В случае превышения фактических расходов на ремонт над суммой созданного резерва разница списывается на прочие расходы, а в обратном случае включается в прочие доходы.

Таблица 19– Методика расчета отчислений в резерв

Наименование расчетных величин	Способ расчета
Стоимость основных средств	Первоначальная стоимость амортизируемых средств на дату создания резерва
Предельная сумма отчислений	Плановая сумма затрат на проведение ремонтных работ в текущем периоде. Определяется как меньшая из величин: а) затрат исходя из сметы на ремонт; б) усредненной суммы фактически осуществленных затрат за три предшествующих года
Величина отчислений в резерв	Предельная сумма отчислений умножается на: а) 1/12, если отчетный период равен месяцу; б) 1/4, если отчетный период равен кварталу

Налоговый учет, как известно, характеризуется гораздо более жесткими требованиями в признании расходов, нежели бухгалтерский. И, тем не менее, его нормы допускают создание ряда резервов, среди которых и резерв на ремонт основных средств.

Заметим, что создание резерва в учете признается расходом и в конечном итоге уменьшает финансовый результат.

Иными словами, налоговое законодательство признает обоснованность и неизбежность затрат, связанных с предстоящим ремонтом основных средств. Однако такое признание в силу принципа двойственности означает признание в тождественной сумме и обязательств по такому ремонту, пусть и лежащих за рамками системы налогового учета.

Таким образом, несмотря на наличие большого числа обстоятельств, свидетельствующих о необходимости создания резерва на ремонт основных средств, данный вопрос должен решаться индивидуально в каждом конкретном случае путем всесторонней проверки соблюдения установленных критериев признания на основе профессионального

суждения, с учетом специфики хозяйственной деятельности и требований иных применимых нормативных актов.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

По результатам исследования можно сделать выводы о том, что учет основных средств и расходов на их ремонт и восстановление является одним из главных участков работы бухгалтерских служб, поскольку правильный и своевременный учет оказывает влияние на исчисление затрат организации и величину имущественных налогов.

Основным нормативным документом по бухгалтерскому учету основных средств является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). К документам, регулирующим операции с основными средствами также относят: Налоговый кодекс РФ, Классификатор основных средств, включаемых в амортизационные группы и другие.

Для организации учета основных средств важное значение имеет научно обоснованная их классификация. Основные средства классифицируются по следующим признакам: по отраслевому; по назначению; по видам; по принадлежности; по признаку использования.

При изучении оценки основных средств определено, что для целей бухгалтерского учета различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств. В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражают, как правило, по первоначальной стоимости. При учете основных средств согласно стандарту МФСО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» установлено, что существенных различий нет.

В настоящее время важно правильно квалифицировать различные виды работ по восстановлению основных средств. Так, текущий и капитальный ремонт, с одной стороны, и реконструкция, модернизация и дооборудование — с другой, являются необходимыми условиями качественного финансового планирования на любом предприятии и в любом учреждении. В конечном итоге от этого зависят принятие и исполнение обязательств, отражение

операций в учете и отчетности, исчисление налогов.

Специализация хозяйства скотоводческое мясного направления. Ранее организация имело звероводческое направление. Уровень убыточности по товарной продукции в отчетном году составил 0,4%, что на 10,1 пункта ниже, чем в среднем по РТ.

Рассмотренные экономические показатели свидетельствуют о том, что ЗАО «Бирюли» Высокогорского района имеет достаточное количество ресурсов для осуществления своей деятельности, и это говорит об эффективности хозяйствования.

Анализ финансового состояния предприятия показал, что показатели финансовой устойчивости и банкротства оставляют желать лучшего, поскольку хозяйство находится в неустойчивом состоянии. Для выхода из сложившейся ситуации необходима оптимальность структуры источников капитала, активов предприятия и в первую очередь рациональное соотношение основных и оборотных средств

В целом организация бухгалтерского учета в ЗАО «Бирюли» соответствует требованиям ФЗ «О бухгалтерском учете». Полученная в результате предварительного ознакомления с системой внутреннего контроля оценка позволяет принять решение о том, что на систему внутреннего контроля ЗАО «Бирюли» можно положиться. Надежность системы внутреннего контроля предприятия – высокая.

В качестве рекомендации следовало бы усилить службу внутреннего контроля для сохранности материальных ценностей, повышения ответственности работников за выполняемые работы, работникам бухгалтерской службы необходимо проходить курсы повышения квалификации и по возможности обновить программный продукт по бухгалтерскому учету на предприятии до версии 1С: Бухгалтерия 8.3.

Согласно учетной политики ЗАО «Бирюли», объекты недвижимости, которые фактически эксплуатируются и по которым закончены капитальные вложения, а также оформлены первичные учетные документы по приемке-

передаче и переданы документы на государственную регистрацию, принимаются к бухгалтерскому учету в составе основных средств по первоначальной стоимости.

В работе после рассмотрения современного состояния учета нами был предложен порядок документирования процесса проведения ремонта основных средств путем использования «Акта передачи объектов основных средств в ремонт сторонней организации» и «Сметы проведения ремонтных работ основных средств». Предлагаемые документы соответствуют требованиям нормативных актов РФ, позволяют документально подтвердить обоснованность производимых расходов, повысить их информативность бухгалтерской отчетности, усилить контрольную функцию бухгалтерского учета.

Ремонт основных средств в ЗАО «Бирюли» осуществляется как непосредственно самой организацией (хозяйственный способ), так и с помощью специализированных ремонтных организаций (подрядный способ), а также и хозяйственным, и подрядным способами одновременно. Фактические расходы, связанные с проведением ремонта или оплатой работ по ремонту основных средств, бухгалтерия ЗАО «Бирюли» относит в дебет счетов учета затрат на производство: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», в зависимости от того, какое подразделение потребляет ремонтные работы,

В процессе изучения бухгалтерского учета основных средств ЗАО «Бирюли» возникли следующие предложения и рекомендации: оптимизация документооборота в части учета ремонта основных средств; возможность признание оценочных обязательств в части ремонта основных средств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 1 и 2 [Федеральный закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ по сост. на 1 апреля 2011г.] (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. (Часть 1,2): [Федер. закон: принят Гос. Думой 21 октября 1994 года, одобрен Советом Федерации, введен приказом Президента Российской Федерации от 30 ноября 1994 года № 52-ФЗ; в ред.от 06.04.2011 г.]. (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
3. Федеральный закон «О Бухгалтерском учете»: [Федеральный закон: принят от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ; в ред.от 28.11.2011 г.]. (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
4. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Федеральный закон: принят Государственной Думой от 24 мая 2002г № 57-ФЗ]. (Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
5. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: [Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283].
6. Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов: [Постановление Правительства Российской Федерации от 24.06.98 г. № 627].
7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств: [Постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88].
8. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы: [Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1].

9. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР: [Утвержденные Постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 №1072].(Электронный ресурс). // Консультант Плюс: Высшая школа.
- 10.Общероссийский классификатор основных фондов: [Постановление Госкомстата России от 26.12.1994 № 359].
- 11.Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [Приказ МФ РФ от 29 июля 1998г. № 34н с изменениями от 24 марта 2000 г].
- 12.Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001: [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина РФ от 30 марта 2001г. №26 н.]
- 13.Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н].
- 14.Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011), утвержденный Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н (ред. от 08.11.2010).
- 15.Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ МФ РФ от 13.10.2003 № 91н.
- 16.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: Приказ МФ РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 18.09.2006).
- 17.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н].
- 18.Азиева З.И. Бухгалтерский учет ремонта основных средств в сельскохозяйственных организациях / З. И. Азиева, Н. В. Еремина, Л. В. Папова // Аграрная наука, творчество, рост 2017. – С. 7-12.

19. Азиева З.И. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО / З. И. Азиева, С. А. Челохсаева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 99. – С. 1166-1176.
20. Антаненкова Е.И. Ремонт собственных основных средств: бухгалтерский и налоговый учет /Е.И. Антаненкова // Бухгалтерский учет. – 2016. – №6. – С.26-31
21. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение: Учеб. практ. пособие. – 3-е изд., перераб., доп. – М.: ФБК-Пресс, 2006. – 248 с.
22. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Издание 5-е, переработанное и дополненное. – М: Март, 2013. – 960с.
23. Аврова И.А. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Бератор-Пресс, 2012. – 192 с.
24. Амаргорова Е. Доход от ликвидации основных средств: Бухучет доходов и расходов от списания основных средств с примерами // Бухгалтер Татарстана. – 2011. – № 15, август. – С.35-37.
25. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 304с.;
26. Бухгалтерский учет основных средств / Под ред. С.А.Николаевой. - Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2013. – 240 с.
27. Бычкова С.М. Международные правила учета основных средств / С.М. Бычкова, И.А. Миронова // Главбух. Отраслевое приложение «Учет в сельском хозяйстве». – 2010. – № 2. – С. 23-26.
28. Васильева М.В. Документальное оформление ремонта и ликвидации основных средств / М.В. Васильева // Аудиторские ведомости. – 2016. – №4. – С.24-27
29. Гетьман В.Г. Совершенствование методологии учета затрат на НИОКР и восстановление основных средств // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №47(197). – С.13-16

30. Гулина А.А. Основные средства по-новому / А.А. Гулина // Главбух – 2016. – № 4. – С. 32-37.
31. Григоренко Д.Ю. Ремонт, модернизация и прочие улучшения ОС: налоговый учет: Примеры. // Российский налоговый курьер. – 2015. – № 7, апрель. – С.16-21.
32. Земцова Н.А., Провидонова Н.В. Совершенствование аналитического учета основных средств в сельскохозяйственном предприятии // Инновационные технологии и технические средства для АПК Материалы международной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов. Под общей редакцией Н.И. Бухтоярова, Н.М. Дерканосовой, А.В. Дедова. 2015. С. 98-102
33. Карзаева Н.Н. Изменения в бухгалтерском учете основных средств / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2012. -№1. –с. 4-7.
34. Карзаева Н.Н. Резерв на ремонт основных средств для целей налогообложения / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2011. – №9. –с. 58-64.
35. Квитка А. Типичные ошибки в учете основных средств: в ходе аудиторских проверок // Финансовая газета. – 2013. – № 26, июнь. – С.6,7.
36. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Актуальные вопросы развития учета основных средств // Современные аспекты экономики. 2015. № 10 (218). С. 48-51.
37. Клычова Г.С., Фахретдинова Э.Н. Учет основных средств в субъектах малого и среднего предпринимательства аграрного сектора // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 8. С. 38-45.
38. Курбангалеева О.А. Основные средства: реформирование бухгалтерского учета на основе МСФО / О.А. Курбангалеева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2010. – № 3. – С. 31-38.
39. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 640с.

40. Луговой А.В. Ремонт основных средств организации: учет и налогообложение // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2014. – №1. – С.32-42.
41. Ляубе О.Б. Ремонт и реконструкция основных средств / О.Б. Ляубе // Бухгалтерский учет. – 2011. – №7. – С.108-110
42. Манузина Н.В. Учет основных средств: что изменилось / Н.В. Манузина // Главбух – 2017. – № 2. – С. 29-33.
43. Мардян Я.Ю. Сравнительный анализ порядка учета объектов основных средств в сельском хозяйстве по МСФО и ПБУ / Я.Ю. Мардян // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2012. -№4. –с. 17 – 20.
44. Новикова М. Альтернативы в учете основных средств по МСФО / М.Ю. Новикова // МСФО: практика применения. – 2012. – № 3. С. 11- 14.
45. Приображенская В. Изменения в ПБУ 6/01: новое в учете основных средств / В.О. Приображенская // Финансовая газета – 2014. –№ 5. – С.3
46. Ржаницына В.С. Изменения в учете основных средств и налоговые последствия: Примеры // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 8. – С.5-9.
47. Соколова И.Н. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет: Примеры // Налоговый вестник. – 2015. – №7. – С.159-171.
48. Суконкина М. Как учитывать основные средства по МСФО / М.А. Сукокина // Финансовый Директор. – 2018. – № 6. – С. 38-41.

ПРИЛОЖЕНИЯ