

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВ 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.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование бухгалтерского учета и отражение в
отчетности собственного капитала на примере общества с
ограниченной ответственностью «Союз-Агро» Альметьевского
района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Зиннатуллина Айгуль Ринатовна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Низамутдинов Марат Мингалиевич

Рецензент:

к.э.н., доцент

Гатина Фарида Фаргатовна

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.
«07» декабря 2017 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
Зиннатуллиной Айгуль Ринатовны

- 1. Тема работы:** Совершенствование бухгалтерского учета и отражение в отчетности собственного капитала на примере общества с ограниченной ответственностью «Союз-Агро» Альметьевского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 24.05.2019 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, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** экономико-правовое содержание понятия «собственный капитал»; характеристика состава и структуры собственного капитала; сущность и составляющие собственного капитала по МСФО; анализ природно-экономических условий деятельности; анализ финансового состояния хозяйства; организация бухгалтерского учета и контроля; порядок учета формирования и движения собственного капитала; отражение собственного капитала в бухгалтерской отчетности; пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала
- 5. Перечень графических материалов:** Рис.1 - Структура собственного капитала зарубежных организаций. Рис.2 - Эффект применения МСФО в отечественной практике сельскохозяйственных организаций. Рис.3 - Структура собственного капитала согласно МСФО. Рис.4 – Информационно-аналитическая база управленческого учета собственного капитала
- 6. Дата выдачи задания** «07»декабря 2017г.

Руководитель

М.М. Низамутдинов

Задание принял к исполнению

А.Р. Зиннатуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ОГЛАВЛЕНИЕ	15.04.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	15.04.18	
1.1 Экономико-правовое содержание понятия «собственный капитал»		
1.2 Характеристика состава и структуры собственного капитала		
1.3 Сущность и составляющие собственного капитала по МСФО		
2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВО- ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОЮЗ-АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности		
2.2 Анализ финансового состояния хозяйства		
2.3 Организация бухгалтерского учета и контроля		
3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЭЛЕМЕНТОВ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ООО «СОЮЗ АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	
3.1 Порядок учета формирования и движения собственного капитала		
3.2 Отражение собственного капитала в бухгалтерской отчетности		
3.3 Пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

А.Р. Зиннатуллина

Руководитель

М.М. Низамутдинов

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	
1.1 Экономико-правовое содержание понятия «собственный капитал»	
1.2 Характеристика состава и структуры собственного капитала	
1.3 Сущность и составляющие собственного капитала по МСФО	
2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОЮЗ-АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ	
2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности	
2.2. Анализ финансового состояния хозяйства	
2.3. Организация бухгалтерского учета и контроля	
3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЭЛЕМЕНТОВ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ООО «СОЮЗ АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ	
3.1 Порядок учета формирования и движения собственного капитала	
3.2 Отражение собственного капитала в бухгалтерской отчетности ..	
3.3 Пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала	
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Современная политическая и экономическая обстановка в мировом сообществе привела к утверждению высокоразвитыми странами санкций в отношении России, то есть сформировалась своеобразная экономическая блокада. В нынешних условиях первоочередной задачей сельскохозяйственных организаций является обеспечение их стабильного и эффективного развития, а один из перспективных методов, способствующих выполнению этой задачи на уровне предприятия, представлен в виде разработки и практического применения рекомендаций по рациональному управлению собственным капиталом. В настоящее время это особенно актуально, так как этот вид финансовых ресурсов зачастую является основным и единственным источником финансирования деятельности сельскохозяйственной организации.

Эффективность управления собственным капиталом зависит от уровня организации учетно-аналитической системы управления в хозяйстве и результата ее работы, то есть качества функционирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом. Данная ситуация отражает необходимость совершенствования методического обеспечения учета и анализа собственного капитала в сельскохозяйственных организациях, что позволит заинтересованным пользователям оперировать точными и актуальными сведениями, систематизирует и регламентирует работу бухгалтеров, тем самым обеспечивая рост сельскохозяйственного производства и усиление конкурентоспособности.

Цель выпускной квалификационной работы состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета и отражения информации о собственном капитале сельскохозяйственных организаций.

Цель выпускной квалификационной работы обусловила необходимость решения следующих задач:

- уточнить теоретические представления о методических подходах к формированию информации о собственном капитале сельскохозяйственных организаций;
- дать оценку финансово-экономической деятельности и организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля исследуемого объекта и;
- проанализировать современное состояние учета собственного капитала и порядок отражения его в отчетности и определить направления совершенствования учета собственного капитала.

Предметом исследования являются теоретические и методические вопросы, связанные с развитием учета и отражения в отчетности информации о собственном капитале сельскохозяйственных организаций. Объектом исследования выступает учетная и аналитическая информация ООО «Союз-Агро» Альметьевского района Республики Татарстан.

В качестве информационной, законодательно-правовой базы были использованы законодательные и нормативные документы Российской Федерации, международные и российские стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности, данные Министерства сельского хозяйства Республики Татарстан, бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Союз-Агро» Альметьевского района, а также теоретические и научно-практические разработки зарубежных и отечественных ученых в области учета, анализа и контроля. Также были использованы публикации в зарубежных и российских изданиях, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной системы Интернет.

При решении поставленных в выпускной квалификационной работе задач применялись такие общенаучные методы, как анализ, синтез, индукция, дедукция, детализация, сравнение, группировка, наблюдение, аналогия. Также были использованы методы научных классификаций, факторного и коэффициентного анализа, способствующие наиболее полному проведению исследовательских работ и формулировке логически обоснованных рекомендаций.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1 Экономико-правовое содержание понятия «собственный капитал»

Основным элементом финансовой информации об организации, концентрированно отражающим интересы собственников организации, являются статьи бухгалтерского баланса, включенные в раздел «Собственный капитал». Бухгалтерский баланс, отражающий финансовое положение хозяйствующего субъекта, представляет собой также источник информации о взаимоотношениях с контрагентами. На эту двойственность бухгалтерской отчетности и, следовательно, бухгалтерского учета обращают внимание ученые и специалисты.

В.Д. Новодворский и В.В. Марин отмечают, что «объектом изучения бухгалтерского учета является организация. Однако нужно четко осознавать двойственность этого объекта. Эта двойственность проявляется в том, что организация как объект учета имеет две основы. Во-первых, сама организация как объект экономической деятельности. Во-вторых, собственник организации как субъект хозяйственной деятельности» [38, с. 26].

Известный русский и советский бухгалтер А.М. Галаган считал, что хозяйство и его собственник отделены друг от друга: «идея независимости хозяйства от его собственника проявляется в счетоведении в том, что все обязательства, указываемые в пассиве, считаются обязательствами именно хозяйства, а не его собственника, и все ценности показанные в активе, считаются ценностями, принадлежащими хозяйству, а не собственнику этого хозяйства» [27, с. 36].

Руководствуясь, в частности, и этим положением, полагаем необходимым рассмотреть трактовку пассива бухгалтерского баланса,

представленную в трудах современных ученых.

Профессор Я.В. Соколов давал следующее определение пассива: это перечень юридических и физических лиц, которым принадлежат активы. Из этого определения, по мнению ученого, вытекают три важных вывода: пассив - это следствие актива; пассив можно назвать планом распределения собственниками имущества, указанного в активе; группировать пассив следует по принципу изымаемости, лучше всего следует начать с того, что подлежит изъятию в последнюю очередь [41].

Анализируя мнения специалистов, обратимся к нормам гражданского законодательства. Юридическим лицом признается «организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности и быть истцом и ответчиком в суде» (ст. 48 ГК РФ).

Из этого определения профессор М.Л. Пятов выделяет две характеристики юридического лица, которые, по мнению ученого, оказывают непосредственное влияние на методологию бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни:

1. Имущественную обособленность, которая предполагает, что имущество юридического лица обособлено от имущества его собственников и любых других, сторонних по отношению к организации лиц, следовательно:

- имущество юридического лица - это не имущество его собственников, а имущество собственников организации - это не имущество юридического лица;

- в число сторонних по отношению к организации лиц, перед которыми у нее могут существовать обязательства (в бухгалтерском учете - кредиторская задолженность) и по отношению к которым организация может иметь права требования (дебиторская задолженность), входят и ее

собственники.

Это один из важнейших принципов бухгалтерского учета, автором его бухгалтерской интерпретации является И. Ванье, который в 1870 г. отмечал, что бухгалтерский учет всегда ведется от имени хозяйства, а не собственника этого хозяйства.

Принцип имущественной обособленности организации от третьих лиц нашел отражение в п. 6 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», В данном нормативном документе отмечено, что при формировании учетной политики исходят из допущения, что «активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности)» .

2. Самостоятельную имущественную ответственность. Данная норма состоит в том, что юридическое лицо отвечает по своим обязательствам принадлежащим ему на праве собственности имуществом.

На этих характеристиках основывается утверждение, что кредиторской задолженностью для организации являются долги не только перед третьими лицами, но и перед владельцами единиц собственности (акций, долей и др.).

По мнению профессора В.Я. Соколова, владельцы акций - собственники опосредованные, они могут вернуть свои средства, продав свои акции, но такая операция не повлияет на капитал. Капитал же общества с ограниченной ответственностью, товариществ различного рода есть прямая собственность участников общества, товарищей, которые могут вернуть его путем изъятия средств из общества. Следовательно, такие общества не имеют капитала, а вместо него они должны отражать кредиторскую задолженность собственника [43, с. 65].

О.В. Соловьева подчеркивает, что элемент «Собственный капитал» подчинен элементам «активы» и «обязательства» [27, с. 36]. Комментируя подчиненность понятия «Собственный капитал», О В. Соловьева утверждает, что это связано с вытекающими из такого определения учетными последствиями. Сначала определяется, не является ли он обязательством.

Если нет, то элемент классифицируется как «собственный капитал». Такие ситуации возможны, так как некоторые финансовые инструменты (термин «финансовые инструменты» используется в МСФО применительно к ценным бумагам) имеют неоднозначную трактовку.

Некоторые зарубежные и отечественные ученые в своих исследованиях пошли дальше и определения понятия «капитал организации» сформулировали в виде теорий капитала. Э.С. Хендриксон и М.Ф. Ван Бреда выделяют пять теорий собственного капитала: теорию собственности, теорию хозяйствующей единицы, теорию остаточного капитала и теорию предприятия, теорию фондов [35, С. 380].

Такого же мнения о количестве теорий капитала придерживаются, в частности, и Н.А. Бреславцева, И.Н. Богатая [44 с. 85]. Российские варианты данных теорий предложены Я.В. Соколовым и В.В. Ковалевым. В работах этих ученых выделены три теории капитала: теория приоритета собственника, теория приоритета предприятия и теория выделенных фондов. Анализ данных теорий проведен профессором М.И. Кутером в монографии "Теория и принципы бухгалтерского учета". Очевидно, что данная классификация теорий капитала укрупнена по сравнению с классификацией Э.С. Хендриксона и М.Ф. Ван Бреда.

Ученые считают целесообразным рассматривать теорию приоритета предприятия, теорию хозяйственной единицы, теорию остаточного капитала и теорию предприятия.

В Д. Новодворский и В.В. Марин, развивая классификацию теорий капитала, приводят характеристику организационно-правовых форм хозяйственных товариществ и обществ по ключевым критериям концепций приоритета собственника и приоритета предприятия [38. с. 41].

Рассмотренные теории капитала дают основание сделать вывод о том, что причиной их появления является насущная необходимость осмыслить понятие «собственный капитал».

В основе разработанных авторами теорий капитала лежит, по сути,

выбор приоритета: сама организация или собственники организации. При этом еще необходимо определиться, кого же считать полноправными ее собственниками - только владельцев голосующих единиц собственности или владельцев всех единиц собственности. Это актуально именно в акционерных обществах, так как там, кроме обыкновенных акций есть еще и привилегированные акции.

На выбор приоритета также оказывают влияние, например, следующие факторы: организационно-правовая форма организации (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью, товарищество, фонд и т.д.); участие собственников в управлении организацией и др.

Следствием выбора соответствующего приоритета является, и классификация дивидендов как расходов и как распределения прибыли [23].

Считаем необходимым представить позицию по вопросу о теориях капитала специалиста в области международных стандартов финансовой отчетности О.В. Соловьевой, которая классифицирует теории учета (следует отметить, что О.В. Соловьева использует термин «теория учета», а не «теория капитала») исходя из разных точек зрения на отчитывающееся предприятие и его финансовую отчетность, позволяющую удовлетворить интересы определенных пользователей. О.В. Соловьева выделяет шесть теорий капитала: теорию собственников, теорию предприятия, теорию фондов, теорию командования, теорию инвесторов и теорию предприятия как социального института. Таким образом, мы видим, что помимо уже представленных подходов к классификации теорий капитала, О.В. Соловьева выделяет теорию командования и теорию инвесторов. С определенной долей условности можно сделать вывод о том, что эти теории близки. Менеджеры управляют вверенными им ресурсами, которые инвестировали в организацию собственники и кредиторы.

Вместе с тем мы полагаем; что определение такого важного понятия, как «собственный капитал», не должно быть «подстроено» под организационно-правовую форму, условия деятельности предприятия или

иные факторы. Поэтому нам представляется неоправданным давать определение одного из основных элементов финансовой отчетности для каждой организационно-правовой формы юридического лица.

На современную трактовку собственного капитала большое влияние оказывают международные стандарты финансовой отчетности.

В МСФО дано следующее определение капитала (собственного капитала): «капитал - это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств»

Аналогичное определение собственного капитала представлено в американских и английских положениях. Близкая к МСФО трактовка активов, обязательств и капитала дается в концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Согласно этому документу, который основывается на базовых понятиях МСФО, «капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности» [39, с. 218].

Сложность и неоднозначность экономической категории «собственный капитал» отмечают многие ученые.

При экономическом подходе собственный капитал трактуется как результат инвестиций в организацию владельцами единиц собственности. Владелец акций и долей может получать доход от их владения (дивиденды) и от распоряжения (отчуждения акции или доли эмитенту или третьим лицам по цене превышающей цену приобретения). Данное положение определяет необходимость получения инвесторами информации о рыночной стоимости их вложений в организацию и о результате работы их инвестиций.

Соединение экономического и правового подходов позволило обосновать следующее определение собственного капитала.

Собственный капитал - это кредиторская задолженность перед владельцами единиц собственности (акций, долей): не имеющая заранее установленного срока и суммы погашения; погашаемая в случае ликвидации

организации только после удовлетворения требований третьих лиц; текущая оценка которой определяется разностью между рыночной стоимостью активов и кредиторской задолженностью третьим лицам; величина которой зависит в целом от вложения и изъятия собственников и результатов предпринимательской деятельности организации.

1.2 Характеристика состава и структуры собственного капитала

По нашему мнению, капитал, как учетная категория представляет собой стоимостную оценку ресурсов, находящихся в собственности самого предприятия, уменьшенную на величину обязательств.

Представленная в приложении А схема наглядно представляет структуру собственного капитала, которая включает следующие компоненты: средства, внесенные учредителями, нераспределенная прибыль и резервы. Схема построена в соответствии с национальными стандартами и с учетом положений МСФО. Средства, внесенные участниками, представляют собой инвестированный капитал, составляющими которого являются уставный и добавочный капитал, в части эмиссионного дохода. Нераспределенная прибыль и резервы составляют накопленный капитал, возникший в процессе функционирования предприятия.

В системе национальных стандартов бухгалтерского учета отсутствует четкое разграничение составляющих собственного капитала по отдельным классификационным признакам, что ведет к несовершенству информационной базы, используемой для управления капиталом на этапе создания предприятия и его хозяйственной деятельности.

В бухгалтерской финансовой отчетности собственный капитал ограничивается перечнем его элементов: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль.

Одним из важных факторов, влияющих на состав и структуру собственного капитала, является организационно-правовая форма

предприятия. Предприятия агропромышленного комплекса, получив самостоятельность в производственно-хозяйственной деятельности, выстраивают свою структуру в индивидуальном порядке. Структура предприятия может иметь различную конфигурацию, меняясь во времени и в пространстве. Она может быть представлена хозяйственными товариществами и обществами, многоуровневыми компаниями акционерного типа, производственными кооперативами [32, с. 119].

Процесс организации учета капитала начинается с регулирования первоначального капитала при создании предприятий. В различных формах предприятий для характеристики капитала, вносимого (авансируемого) учредителями или участниками при регистрации предприятия, применяются разные термины:

- для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью - уставный капитал;
- для товариществ - складочный капитал;
- для производственных кооперативов - паевой фонд;
- для унитарных предприятий - уставный фонд.

В бухгалтерском учете перечисленные термины объединяются понятием «уставный капитал» [34, с. 84]. Однако, в методике их учета имеются особенности, которые определены организационно-правовой формой. Существует несколько определений уставного капитала.

С точки зрения бухгалтерского учета - это стоимостная оценка акций (для акционерных обществ) или иных форм вкладов учредителей организации.

С юридической точки зрения уставный капитал — это стоимостная оценка имущества предприятия, в пределах которой оно отвечает по обязательствам кредиторов.

С точки зрения экономической, уставный капитал — это минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимых для финансового и материального обеспечения первого производственного цикла.

Организации бухгалтерского учета первоначального капитала

предшествует ряд необходимых процедур, которые осуществляет предприятие при его создании вне зависимости от организационно-правовой формы.

Гражданским кодексом РФ в настоящее время предусмотрена возможность создания, функционирования унитарных предприятий (государственных и муниципальных), хозяйственных товариществ в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества), хозяйственных обществ в форме акционерного общества, общества с ограниченной или с дополнительной ответственностью, производственных и потребительских кооперативов, а в аграрном секторе сельскохозяйственных кооперативов [1].

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций [34, с.84].

Акционерная форма собственности иначе называется корпоративной, а компания, финансирующая свой капитал за счет распространения акций, - корпорацией. Правовое положение акционерного общества и права и обязанности акционеров определяются в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (ред. от 29.12.2004 N192-03).

Учредители акционерного общества заключают между собой договор, определяющий порядок осуществления ими совместной деятельности по созданию общества, размер уставного капитала общества, категории выпускаемых акций и порядок их размещения, а также иные условия, предусмотренные законом об акционерных обществах.

Уставный капитал акционерного общества определяет минимальный

размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов. Уставный капитал акционерных обществ составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Закон N 208-ФЗ устанавливает размер минимального уставного капитала открытого акционерного общества - 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) на дату регистрации акционерного общества и закрытого акционерного общества - 100 МРОТ на дату регистрации акционерного общества

В соответствии со ст. 113 ГК РФ *унитарным предприятием* признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия.

Нормативное регулирование формирования уставного фонда государственного или муниципального предприятия определено Федеральным законом «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. №161-ФЗ (в редакции от 08.12.2003. № 169-ФЗ). Уставный фонд государственного или муниципального предприятия может формироваться за счет денежных средств, а также ценных бумаг, других вещей, имущественных прав и иных прав, имеющих денежную оценку.

Размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее чем пять тысяч минимальных размеров оплаты труда, муниципального предприятия - не менее чем одну тысячу минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату государственной регистрации предприятия. В казенном предприятии уставный фонд не формируется.

Уставный фонд государственного или муниципального предприятия должен быть полностью сформирован собственником его имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации такого предприятия.

Для предприятий аграрного сектора наиболее приемлемыми

организационными формами являются общества и товарищества, которые позволяют сконцентрировать капитал в рамках небольшого коллектива собственников.

Согласно п. 1 статьи 2 Федерального закона от 08.02.98 года № 14 - ФЗ *обществом с ограниченной ответственностью (ООО)* признается коммерческая организация, учрежденная одним или несколькими лицами, уставный капитал которой разделен на доли участников, в размерах, определенных учредительными документами [4]. Сущность Общества с ограниченной ответственностью - в объединении капиталов его участников (учредителей) в уставный капитал для создания нового субъекта правоотношений - юридического лица. В обмен на предоставленный обществу капитал участники получают обязательственные права по отношению к созданному ими обществу и могут их отчуждать другим лицам [4].

Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости долей его участников. Размер уставного капитала общества должен быть не менее стократной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества.

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности.

Полное товарищество создается и действует на основании учредительного договора. Учредительный договор подписывается всеми его участниками (п.1 ст. 70 КГ РФ). Учредительный договор полного товарищества должен содержать условия о размере и составе складочного капитала товарищества; о размере и порядке изменения долей каждого из участников в складочном капитале; о составе, сроках и порядке внесения ими вкладов; об

ответственности участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов.

Участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации.

Остальная часть должна быть внесена участником в сроки, установленные учредительным договором. При невыполнении указанной обязанности участник обязан уплатить товариществу десять процентов годовых с невнесенной части вклада и возместить причиненные убытки, если иные последствия не установлены учредительным договором.

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников - вкладчиков (коммандитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности (ст. 82 ГК РФ). В товариществе создается не уставный, а складочный капитал, состоящий из вкладов его участников.

Одним из направлений стабилизации и устойчивого развития сельскохозяйственного производства является развитие научно обоснованной кооперации и интеграции в аграрном секторе экономики. В переводе с латинского «кооперация» означает сотрудничество, совместную деятельность.

Основы правового положения сельскохозяйственных кооперативов определены Гражданским кодексом, правовое регулирование деятельности кооперативов осуществляется Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации" (в ред. от 11.06.2003 г.).

Сельскохозяйственный кооператив представляет собой организацию, создаваемую сельскохозяйственными товаропроизводителями на основе добровольного членства для совместной производственной деятельности, основанной на объединении их имущественных и иных интересов членов

кооператива.

Кооператив не может создаваться одним лицом, в отличие от хозяйственных обществ, товариществ, не вправе выпускать акции. Учредительным документом кооператива является устав. Члены кооператива имеют обязательные права и несут субсидиарную ответственность.

Личный характер отношений в кооперативе и обязательное трудовое участие определяют особый порядок управления кооперативом, распределения полученного дохода и ответственность членов кооператива. Каждый член кооператива при принятии общим собранием кооператива решений имеет один голос независимо от своего имущественного вноса. Прибыль кооператива, а также имущество кооператива, оставшееся после его ликвидации, распределяется между его членами в соответствии с их трудовым участием, если иной порядок не предусмотрен законом и уставом кооператива.

Размер паевого вноса устанавливается уставом кооператива. Член кооператива обязан внести к моменту государственной регистрации кооператива не менее чем десять процентов паевого вноса. Остальная часть паевого вноса вносится в течение года после государственной регистрации кооператива.

Таким образом, резюмируя сказанное, следует отметить, что процесс организации бухгалтерского учета собственного капитала начинается на этапе его инвестирования до момента регистрации предприятия. Собственниками должны быть определены организационно-правовая форма, минимальный размер уставного капитала, разработан бизнес-план.

На наш взгляд, методика учета инвестированного капитала должна учитывать особенности создания предприятий различных организационно-правовых форм, которые нами обобщены в работе. Это позволит определить систему счетов для учета уставного капитала, расчетов с участниками и акционерами, а также осуществлять контроль сроков и порядка формирования инвестированного капитала.

1.3 Сущность и составляющие собственного капитала по МСФО

Научные исследования зарубежных предприятий в области рационального формирования, использования и управления финансовыми ресурсами, а также отражение данной информации в учетных регистрах, позволяют обобщить лучший мировой опыт бухгалтерского учета собственного капитала, а его применение на практике способствует стабильному функционированию эффективно работающей системы учета и анализа собственного капитала в отечественных сельскохозяйственных организациях.

Нужно подчеркнуть, что вопросу предоставления информации о собственном капитале организации во всех моделях бухгалтерского учета уделяют особое внимание. Поэтому проанализируем учетную практику собственного капитала в странах с развитой экономикой на основе исследований таких ученых, как: Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков, Л.А. Жарикова, А.П. Михалкевич.

Проведя обзор зарубежных учетных систем, считаем, что собственный капитал практически всех иностранных организаций состоит из инвестированного (вложенного) и реинвестированного (накопленного) капитала. Отобразим структуру собственного капитала в виде рисунка 1.

Инвестированный капитал представляет собой средства, вложенные в предприятие акционерами или собственниками, в основном, в виде обыкновенных или привилегированных акций [36]. Данный показатель с течением времени может меняться, либо за счет дополнительного вложения средств собственниками или же за счет эмиссионного дохода.

Реинвестированный капитал рассматривают как внутренний источник финансирования, который формируется из прибыли, полученной от коммерческой деятельности организации, и в его состав входит нераспределенная прибыль (убыток), средства, полученные от переоценки и резервы, создаваемые за счет чистой прибыли [32].

Основным информативным источником о собственном капитале выступает бухгалтерский баланс, который в зарубежных странах может быть сформирован в двух видах: бухгалтерского счета (горизонтальная форма) и бухгалтерского отчета (вертикальная форма). Форма бухгалтерского отчета является наиболее распространенной по сравнению с формой бухгалтерского счета, так как первая наиболее удобна в использовании и более наглядно предоставляет информацию.

Детализировано сведения о собственном капитале и его компонентах подлежат раскрытию в отчете об изменениях капитала или же данную информацию отражают в примечаниях к бухгалтерскому балансу. Но организации могут по своему усмотрению называть этот отчет.

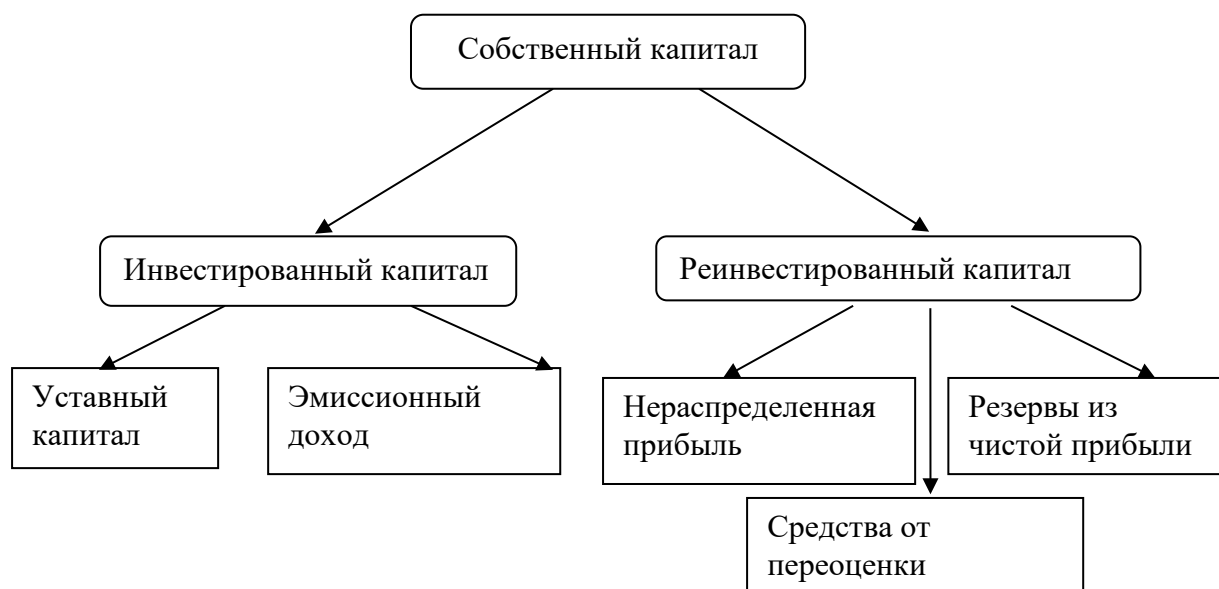


Рисунок 1 - Структура собственного капитала зарубежных организаций

Общепринятая стандартизация учетных данных в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), характеризует интернациональную модель учета, как основную учетную систему современности, которая устанавливает определенный свод правил на формирование и предоставление достоверной информации пользователям о собственном капитале сельскохозяйственных организаций.

Многие ученые-экономисты и бухгалтеры-практики заявляют о положительном влиянии МСФО на отечественную учетную систему, и видят

в этом одно из направлений совершенствования системы бухгалтерского учета в России.

По нашему мнению, делая вывод о необходимости применения МСФО отечественными сельхозпроизводителями, необходимо выделить положительные и отрицательные стороны стандартов на рисунке 2.

Сельскохозяйственные организации самостоятельно принимают решение о составлении отчетности по МСФО, но прежде чем утвердить данное решение, следует ориентироваться на перечисленные как положительные, так и отрицательные стороны международных стандартов.

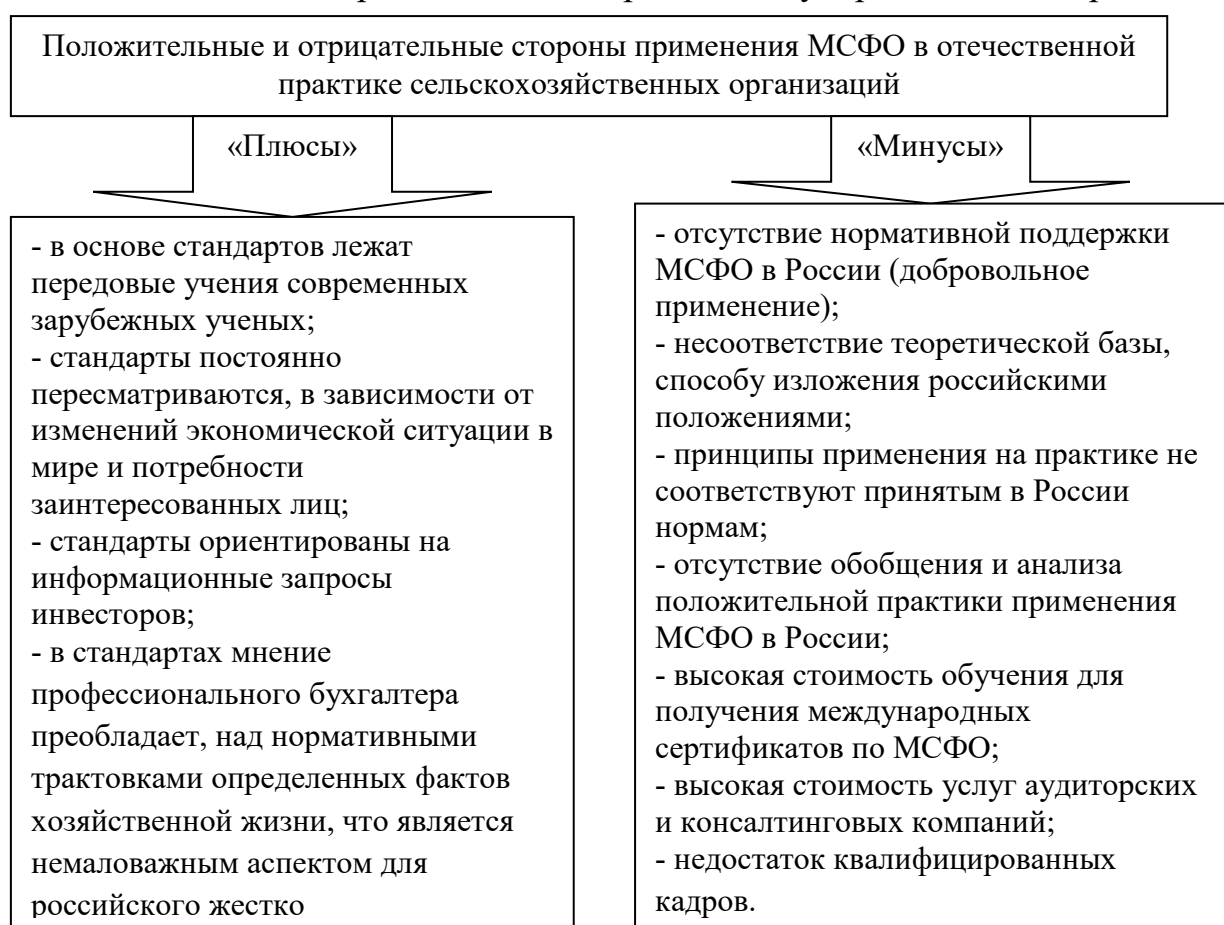


Рисунок 2 - Эффект применения МСФО в отечественной практике сельскохозяйственных организаций

Применение в системе российского бухгалтерского учета МСФО, меняет целевую направленность финансового отчета отечественных хозяйств. Теперь организации представляют собой обособленный инвестиционный объект, формирующий отчетные сведения с одной целью –

отражение финансовых показателей, необходимых потенциальным инвесторам (рыночная стоимость бизнеса, капитала), а не налоговым органам. Данная направленность способствует планомерному развитию и становлению управленческого и стратегического учетов.

Для зарубежных инвесторов отчетность, сформированная согласно международным принципам означает: понятность, сравнимость, прозрачность, надежность и т.д., а для отечественных сельхозпредприятий - снижение издержек по привлечению капитала, который является базовой составляющей деятельности любого хозяйствующего субъекта [39].

Рекомендации по учету и отражению в отчетности собственного капитала и его составляющих содержатся в таких международных стандартах как: МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки», МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 33 «Прибыль на акцию», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Собственный капитал и его элементы отражены в разделе баланса «Капитал». В соответствии с принципами МСФО собственный капитал представлен показателями, которые наиболее содержательны для пользователей. Такие как вложенный капитал (средства, внесенные акционерами), нераспределенная прибыль и резервы, выделенные из нераспределенной прибыли, и отдельно корректировки, обеспечивающие поддержание капитала [32]. Отразим составляющие собственного капитала в соответствии с положением МСФО на рисунке 3.

Вложенный капитал представлен «Номинальной стоимостью акций» (юридический капитал предприятия), и «Добавочным капиталом», который отражает прирост собственного капитала (эмиссионный доход).

Нераспределенная прибыль, представляет собой заработанный капитал, т.е. чистую прибыль, которая реинвестирована в организацию. Источник

чистой прибыли - положительный конечный финансовый результат за отчетный период, за вычетом налоговых и других платежей.



Рисунок 3 - Структура собственного капитала согласно МСФО

Следующая составляющая собственного капитала - резервы, которые представлены:

- резервами капитала, в который входит фонд переоценки стоимости, и резервы поступления доходов в будущем (различные дотации и безвозмездные поступления активов);
- нормативные резервы (установленные законодательством) и ненормативные резервы (определяет сама организация);
- распределяемые (распределяются между акционерами) и не распределяемые резервы (не подлежат распределению);
- целевые (на строго определенные цели) и общие резервы (не имеют строгой установки) [39].

В МСФО 1 определен объем информации о капитале, которую предприятие должно обязательно отразить в отчете о финансовом положении, либо в отчете об изменениях в капитале или же в примечаниях. Согласно параграфу 106 МСФО 1 в отчете об изменениях капитала, компания должна раскрывать движение каждой составляющей капитала в отчетном периоде. В международных стандартах этот отчет рассматривают как самостоятельный компонент финансовой отчетности, наряду с балансом

и отчетом о прибылях и убытках, в отличие от российских стандартов, где отчет о движении капитала, рассматривают в качестве приложения к бухгалтерскому балансу.

Основными отличиями методологии учета, определяемой международными стандартами, от основ российской бухгалтерской практики является:

- оценка прибыли и отражение изменений капитала в отчетности компаний в соответствии с концепциями поддержания капитала;
- прибыль рассматривается не как разница между доходами и расходами, а, как показатель, дающий оценку реального благосостояния предприятия;
- приоритетное значение в российском учете требований гражданского законодательства в части оценки и признания операций с собственными финансовыми ресурсами, а также отсутствие в нормативной базе четких определений активов и обязательств [34].

Как следствие, возникает неадекватное отражение в отчетности результатов операций с капиталом и несопоставимость данных в отчетности организаций.

Исследовав международный опыт учета собственного капитала, можно отметить, что в настоящее время отсутствует международный стандарт, который бы регламентировал процессы формирования, использования и управления собственными финансовыми ресурсами и отражения данных операций в учете и отчетности сельскохозяйственных организаций.

Использование опыта развитых стран бухгалтерами-практиками при принятии экономически важных решений в отношении учета собственного капитала, послужит толчком к совершенствованию организации учетного процесса собственного капитала сельскохозяйственных организаций, в связи с чем, их отчетность будет понятна большему кругу инвесторов, следовательно, обеспечит приток капитала, а в конечном итоге прирост прибыли.

2 КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОЮЗ-АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности

Общество с ограниченной ответственностью «Союз-Агро» - сельскохозяйственное предприятие, которое специализируется на производстве и реализации продукции растениеводства и животноводства. Центральная усадьба расположена в г. Альметьевск, на расстоянии 269 км от г. Казани.

Для территории хозяйства характерен наклон поверхности. Почвы преимущественно – суглинистые. Климат хозяйства умеренно-континентальный со среднегодовыми температурами 3,0 С. Лето теплое и достаточно влажное. Осадков выпадает 460 мм, 70 %. Апрель и май - месяцы быстрого нарастания температур и увеличения количества осадков. Влажная прохладная весна более благоприятна для развития и предвещает хорошую урожайность. Продолжительность безморозного периода составляет 130-163 дня. Число дней с суховеями различной интенсивности 10-11 дней. Среднее залегание устойчивого снежного покрова 140-160 дней. По территории данного хозяйства проходит автодорога Казань-Оренбург. Ближайшая железнодорожная сеть расположена на расстоянии 5 км от хозяйства.

Правильное использование земли и повышение ее плодородия всегда были и остаются главной задачей в сельском хозяйстве. При анализе использования земельного фонда хозяйства необходимо установить, какие за рассматриваемый период произошли изменения в общих размерах и структуре земельных угодий, как выполняются мероприятия по повышению плодородия почвы и эффективности использования земельных ресурсов. Как видно, почвенно-климатические ресурсы хозяйства достаточны для эффективного производства продукции.

Экономическую характеристику производственной деятельности ООО «Союз-Агро» начнем с изучения земельных угодий. Рассмотрим изменение состава земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий за 2016-2018 годы, анализируя данные таблицы 1.

Таблица 1 – Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ, за 2016-2018 годы

Виды угодий	Годы						В среднем по РТ за 2018 год, структура, %
	2016		2017		2018		
	Площадь га	Структура, %	Площадь га	Структура, %	Площадь га	Структура, %	
Всего земель	64781,0	х	66343,0	х	60278,3	х	х
в т.ч. сельхозугодий	58965,0	100,0	59826,0	100,0	51442,5	100,0	100
из них пашня	52308,0	88,7	49092,0	82,1	44609,0	86,7	87,7
сенокосы	174,0	0,3	0,0	0,0	429,0	0,8	9,6
пастбища	6483,0	11,0	10734,0	17,9	6404	12,4	2,4
Процент распаханности, %	х	88,7	х	82,1	х	86,7	87,7

Анализируемое хозяйство – одно из крупных хозяйств в республике Татарстан, об этом свидетельствует размер площади сельскохозяйственных угодий, которая составляет 60278 га. С 2015 года, после присоединения части земель частных собственников кардинальных изменений в составе и структуре угодий не произошло. Так процент распаханности составляет 86,7 %, что на 1 пункт ниже среднереспубликанских данных. В отчетном году произошло сокращение сельхозугодий в части пашни и пастбищ, из-за расторжения аренды земель с частниками. Из таблицы 2.1 видно, что основную площадь сельскохозяйственных угодий составляет пашня на её долю в 2018 году приходится 44609 га. Хозяйство обеспечено пастбищами 6404 га для обеспечения кормовой базы отрасли животноводства.

Процент распаханности сельскохозяйственных угодий позволяет судить о том, что для развития как отрасли растениеводства, так и животноводства созданы наиболее благоприятные условия, то есть он

является следствием специализации хозяйства на производство какой-либо продукции. Таким образом, результаты таблицы 1 позволяют судить о резервах использования пашни в организации.

Далее рассмотрим специализацию предприятия. Производственное направление и уровень специализации - очень важные показатели, характеризующие деятельность сельскохозяйственного предприятия. Специализация - это сосредоточение основных усилий предприятия, его материально-технических средств и трудовых ресурсов на производстве удельного веса продукции в строгом соответствии с природно-экономическими условиями. Это результат общественного разделения труда, для него характерно преимущественное развитие отдельных отраслей. В результате этого достигается максимальное увеличение производства продукции при минимальных затратах труда и средств.

Производственная специализация определяется по основной ведущей товарной отрасли, обеспечивающей наибольшую выручку от реализации продукции. Рассмотрим структуру денежной выручки в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ.

Таблица 2 – Структура денежной выручки в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Виды продукции	Денежная выручка, тыс.руб.			Структура денежной выручки, %			Структура в среднем за 3 года, %
	2016 год	2017 год	2018 год	2016 год	2017 год	2018 год	
Зерновые	232928	228728	259842	37,2	30,2	30,8	32,7
Семена масличных культур	14291	12412	27135	2,3	1,6	3,2	2,4
Прочая продукция	3707	4055	1224	0,6	0,5	0,1	0,4
<i>Итого по раст-ву</i>	<i>250926</i>	<i>245195</i>	<i>288201</i>	<i>40,0</i>	<i>32,3</i>	<i>34,2</i>	<i>35,5</i>
КРС (ж.в.)	68058	72870	91990	10,9	9,6	10,9	10,5
Овцы (ж.в.)	216	1048	367	0,0	0,1	0,0	0,1
Лошади (ж.в.)	1277	2819	842	0,2	0,4	0,1	0,2
Молоко (зачет вес)	306286	436100	462345	48,9	57,5	54,8	53,7
<i>Итого по жив-ву</i>	<i>375837</i>	<i>512837</i>	<i>555544</i>	<i>60,0</i>	<i>67,7</i>	<i>65,8</i>	<i>64,5</i>
В целом по хоз-ву	626763	758032	843745	100	100	100	100

Из данной таблицы видно, что наибольший удельный вес в структуре денежной выручки занимает продукция зернопроизводства и скотоводства, их удельный вес равен 32,7% и 64,2%, соответственно. После идут масличные культуры 2,4%. Из выше указанного можно сказать, что специализация в ООО «Союз-Агро» - молочное скотоводство с развитым зернопроизводством.

Рассчитаем коэффициент специализации хозяйства:

$$K_c = 100/64,2*1+32,7*3+2,4*5=100/189,3=0,57$$

Полученные данные коэффициента специализации свидетельствуют о высоком уровне специализации хозяйства.

Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными средствами производства и эффективность их использования являются важными факторами, от которых зависят результаты хозяйственной деятельности. В связи с этим анализ обеспеченности предприятий основными фондами и поиск резервов повышения эффективности их использования имеет большое значение.

Результаты работы любого сельскохозяйственного предприятия во многом зависят от развитой материально-технической базы, а если говорить конкретнее, от обеспеченности хозяйства энергетическими мощностями, производственными фондами, а также трудовыми ресурсами.

Фонды в сельском хозяйстве - это вся совокупность средств производства, применяемых в производственной сфере деятельности. Высокая обеспеченность хозяйства фондами делает труд более производительным и качественным, а его результаты более высокими, то есть в целом повышает уровень производства в хозяйстве.

Согласно данным таблицы 3 показатель фондооснащенности имеет арифметическую тенденцию роста. К 2018 году фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий составила 12067,6 тыс. руб., что выше показателя 2017 года на 2047 тыс. руб. или на 20%. В среднем по РТ за 2018 год этот показатель составляет 4787,8 тыс. руб., что ниже показателя по

хозяйству в 2,5 раза. Фондовооруженность в хозяйстве возрастает и достигла в отчетном году наибольшего результата (11369,7 тыс. руб.), что в 3,6 раза выше среднереспубликанского показателя.

Таблица 3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	5244529	5994656	6207881	308432
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	58965	59826	51442	6442
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	523	556	546	98
Фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс. руб.	8894,3	10020,2	12067,6	4787,8
Фондовооруженность труда на 1 работника, тыс. руб.	10027,8	10781,8	11369,7	3142,6

Уровень фондооснащенности зависит от двух факторов: от среднегодовой стоимости основных производственных фондов и от площади сельскохозяйственных угодий. За период с 2015 по 2017 годы площадь сельскохозяйственных угодий осталась неизменной, а стоимость основных производственных фондов увеличилась в разы. Их рост обусловлен пополнением объектов.

Уровень обеспеченности труда основными фондами показывает его потенциальные возможности для дальнейшего повышения производительности труда, увеличение производства продукции.

Наряду с анализом обеспеченности хозяйства основными фондами необходимо изучить его оснащенность энергетическими мощностями и сельскохозяйственными машинами. Ведущее звено в основных производственных фондах принадлежит энергетическим ресурсам - средствам механизации и электрификации сельхозпроизводства. На основе данных об энергоресурсах можно изучить уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда.

Таблица 4 – Уровень энергоснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	39353	22161	39814	7769
Площадь пашни, га	52308	49092	44609	5650
Число среднегодовых работников, чел.	523	556	546	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	75,2	45,1	89,3	137,5
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	75,2	39,9	72,9	79,2

Согласно данным таблицы 4 показатели энергоснащенности имеют ярко выраженную тенденцию спада к 2017 году, в результате чего энергооснащенность составила 45,1 л. с, что ниже показателя 2016 года на 30,1 л.с. или на 40%. В отчетном году ситуация улучшилась, энергоресурсы были пополнены. В среднем по РТ за 2018 год этот показатель составляет 137,5 л.с, что выше показателя по хозяйству на 48,2 л.с. В целом, на изменение в уровне данных показателей оказывают влияние такие показатели как: сумма энергетических мощностей, площадь пашни и число среднегодовых работников.

Показатель энерговооруженности хозяйства в целом в динамике имеет тенденцию спада. В среднем по РТ за 2018 год этот показатель составляет 79,2 л.с, что лишь на 6,3 л.с. выше показателя по предприятию.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что в хозяйстве энергооснащенность остается на очень низком уровне. В сравнении с нормативными показателями (500-600л.с.) следует, что наше хозяйство ниже в 6 раз.

Одним из важнейших условий для ведения хозяйства является обеспеченность трудовыми ресурсами. Такими является совокупность людей, обладающих способностью трудиться, увеличивать продуктивность скота, валовых сборов сельхозпродукции и повышение эффективности

общественного производства. В условиях абсолютного и относительного сокращения численности сельского населения основными задачами являются наиболее полное использование в производстве трудовых ресурсов, повышение производительности труда.

В хозяйстве все работники предприятия имеют круглогодичную занятость. Изучение проблемы трудовых ресурсов является одной из коренных проблем организации и управления производством. Одним из направлений ее изучения является анализ уровня использования запаса труда (таблица 5).

Таблица 5 – Запас труда и уровень его использования в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников, чел.	523	556	546	105
Годовой запас труда, тыс.чел-час	1006,8	1070,3	1051,1	191
Фактически отработано всеми работниками, тыс.чел-час	899	1065	1026	207
Уровень использования запаса труда, %	89,3	99,5	97,6	108,4

Из приведенной таблицы видно, что уровень использования запаса труда за весь рассматриваемый период ниже оптимального. В отчетном году его уровень составлял 97,6%, что близко к оптимальному. Уровень использования колеблется по годам, по сравнению с 2016 годом разница составляет 8,3 пункта, а, следовательно, можно сделать вывод что рост говорит о более эффективном и рациональном использовании рабочей силы и внедрением автоматизации технологических процессов в производстве.

Наращивание объема производства при одновременном уменьшении численности работников, занятых в сельском хозяйстве на 100 га сельскохозяйственных угодий обеспечивало бы высокие темпы прироста производительности труда.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов и труда. Это очень важный этап исследования, который может дать характеристику экономического состояния. Наиболее важными в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на 1 среднегодового работника, на 100 руб. основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 руб. издержек производства, а также показатели уровня рентабельности и нормы прибыли, которые отражены в таблице 6. Рассмотрим показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

Таблица 6 – Основные показатели итогов деятельности ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	104,7	149,9	120,3	246,2
1 среднегодового работника, тыс.руб.	32,4	41,9	15,2	41,4
100 руб. ОПФ, руб.	0,3	0,4	0,2	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	8,5	11,1	3,2	1,9
Сумма валового дохода в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	583,8	-300,2	91,1	1992,1
1 среднегодового работника, тыс.руб.	180,8	-83,9	23,2	335,0
100 руб. ОПФ, руб.	1,8	-0,8	0,2	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	47,3	-22,3	0,8	15,7
Сумма прибыли, убытка в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	-477,1	-594,5	-1700,1	503,6
1 среднегодового работника, тыс.руб.	-147,8	-166,1	-433,5	84,6
100 руб. ОПФ, руб.	-1,5	-1,5	-3,8	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	-38,6	-44,2	-15,0	4,0
Уровень рентабельности(+), убыточности(-), %	-11,0	-15,3	-21,9	5,8

Из анализа данных таблицы 6 видно, что деятельность предприятия за весь анализируемый период является не эффективной, об этом

свидетельствуют уровни результативных показателей. Так, стоимость валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни по сопоставимым ценам 1994 года произведенной в 2017 году выше аналогичного показателя за другие года. Аналогичная ситуация прослеживается по всем показателям валовой продукции.

Сумма валового дохода в расчете на основные показатели в динамике по годам колеблется, в 2017 году был убыток, в отчетном 2018 году прослеживается незначительный рост показателей, что объясняется экономическим кризисом в стране (рост затрат на энергоносители, проблемы со своевременной реализацией и финансированием).

За весь исследуемый период показатель прибыли был отрицательным, т.е. продукции было получено меньше, чем произведено на нее материальных затрат, а в целом хозяйство получало убытки.

При рассмотрении обобщающего показателя экономической эффективности - рентабельности мы видим, что в 2018 году уровень убыточности составил 21,9%. В сравнении в среднем по РТ показатель по хозяйству ниже на 27,7 пунктов.

Для того чтобы достичь лучших результатов необходимо снизить уровень себестоимости производимой и реализуемой продукции путем улучшения качества продукции и технологий её хранения; изучения каналов реализации продукции; анализа цены реализации продукции; внедрение новых технологий.

2.2. Анализ финансового состояния хозяйства

Основными источниками информации для анализа финансового состояния организации являются данные финансовой отчетности. Для того чтобы принять решение, необходимо проанализировать обеспеченность финансовыми ресурсами, целесообразность и эффективность их размещения и использования, платежеспособность организации, ее финансовые

взаимоотношения с партнерами. Оценка этих показателей нужна для эффективного управления организацией. С их помощью руководители осуществляют планирование, контроль, улучшают и совершенствуют направление своей деятельности. Финансовая отчетность является по существу «лицом» организации. Основным составляющим отчетности является бухгалтерский баланс организации. Бухгалтерский баланс дает представление об имуществе организации, за счет каких источников оно сформировано, какие организация имеет резервы и долги.

Ликвидность бухгалтерского баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами. Срок превращения, которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, в сравнении с обязательствами по пассиву сгруппированными по срокам их поступления и расположенными в порядке возрастания сроков.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$.

Таблица 7 – Оценка ликвидности бухгалтерского баланса ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ за 2018 год

Актив	2018		Пассив	2018		Платежный Излишек (+, -)	
	На начало года	На конец года		На начало года	На конец года	На начало года	На конец года
Наиболее ликвидные активы (A1)	139543	109190	Кредиторская задолженность (П1)	202212	304358	62669	195168
Быстрореализуемые активы (A2)	358253	343124	Краткосрочные пассивы (П2)	865538	621148	507285	278024
Медленнореализуемые активы (A3)	1408021	1416528	Долгосрочные пассивы (П3)	6556438	6877387	5148417	5460859
Труднореализуемые активы (A4)	6391359	6704521	Постоянные пассивы (П4)	672988	770470	-5718371	-5934051
Баланс	8297176	8573363	Баланс	8297176	8573363	-	-

Выполняется только второе условие. Невыполнение первого неравенства свидетельствует о невыполнении одного из условий финансовой устойчивости, то есть отсутствие у предприятия достаточных высоколиквидных средств. По этим неравенствам можно сделать вывод о том, что баланс в нашем хозяйстве не ликвиден.

Структура собственного капитала ООО «Союз-Агро» Альметьевского района в целом не отличается от структур собственного капитала других сельскохозяйственных организаций РТ.

Таблица 8 – Анализ динамики структуры и состава собственного капитала ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ

Источник капитала	Наличие средств на конец года, тыс. руб.			Структура средств, %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Уставный капитал	474085	474085	474085	51,3	70,4	61,5
Резервный капитал	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Переоценка внеоборотных активов	2458729	2457727	2856280	265,9	365,2	370,7
Добавочный капитал (без переоценки)	84583	84583	84583	9,1	12,6	11,0
Нераспределенная прибыль	-2092679	-2343407	-2644478	-226,3	-348,2	-343,2
Итого	924718	672988	770470	100	100	100

Анализ динамики состава и структуры собственного капитала показал, что размер уставного капитала и добавочный капитал (без переоценки) остались неизменными, а резервный капитал в организации отсутствует.

За 2018 год собственный капитал организации заметно вырос до 770 470,0 тыс. руб. (т.е. на 97 482,0 тыс. руб., или на 14,5%). Рост собственного капитала объясняется увеличением сумм переоценки внеоборотных активов при ежегодном росте нераспределенного убытка в организации.

Чистые активы организации по состоянию на начало 2019 года существенно (на 62,5%) превышают уставный капитал. Такое соотношение положительно характеризует финансовое положение, полностью

удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. К тому же следует отметить увеличение чистых активов на 14,5% за рассматриваемый период. Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку. Ниже на графике представлено изменение чистых активов и уставного капитала.

Таблица 9 – Оценка стоимости чистых активов ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ за 2018 год

Показатель	Значение показателя				Изменение	
	в тыс. руб.		в % к валюте баланса		тыс. руб.	± %
	на начало года	на конец года	на начало года	на конец года		
1. Чистые активы	672 988	770 470	8,1	9	+97 482	+14,5
2. Уставный капитал	474 085	474 085	5,7	5,5	–	–
3. Превышение чистых активов над уставным капиталом	198 903	296 385	2,4	3,5	+97 482	+49

Для финансового анализа платежеспособности рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности, которые сведены нами в таблицу 10

Таблица 10 – Оценка финансовых коэффициентов платежеспособности в ООО «Союз-Агро» Альметьевского района РТ за 2018 год

Коэффициенты платежеспособности	2018 год		Отклонение (+, -)
	Начало года	Конец года	
Общий показатель платежеспособности (L1)	0,28	0,26	-0,02
Коэффициент абсолютной ликвидности (L2)	0,13	0,12	-0,01
Коэффициент критической оценки (L3)	0,47	0,49	0,02
Коэффициент текущей ликвидности (L4)	1,78	2,02	0,23
Коэффициент маневренности функционирующего капитала (L5)	1,68	1,50	-0,18
Коэффициент доли оборотных средств в активах (L6)	0,23	0,22	-0,01
Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7)	-3,00	-3,18	-0,17

Общий показатель платежеспособности (L1) применяется для

комплексной оценки платежеспособности. По нашему хозяйству можно сказать, что как в начале, так и в конце года ООО «Союз-Агро» не платежеспособно.

Коэффициент абсолютной ликвидности (L2) показывает, какую часть краткосрочной задолженности (13%) организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и краткосрочных ценных бумаг. К концу года этот показатель возрастает на 0,02.

Коэффициент критической оценки (L3) показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с дебиторами. То есть 47 часть краткосрочных обязательств может быть немедленно погашена. К концу года показатель снизился на 0,06.

Коэффициент текущей ликвидности (L4) показывает общую обеспеченность предприятия оборотным капиталом для ведения хозяйственной деятельности и погашения срочных обязательств. Наше хозяйство в недостаточной степени обеспечено оборотным капиталом, поэтому текущие обязательства с затруднением могут быть погашены.

Коэффициент маневренности собственного капитала (L5) должен быть достаточно высоким, чтобы обеспечить гибкость в использовании собственных средств. В ООО «Союз-Агро» в начале года этот показатель составлял 1,67. Собственный оборотный капитал имеет огромное значение для организации, его наличие говорит о независимости организации, поэтому его уменьшение может привести к нежелательным последствиям.

Коэффициент доли оборотных средств (L6) в активах зависит от отраслевой принадлежности организации и в нашем хозяйстве на конец года составил 0,23, без изменений с начала года.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7) характеризует наличие собственных оборотных средств у организации, необходимых для ее финансовой устойчивости. В нашем хозяйстве

отсутствие собственных средств на начало года (-2,9), к концу года -3,0.

Подводя итог проведенному анализу можно сказать, что предприятие обладает некоторым запасом финансовой устойчивости, это позволяет ему «быть на плаву», конкурировать с другими предприятиями в своей экономической зоне, увеличивать выручку, привлекать дополнительные финансовые средства.

Финансовая устойчивость (ФУ) характеризует способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе, переносить непредвиденные потрясения и поддерживать свою платежеспособность в неблагоприятных обстоятельствах. Финансовая устойчивость — это гарантированная платежеспособность и кредитоспособность организации в процессе ее деятельности. В то же время это обеспеченность запасами, собственными источниками их формирования, а также соотношение собственных и заемных средств — источников покрытия активов организации.

Коэффициенты оценки финансовой устойчивости предприятия – система показателей характеризующих структуру используемого капитала предприятия с позиции степени финансовой стабильности. Рассмотрим состояние коэффициентов финансовой устойчивости изучаемого предприятия.

Таблица 11 – Анализ финансовой устойчивости ООО «Союз-Агро» Альметьевского района за 2018 за год

Наименование показатели	Нормальное ограничение	На начало	На конец
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	не выше 1,5	11,329	10,127
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	нижняя граница 0,1	-3,000	-3,175
Коэффициент автономии	$U3 \geq 0,4-0,6$	0,081	0,090
Коэффициент финансирования (долгосрочного привлечения заемных средств)	$U4 \geq 0,7$ Оптимально $U4 \sim 1,5$	0,088	0,099
Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными средствами	$U5 = 0,6-0,8$	0,148	0,156

Как показывают данные таблицы 11, динамика коэффициента соотношения заемных и собственных средств (U_1) свидетельствует о снижении финансовой устойчивости организации, т.к. для этого необходимо, чтобы этот показатель был не выше 1,5. Однако коэффициент U_1 дает лишь общую оценку финансовой устойчивости. Его необходимо рассматривать в увязке с коэффициентами обеспеченности собственными средствами (U_2 и U_5). У анализируемой организации U_2 достаточно низкий и составляет в конце года -3,0. Это говорит о том, что предприятие испытывает трудности и находится на высокой стадии снижения деловой активности.

В целом можно отметить, что практически все показатели, характеризующие финансовое состояние предприятия в ООО «Союз-Агро» достаточно низкие для периода экономической нестабильности в целом по стране. Это, несомненно, говорит о том, что данное предприятие - является довольно крупным, но финансово неустойчивым предприятием. Довольно значительным минусом анализируемого предприятия является недостаточная маневренность собственных средств, что объясняется двумя факторами: первый – это то, что очень большая сумма сосредоточена в основных фондах предприятия; и второй – это то, что сумма непокрытого убытка на предприятии невозможно высока и продолжает нарастать ежегодно. Поэтому здесь необходимо усилить контроль и погасить убытки.

2.3. Организация бухгалтерского учета и контроля

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

Ответственным за организацию бухгалтерского учета является руководитель хозяйства, который учредил бухгалтерскую службу как структурное подразделение во главе с главным бухгалтером (Авдеева И.А.).

Учетно-финансовая служба ООО «Союз-Агро» имеет децентрализованную систему организации. Центральная бухгалтерия

находится в головном офисе в г.Альметьевске, там организован аналитический и синтетический учет, а первичный учет ведется непосредственно в производственных подразделениях, находящихся в нескольких районах РТ.

В состав этого подразделения, кроме главного бухгалтера, также входит бухгалтер по растениеводству, по животноводству, по механизации, по основным средствам, по оплате труда и кассир.

Одним из основных документов, который определяет правила ведения бухгалтерского учета в организации в рамках стандартов учета, определенных нормативными актами законодательства по бухгалтерскому учету Российской Федерации, является «Учетная политика организации».

Бухгалтерская отчетность в хозяйстве составляется на русском языке. Учет в ООО «Союз-Агро» ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в рублях.

Учет в ООО «Союз-Агро» автоматизирован, используют программу «1С:Бухгалтерия 8.2».

Также у организации есть свой рабочий план счетов.

В хозяйстве применяются единые унифицированные формы документов первичного учета. Есть документы нового образца, но заполняются также и старые. Используя унифицированные формы документов, хозяйство постепенно поднимается на принципиально новый уровень, тем самым расширяет свои возможности по реализации собственной продукции не только сельскохозяйственным предприятиям, но также промышленным организациям и др.

От правильной организации бухгалтерского учета в хозяйстве, а также своевременности, полноты, объективности и правильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета зависит успешность финансово-хозяйственной деятельности хозяйства в целом.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ статье 5 п.3, обязательному аудиту подлежат те

организации, которые соответствуют определенным требованиям. Одним из пунктом этих требований является то, что, если объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному году превышает 400 миллионов рублей (в хозяйстве – 880872 тыс. рублей) или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 миллионов рублей (в хозяйстве – 8573363 тыс. рублей), то предприятие подлежит обязательному аудиту. Следовательно, по обоим из указанных условий, ООО «Союз-Агро» подлежит обязательному аудиту.

В хозяйстве нет своей аудиторской службы, но создана служба внутреннего контроля, которая не всегда и не своевременно исполняет свои обязанности.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени (Приложение Б).

Таким образом, можно сделать вывод о гармоничной и оправданной структуре бухгалтерии, в которой каждый работник занимает свое место и выполняет возложенные на него функции (Приложение В).

В Коллективном договоре организации имеется раздел по охране труда, разработка которого (вместе с другими разделами) осуществляется совместной комиссией работодателя и профсоюзного комитета с учетом Рекомендаций по улучшению условий и повышению безопасности труда в организациях на основе коллективных договорных отношений

(постановление Министерства труда и социальной защиты от 28.05.2007 №73).

Выполнение мероприятий, включенных в раздел по охране труда, а также программы (планы) в области охраны труда, берется под контроль трудового коллектива, и их выполнение не реже одного раза в год рассматривается на собрании трудового коллектива.

Также для работников предприятия проводятся инструктажи:

Руководитель предприятия непосредственно обеспечивает работников средствами индивидуальной и коллективной защиты (Приложение Г).

3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЭЛЕМЕНТОВ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ООО «СОЮЗ АГРО» АЛЬМЕТЬЕВСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Порядок учета формирования и движения собственного капитала

Во всех сельскохозяйственных организациях основными составляющими собственного капитала являются – уставный капитал и нераспределенная прибыль, а добавочный капитал и резервный капитал создаются в зависимости от политики управления финансовыми ресурсами, утвержденной в организации и требований действующего законодательства.

В ООО «Союз Агро» для отражения операций с собственным капиталом используют следующие счета бухгалтерского учета: 80 «Уставный капитал»; 81 «Собственные акции (паи)»; 82 «Резервный капитал»; 83 «Добавочный капитал»; 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В ходе учетно-аналитических процедур с собственным капиталом используются различные информационные источники. Так, в таблице 3.1 представлен перечень источников информации при учете собственного капитала ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ.

Рассмотрим варианты корреспонденции счетов бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций с собственными финансовыми ресурсами, их законность и обоснованность согласно действующим нормативным актам и рабочему плану счетов, утвержденному в учетной политике организации ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ.

Уставный капитал является стартовым капиталом для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации с целью получения прибыли. Он отражает двойственность отношений собственности. С одной стороны, уставный капитал характеризует величину обособленного имущества, право собственности (хозяйственного ведения оперативного управления), которое перешло к организации как самостоятельному

участнику гражданского оборота (юридическому лицу). С другой стороны, уставный капитал — сумма обязательств организации перед учредителями показатель объема их прав по отношению к этой организации и друг к другу.

Таблица 12 – Перечень информационных источников при учете собственного капитала ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ

Категория	Источники информации
Внутренние документы, регламентирующие учет собственного капитала	Учетная политика организации, график документооборота, рабочий план счетов бухгалтерского учета.
Внутренние документы, не регламентирующие учет собственного капитала	Внутренняя управленческая отчетность, проекты методик постановки управленческого учета собственного капитала.
Первичные документы по учету собственного капитала	Приходные кассовые ордера; расходные кассовые ордера; банковские выписки; валютные банковские выписки; извещения о зачислении денежных средств на транзитный валютный счет; акты приемки-передачи материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов; карточки учета нематериальных активов; акты сдачи-приемки ценных бумаг; выписки из реестра акционеров; бухгалтерские справки расчеты; акты оприходования имущества; счета-фактуры и накладные на получение имущества; акты о списании имущества; авансовые отчеты и другие документы.
Регистры синтетического учета	Главная книга; журналы-ордера: 1,2,3,8,10,12,13,15,16; регистры налогового учета.
Регистры аналитического учета	Ведомости аналитического учета: 1,2,17,18; хозяйственные операции по счетам: 01,02,10,41,43,50,51,52,58,75,80,81,82,83,84,91,99 и другие.
Бухгалтерская отчетность	Бухгалтерский баланс; Отчет о финансовых результатах; Пояснения к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах; Отчет об изменениях капитала.

Правовой статус уставного капитала определяет;

- его размер и состав;
- сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками;
- оценку вкладов при их взносе и изъятии;
- порядок изменения долей участников;
- ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкладов.

вкладов.

Учет уставного капитала в ООО «Союз Агро» осуществляют на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета соответствует размеру уставного капитала, зафиксированного в Уставе организации и равен 474085 тыс. рублей – это есть совокупная стоимость вкладов участников, размеры которых определены также в уставе общества.

Размер уставного капитала в бухгалтерском учете никак не изменяется под влиянием текущих операций, таких как ввод в эксплуатацию и списание объектов основных средств, начисление амортизации по ним и т.п. Корректировка уставного капитала допускается лишь в случаях и порядке, предусмотренных законодательством или учредительными документами.

Величина уставного капитала была оплачена учредителями не сразу при учреждении организации, а в течение ограниченного законодательством периода. В связи с этим уставный капитал может быть представлен оплаченной и неоплаченной частями. Оплаченный уставный капитал — это суммы, фактически поступившие от учредителей в счет их вкладов. Неоплаченный уставный капитал является задолженностью учредителей перед организацией по вкладам. В то же время неоплаченный капитал выступает корректирующей величиной по отношению к уставному капиталу, позволяющей представить в балансе действительный объем ответственности организации. Задолженность учредителей отражается в бухгалтерском учете обособленно на синтетическом счете 75 «Расчеты с учредителями».

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают: (на сумму уставного капитала)

Кредиту счета 80 «Уставный капитал»

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями».

Так как общество с ограниченной ответственностью «Союз Агро» было создано путем объединения нескольких сельскохозяйственных кооперативов, крестьянских фермерских хозяйств соответственно и вкладами в уставный капитал были не только денежные средства, но и объекты основных средств,

производственные запасы, незавершенное производство, земли, продуктивный скот и т.д.

Фактическое поступление вкладов учредителей было проведено по кредиту счета 75 в дебет счетов:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам; Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

Дебет счета 10 «Материалы» — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

Дебет счетов 50,51 «Касса», «Расчетный счет» — на сумму денежных средств, внесенных участниками;

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» — на стоимость внесенных участниками животных.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, были оценены по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

С момента образования ООО «Союз Агро» - 2015 года никаких изменений в размер уставного капитала не вносилось.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала. Для приведения в соответствие аналитического учета, следовало к счету 80 «Уставный капитал» открыть субсчета 80-1 «Объявленный (зарегистрированный) капитал», 80-2 «Оплаченный капитал», 80-3 «Изъятый капитал»

В хозяйстве в 2015 году во время организации общества была сформирована ведомость по 75 счету по учредителям организации и вносимым ими долей в стоимостной оценке, более никаких записей не

делалось. Ежегодно записи по 80 и 75 счетам переносятся только в главную книгу.

В соответствии с рядом правил нормативно-правовых документов [1, 2, 4, 10], при инвестировании и в процессе функционирования организации образуется добавочный капитал,

Так, добавочный капитал представляет собой часть собственного капитала и является общей собственностью всех участников организации, не разделенной на доли. Он отражает изменения в собственном капитале за счет фактов хозяйственной жизни, не оказывающих влияние на финансовый результат организации.

Выделение добавочного капитала в бухгалтерской (финансовой) отчетности в отдельный компонент капитала как идентифицируемый объекта учета связано с тем, что изменять размер уставного капитала можно только после государственной регистрации. Поэтому все записи, меняющие величину собственного капитала, отражаются не на счете 80 «Уставный капитал», а на добавочном к нему счете (счет 83 «Добавочный капитал»).

В настоящее время в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету не содержится единого состава элементов добавочного капитала, перечень таких элементов является открытым.

Таким образом, для бухгалтерского учета добавочного капитала к счету 83 «Добавочный капитал» обосновано открывать субсчета: 83-1 «Прирост стоимости внеоборотных активов»; 83-2 «Эмиссионная премия»; 83-3 «Курсовые разницы»; 83-4 «Суммы НДС по имуществу, внесенному в счет вклада в уставный капитал».

Порядок учета добавочного капитала в ООО «Союз Агро» следует закрепить в приказе руководителя организации по учетной политике.

В таблице 13 представлена схема корреспонденции счетов с использованием предлагаемого уровня детализации информации по синтетическому счету 83.

Таблица 13 – Порядок отражения информации в бухгалтерском учете по счету 83 «Добавочный капитал»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Увеличение стоимости основного средства в результате первичной переоценки	01	83-1
Увеличение начисленной амортизации основного средства в результате первичной переоценки	83-1	02
Увеличение стоимости нематериального актива в результате первичной переоценки	04	83-1
Увеличение начисленной амортизации нематериального актива в результате первичной переоценки	83-1	05
Увеличение стоимости объекта незавершенного строительства в результате первичной переоценки	08	83-1
Уценка стоимости основного средства в результате вторичной переоценки	83-1	01
Уменьшение начисленной амортизации основного средства в результате вторичной переоценки	02	83-1
Уценка стоимости нематериального актива в результате вторичной переоценки	83-1	04
Уменьшение начисленной амортизации нематериального актива в результате вторичной переоценки	04	83-1
Уценка стоимости объекта незавершенного строительства в результате вторичной переоценки	83-1	08
Списание суммы дооценки при выбытии основного средства, нематериального актива, объекта незавершенного строительства	83-1	91-1
Списание суммы корректировки амортизации при выбытии основного средства, нематериального актива, объекта незавершенного строительства	91-2	83-1
Начисление эмиссионной премии при превышении стоимости размещения акций над их номинальной стоимостью и дополнительной эмиссии акций	75	83-2
Начисление расходов, связанных с эмиссией акций, за счет эмиссионной премии	83-2	83-2
Начисление расходов, связанных с эмиссией акций, за счет нераспределенной прибыли при недостаточности или отсутствии эмиссионной премии	84	83-2
Увеличение уставного капитала за счет эмиссионной премии	83-2	80
Покрытие убытков за счет эмиссионной премии	83-2	84
Распределение суммы эмиссионной премии между учредителями	83-2	75
Начисление положительной курсовой разницы при формировании уставного капитала в иностранной валюте	75	83-3
Начисление отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала в иностранной валюте	Сторно	
	75	83-3
Увеличение уставного капитала за счет положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного капитала в иностранной валюте	83-3	80

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Покрытие убытков за счет положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного капитала в иностранной валюте	83-3	84
Распределение суммы положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного капитала в иностранной валюте, между учредителями	83-3	75
Восстановление суммы НДС по имуществу, внесенному в качестве вклада в уставный капитал	19	83-4
Увеличение уставного капитала за счет суммы НДС по имуществу, внесенному в качестве вклада в уставный капитал	83-4	80
Покрытие убытков за счет суммы НДС по имуществу, внесенному в качестве вклада в уставный капитал	83-4	84
Распределение суммы НДС по имуществу, внесенному в качестве вклада в уставный капитал, между учредителями	83-4	75

Резервный капитал является важной составной частью собственного капитала. Резервный капитал представляет собой средства, аккумулированные организацией на конкретные цели из нераспределенной прибыли для покрытия убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций в случае отсутствия иных средств.

Формирование резервного капитала происходит за счет средств нераспределенной прибыли.

Аналитический учет по счету 82 «Резервный капитал» целесообразно вести по видам резервов. Это позволит также, кроме осуществления контроля над целевым использованием каждого резерва, исключить возможность формирования резервов на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Исследуемая организация имеет организационно-правовую форму ООО и согласно ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» обязана создавать резервный капитал в соответствии с законодательством, при этом они могут создавать резервный капитал также в соответствии с уставом [3]. Поэтому, предлагается открывать следующие субсчета к счету

82 «Резервный капитал» (что следует также из нормативных требований к раскрытию информации в финансовой отчетности [9]):

- 82-1 «Резервный капитал, образованный в соответствии с законодательством»;

- 82-2 «Резервный капитал, образованный в соответствии с уставом организации».

В таблице 14 уточнен порядок учета резервного капитала (корреспонденции счетов 84 и 82), в связи с выделением двух указанных выше субсчетов счета 82 (что очевидно) и необходимостью составления их корреспонденции с предложенными нами субсчетами счета 84.

Таблица 14 – Порядок отражения информации в бухгалтерском учете по счету 82 «Резервный капитал»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Формирование резервного капитала для покрытия убытков за счет средств нераспределенной прибыли	84-1	82-1
Покрытие убытков за счет средств резервного капитала	82-1	84-1
Формирование резервного капитала для прочих целей	84-1	82-2

Основным источником накопления собственного капитала организаций всех сфер производства является чистая прибыль, представляющая собой положительный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за исключением налоговых и иных аналогичных платежей по налогу на прибыль, включая санкции за несоблюдение налогового законодательства. На счете 84 также отражается чистый убыток, который необходимо покрывать в будущих периодах.

Как показало исследование, к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» следует открыть субсчета 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года», 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года», 84-3 «Нераспределенная прибыль прошлых лет», 84-4 «Непокрытый убыток прошлых лет».

Таблица 15 - Порядок отражения информации в бухгалтерском учете по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание чистой прибыли отчетного года	99	84-1
Формирование резервного капитала для покрытия убытков за счет средств нераспределенной прибыли	84-1	82-1, 82-3
Направление средств нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала	84-1	80
Направление средств нераспределенной прибыли на покрытие убытков прошлых лет	84-1	84-4
Списание чистого убытка отчетного года	84-2	99
Погашение убытка за счет взносов учредителей (участников) организации	75	84-2
Погашение убытка за счет средств резервного капитала	82	84-2
Погашение убытка за счет средств добавочного капитала	83-2, 83-4	84-1
Погашение убытка за счет средств уставного капитала при уменьшении его величины до чистых активов	80	84-2
Погашение убытка за счет средств нераспределенной прибыли прошлых лет	84-3	84-2
Чистая прибыль отчетного года направлена на выплату дивидендов	84-1	75-2
Чистая прибыль направлена на увеличение уставного капитала за счет средств использованной прибыли	84-1	80

Если не покрывать убытки, полученные за предыдущие отчетные периоды, то это приведет к тому, что в бухгалтерском учете будут одновременно показаны и прибыль и убытки, в то время как в финансовой отчетности будет присутствовать только их свернутый результат. Что мы и наблюдаем в случае с ООО «Союз Агро» - свернутый результат убыток.

На сегодняшний день одним из актуальных вопросов является использование организациями компьютерных программных продуктов, ориентированных на показатели стоимости капитала, осуществляющих и облегчающих контроль за управленческими процедурами.

3.2 Отражение собственного капитала в бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной

деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Сведения о собственном капитале приводятся в бухгалтерском балансе и в отчете об изменениях капитала. В бухгалтерском балансе собственный капитал отражается в III разделе «Капитал и резервы». Формально содержание третьего раздел баланса «Капитал и резервы» является тенденцией сближения с МСФО [32]. Справедливо считать данное утверждение как спорное, в силу того, что в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета указывается, что счета раздела VII «Капитал» предназначены «для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации» [36]. Также данное название является не совсем логически верным, так как в этом разделе отражаются элементы не совокупного, а собственного капитала, а из резервов отражается только резервный капитал, который и так входит в состав собственного капитала. Следовательно, данный раздел бухгалтерского баланса целесообразнее было бы назвать «Собственный капитал», так как это название лучше отражает сущность данного раздела [36].

В бухгалтерском балансе активы и обязательства как составляющие капитала должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения на краткосрочные и долгосрочные.

В бухгалтерской отчетности должна происходить взаимная увязка по входящим (на 1 января) и исходящим (на 31 декабря) показателям бухгалтерского баланса по строкам 1310 «Уставный капитал». 1350 «Добавочный капитал (без переоценки)». 1360 «Резервный капитал» и 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с соответствующими остатками составляющих собственного капитала, отраженными в разделе I Отчета об изменениях капитала 3 на соответствующие отчетные даты.

Отчет об изменениях капитала относится к приложениям к бухгалтерской отчетности и представляет собой отдельную форму бухгалтерской отчетности. Выделение показателей собственного капитала

организации и сведений о прочих фондах и резервах в отдельную форму отчетности связано с важностью информации для разных пользователей о состоянии и движении составных частей собственного капитала организации. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале организации с момента ее создания за вычетом различных убытков, выплат по дивидендам и прибыли, трансформированной в авансированный капитал.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» требует от хозяйственных обществ представлять в отчете следующие данные:

- о величине капитала на начало отчетного периода;
- об увеличении капитала с выделением отдельно увеличения за счет: дополнительного выпуска акций, переоценки имущества, прироста имущества, реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;
- об уменьшении капитала с выделением отдельно уменьшения номинала акций за счет: уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица (разделение, выделение), расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала;
- о величине капитала на конец отчетного периода.

Отчет состоит из трех разделов:

I. «Движение капитала»;

II. «Корректировки в связи с изменениями учетной политики и исправление ошибок».

III. «Чистые активы».

В разделе I «Движение капитала» отражаются наличие и движение всех составляющих собственного капитала организации: уставного (складочного) капитала, добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Данные приводятся за два года — отчетный и предыдущий.

Структура таблицы раздела I «Движение капитала» позволяет увидеть, за счет каких факторов или источников меняется величина уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Информационной базой для составления раздела I отчета являются аналитические данные по счетам 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Графа 3 «Уставный капитал»

В строке «Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» отражаем сумму уставного капитала ООО «Союз Агро» на 31 декабря 2016 года (474 085 тыс. руб.).

Строки «Увеличение величины капитала за счет...» заполняются в тех случаях, если в течение 2016—2017 гг. организация увеличила свой уставный капитал. При этом в бухгалтерском учете делается проводка: Дебет счета 75-1 — Кредит счета 80.

Все эти суммы составят кредитовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» за предшествующий год. В нашей организации строки прочеркиваются.

Уменьшение капитала в течение предшествующего года указывают по строке «Уменьшение величины капитала за счет...». Данный показатель имеет отрицательное значение, поэтому и отражается по графе «Уставный капитал» в круглых скобках. В зависимости от причины сумму, на которую был уменьшен капитал, отражают построчно.

При этом в бухгалтерском учете делается проводка:

Дебет счета 80 — Кредит счета 75-1.

Общая сумма этих строк будет равна дебетовому обороту по счету 80 «Уставный капитал». В нашем случае строки прочеркиваются.

По строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» указывают кредитовый остаток по счету 80 «Уставный капитал». В нашей организации на 31 декабря 2017 г. он составил 474 085 тыс. руб.

В строке «Величина капитала на 31 декабря 2018 г.» нужно отразить величину уставного капитала организации в размере 474 085 тыс.руб.

Графы «Собственные акции, выкупленные у акционеров и Резервный капитал в отчете прочеркиваются, так как данные формы капитала в организации отсутствуют.

Рассмотрим заполнение графы «Добавочный капитал». По строке «Величина капитала на 31 декабря 2016 года» сумма составила 2 543 312 тыс. руб. В строках, отражающих увеличения проставляем прочерки, так как изменения в составе добавочного капитала за 2017 год произошли только в сторону уменьшения на 1 002 тыс. руб., что отражено по строке «Уменьшение капитала – всего, в т.ч. расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала». В результате чего по строке «Величина капитала на 31 декабря 2017г.» сумма добавочного капитала составила 2 542 310 тыс. руб.

За 2018 отчетный год 398 727 тыс. руб. в результате дооценки основных средств нашли свое отражение по строке «Увеличение капитала – всего, в т.ч. доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала» и 174 тыс. руб. – списание сумм дооценки по выбывшим объектам показаны по строке «Уменьшение капитала – всего, в т.ч. расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала».

Величина капитала на 31 декабря 2018 года составила 2 940 863 тыс. руб.

Далее заполняется графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

В строке «Остаток на 1 января предыдущего года» нужно отразить сумму нераспределенной прибыли по состоянию на эту дату, на 1 января

2016 г. она равна дебетовому остатку по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В нашем случае убыток составлял 2092679 тыс. руб.

По строке «Чистая прибыль» показывается сумма нераспределенной прибыли, полученной в отчетном году. В 2017 г. в ООО «Союз Агро» увеличение данного показателя составило 1001 тыс. руб., за счет доходов относящиеся непосредственно на увеличение капитала. Сумма нераспределенной прибыли уменьшается на сумму убытка – 251729 тыс.руб., и соответственно, не было отчислений в резервный фонд. За 20127 год не были произведены прочие взносы или отчисления изменяющие нераспределенную прибыль.

В строке «Остаток на 31 декабря предыдущего года» указывается сальдо по кредиту счета 84 на 31 декабря. В 2017 г. в ООО «Содружество» оно составило 2343407 тыс. руб.

В следующей строке — «Увеличение капитала всего» отражается кредитовое сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на соответствующую дату.

По строке «Чистая прибыль» организация отражает сумму нераспределенной прибыли, полученной в отчетном году.

В нашем примере убыток 2018 г. составил 301245 тыс. руб. Как и убыток предыдущего года, его можно уменьшить на суммы отчислений в резервный фонд, но таких отчислений в организации не было.

Кредитовое сальдо счета 84 на 31 декабря 2018 г. показывается по строке «Величина капитала на 31 декабря отчетного года».

По строке 3300 в нашем случае будет отражено дебетовое сальдо на сумму 2 644 478 тыс. руб.

Графа «Итого»

Организация отражает информацию о движении собственного капитала в целом в 2017—2018 гг. Эти суммы должны быть определены как алгебраическая сумма сальдо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный

капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и взаимоувязаны со строкой 1300 «Итого по разделу III» бухгалтерского баланса.

В нашем примере величина собственного капитала составила соответственно:

- на 31 декабря 2016 г. — 924718 тыс. руб.;
- на 31 декабря 2017 г. — 672988 тыс. руб.;
- на 31 декабря 2018 г. — 770470 тыс. руб.

Если в 2018 г. по сравнению с 2017 г. произошли изменения в учетной политике организации, то оценка этих изменений в денежном выражении должна быть отражена в разделе II «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок».

В нашем хозяйстве все строки данного раздела прочеркиваются.

Отчет об изменениях капитала завершает раздел, в котором приводятся показатели чистых активов за последние 3 года. Данные о величине чистых активов используют для оценки степени ликвидности организации. В справках к отчету приводят также суммы целевого финансирования, поступившие в отчетном году из бюджета и внебюджетных фондов (за исключением средств, полученных на финансирование капитальных вложений). По следующим строкам приводится расшифровка этого показателя (средства, предназначенные для покупки материалов, средства, предназначенные для покупки товаров, и т.д.). По строке «Капитальные вложения во внеоборотные активы» указывают суммы целевого финансирования, полученные организацией в отчетном году из бюджета и внебюджетных фондов на финансирование капитальных вложений, в сравнении с предыдущим годом. В расположенных ниже строках приводится расшифровка этих показателей (средства, предназначенные для покупки основных средств; средства, предназначенные для покупки НМА, и т.д.).

Изучив современное состояние учета и отчетности по собственному капиталу ООО «Союз Агро» мы выявили, что состав собственного капитала

организации – это уставный капитал, который не претерпел изменений, добавочный капитал значительно увеличился в отчетном году и нераспределенной прибыли, вернее убытка, размер которой с каждым годом увеличивается. И не, смотря на финансовые возможности, в ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ не создается резервный фонд. В хозяйстве учет собственного капитала ведется с использованием машинограмм автоматизированного учета. В организации установлена прикладная программа 1С: Бухгалтерия 8.

3.3 Пути увеличения и совершенствование учета собственного капитала

В настоящее время оптимизация структуры капитала является одной из наиболее сложных задач при формировании финансовой стратегии сельскохозяйственных предприятий. Оптимальная структура капитала представляет собой такое соотношение использования собственных и заемных финансовых ресурсов, при котором можно достичь наиболее эффективной пропорциональности между коэффициентами финансовой рентабельности и финансовой устойчивости организации, т. е. такое, при котором рыночная стоимость капитала максимизируется.

В экономической литературе представлены различные теоретические подходы и рекомендации по оптимизации структуры капитала. Проблемы оценки капитала и его оптимизации разрабатывали многие отечественные и зарубежные ученые. Они придерживаются мнения, что сущности капитала как категории присуща многоаспектность, поскольку капитал – это и один из факторов производства; и совокупные ресурсы, используемые в хозяйственной деятельности и приносящие доход; и источник благосостояния учредителей, собственников. Капитал и его изменения являются важнейшими характеристиками уровня эффективности

функционирующих предприятий; это первоначальная сумма средств, которая необходима для начала хозяйственной деятельности.

Процесс оптимизации структуры капитала предприятия проводится поэтапно:

- 1) анализ структуры капитала предприятия;
- 2) учет влияния основных факторов на формирование структуры капитала;
- 3) оптимизация структуры капитала по критерию максимизации уровня финансовой рентабельности;
- 4) оптимизация структуры капитала по критерию минимизации уровня финансовых рисков;
- 5) оптимизация структуры капитала по критерию минимизации его стоимости;
- 6) формирование показателей структуры капитала.

Рассмотрим их подробнее.

При оптимизации структуры капитала для ООО «Союз Агро» необходимо учитывать следующие соотношения чистых активов (ЧА) и уставного капитала (УК):

$ЧА > УК$ – общество работает эффективно;

$ЧА < УК$ – необходимо уменьшить уставный капитал до величины, не превышающей стоимость чистых активов;

$ЧА < \min УК (10\ 000\ \text{руб.})$ – общество подлежит ликвидации в судебном порядке.

Анализ состава и структуры собственного капитала позволяет оценить соотношение его слагаемых. При этом возможны различные комбинации расширения собственного капитала. Предприятие должно ориентироваться на увеличение нераспределенной прибыли. Из-за трудности привлечения внешних источников собственного капитала руководству необходимо понять, какой темп роста можно поддерживать за счет внутренних источников.

Использование собственного капитала имеет преимущества и недостатки. В качестве преимущества укажем простоту этого способа для привлечения капитала и на долгосрочной основе, как недостатки – ограниченность объемов привлечения, более высокую стоимость по сравнению с заемным капиталом (в отличие от заемных средств не реализуется возможность прироста рентабельности, генерирующей эффект финансового левериджа).

Превышение масштабов реализации над величиной вложенного капитала ведет к увеличению кредитных ресурсов и обеспечивает более активное участие кредитных средств в производстве. Низкие показатели оборачиваемости означают неэффективное использование собственных средств и предполагают необходимость их вложения в более выгодные источники доходов.

Доля собственного капитала в объеме источников средств на уровне 60% (оптимальное значение коэффициента 0,5) указывает на стабильное положение предприятий и привлекает кредиторов к сотрудничеству [31]. Важной задачей при выработке стратегии формирования финансовых ресурсов является максимизация уровня рентабельности собственного капитала при заданном уровне финансового риска.

Следовательно, определение эффективного соотношения элементов капитала становится важной задачей в принятии управленческих решений предприятия. Целью, которую ставит перед собой предприятие при определении путей управления капиталом, является обеспечение благосостояния владельцев предприятия в текущем и перспективном периодах, то есть достижения определенного уровня доходности или рост рыночной стоимости капитала.

Основным и наиболее перспективным направлением развития учетно-аналитической информации о собственном капитале в сельскохозяйственных организациях является помимо ведения финансового учета, введение в учетную практику управленческого учета. Так как в современной

экономической ситуации, для поддержания организации на достойном доходном уровне цель финансового учета - максимизация прибыли не действует на все 100%. На смену ей приходит новая перспективная цель управленческого учета – максимизация стоимости капитала или бизнеса, и ее способность быстрой конвертации в денежные средства.

Следовательно, для стабильного, прибыльного и перспективного экономического роста сельскохозяйственной организации, полного удовлетворения потребностей заинтересованных пользователей, информации, формируемой в системе финансового учета недостаточно. Поэтому в организациях целесообразно формировать систему управленческого учета собственного капитала, позволяющую раскрыть внутреннюю информацию в целях повышения эффективности управления собственными финансовыми ресурсами, принятия оперативных, тактических и стратегических решений персоналом организации.

По мнению С.Ю. Казанцевой, собственный капитал в системе управленческого учета обеспечивает точное выполнение функций, которые в системе финансового учета, зачастую представляют искаженные данные, путающие аналитиков, а именно:

- отражение реальной стоимости собственных ресурсов;
- отражение действующей структуры финансовых ресурсов;
- обеспечение финансовой гарантии для всех процессов жизнедеятельности организации.

Мы поддерживаем высказывания С.Ю. Казанцевой, так как в системе управленческого учета задействовано значительно больше информационных показателей, отражающих реальное состояние и дальнейшие перспективы динамики величины собственного капитала [31].

Так, например, Е.М. Евстафьева при построении системы управленческого учета собственного капитала рекомендует использование принципов системного и ситуационного подходов, а также акцентирует внимание аналитиков на выделении процессного подхода в общей системе

управления организации, обоснованность которого в важности и необходимости постановки целей и определении способов их достижения [27].

В связи с чем, бухгалтерам сельскохозяйственных организаций необходимо утверждать к практическому использованию в системе бухгалтерского учета варианты наиболее продуктивного взаимодействия подсистем финансового и управленческого учета.

На сегодняшний день выделяет несколько вариантов взаимосвязи подсистем, в зависимости от действующей политики управления в организации на следующие виды:

- финансовый и управленческий учет организованы как две учетные бухгалтерские подсистемы;
- финансовый и управленческий учет – обособленные самостоятельные учетные системы, в которых дублируются свершившиеся факты хозяйственной деятельности;
- управленческий учет организован как комплексная система, включающая в себя подсистему – финансовый учет.

Мы считаем, что устранение рассмотренных недостатков возможно при ведении учета фактов хозяйственной деятельности в целях финансового и управленческого учета в рамках единой автоматизированной информационной системы, имеющей общую стратегическую направленность. Практическое применение такой системы в сельскохозяйственных организациях осуществляется при установлении на компьютерную сеть предприятия математических программных продуктов, которые разрабатываются непосредственно для данной организации, или приобретаются стандартные программные продукты (1С:Бухгалтерия, 1С:Предприятие и др.) с гибкой настройкой, учитывающей отраслевую направленность хозяйства. При этом каждая учетная и Кроме продукции «1С» на рынке компьютерных технологий представлены и другие программные продукты, систематизирующие финансовую информацию в

целях финансового и управленческого учета, например такие как: программа «Капитал» (разработчик – «Капитал Софт»); программа «ИНТАЛЕВ: Корпоративные финансы» (разработчик – «ИНТЕЛЕВ»); программа «Управленческий учет: версия 3.3» (разработчик «7Soft») и другие.

Исследовав представленные на рынке программные продукты, обеспечивающие ведение управленческого учета, считаем, что для сельскохозяйственных организаций наиболее приемлемой к использованию в практике является программа «Капитал» (разработчик – «Капитал Софт»). Так как данная программа разработана для средних и малых организаций (большинство сельскохозяйственных организаций отвечают этому условию), и запрограммированные функции к выполнению, обеспечивают: многовалютный учет (в том случае, если учет собственного капитала ведется в разных валютах); бюджетирование (планирование показателей собственного капитала и сравнение с фактическими данными); отчетность по стандартам МСФО.

Многие сельскохозяйственные организации отказываются от введения в учетную практику программ управленческого учета ввиду недостатка выделяемых на данные нужды денежных средств, так как доработка программы «1С: Бухгалтерия» или приобретение дополнительных программ и их обслуживание требует значительных капиталовложений.

По нашему мнению, в практике сельскохозяйственных организаций необходимо использовать современные компьютерные программные продукты, так как это позволяет финансовым отделам хозяйства иметь оперативный доступ к информационным базам с бухгалтерской, управленческой, коммерческой и другой необходимой информацией об операциях с собственным капиталом, сгруппированной в системе учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом, что помогает:

- сократить время и затраты на подготовку требуемой информации для разработки экономических и финансовых планов и проектов по эффективному управлению собственным капиталом;

- минимизировать возможность появления ошибок при учете собственного капитала в подсистемах финансового и управленческого учета;

- выполнить управленческие цели и задачи, направленные на максимизацию стоимости капитала на основе грамотной организации взаимодействия учетных подсистем.

Как нами было заявлено ранее, в настоящее время для рационального управления организацией, и непосредственно в части регулирования собственных финансовых ресурсов, большое значение имеет внедрение управленческого учета.

Для рационализации направлений управления собственным капиталом необходимо формирование своевременной и достоверной экономической информации, незаменимой при принятии качественных управленческих решений, а основной ресурс данной информации – система управленческого учета. Пользователями информацией, формируемой в системе управленческого учета, являются собственники, бухгалтера и аналитики высшего и среднего звена.

Современные сельскохозяйственные организации зачастую отказываются от ведения управленческого учета в виду отсутствия законодательной базы для его применения, как обязательной учетной системы, наряду с финансовым и налоговым учетами, а также в связи с масштабными затратами на его внедрение (установка компьютерных программных продуктов, обучение сотрудников, оснащение компьютерной техникой), ведение и обслуживание.

Управленческий учет собственного капитала является базовым сегментом общей системы управленческого учета действующей в организации, необходимость в котором возникает при осознании руководством существенных недостатков финансового учета собственного

капитала: отсутствие четкого механизма управления подразделениями, ведущими учет и отражение операций с собственным капиталом; нет утвержденных к применению методик управления собственными ресурсами; слабая организация процедур анализа и контроля за принятыми управленческими решениями в отношении собственного капитала; низкий уровень прозрачности систем учета уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли; отсутствие алгоритма планирования (бюджетирования) величины и структуры собственного капитала; отсутствие регламентации процесса составления внутренней отчетности, детализирующей конфиденциальную информацию по формированию, учету, распределению и эффективному использованию уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли.

Необходимость внедрения управленческого учета собственного капитала в сельскохозяйственных организациях состоит в его способности решать задачи, которые не подвластны другим учетным объектам, а именно:

1. Формирование всеобъемлющей информации о результатах текущей финансовой деятельности сельскохозяйственной организации и перспективах на будущее посредством составления внутренней управленческой отчетности, в которой раскрывается детализированная информация о динамике и структуре собственного капитала.

2. Создание информационной базы для внутреннего и при необходимости внешнего пользования, отражающей соблюдение сотрудниками организации нормативных актов при проведении и отражении в учете, отчетности операций с собственным капиталом. Это важно, так как управленческий учет охватывает все виды информации, необходимой для оперативного управления финансовыми ресурсами по сферам хозяйственной деятельности, специализациям и центрам ответственности. В связи с чем, считаем целесообразным, обеспечивать ведение оперативного контроля за: формированием и использованием уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли; рациональным распределением

собственных финансовых ресурсов по видам и направлениям деятельности; анализа отклонений фактических показателей собственного капитала от запланированных; выполнением утвержденных процедур, обеспечивающих наращивание собственного капитала.

3. Группировка отчета со сформулированными и обоснованными направлениями совершенствования процедур эффективного использования собственного капитала.

Основная целевая направленность управленческого учета собственного капитала состоит в формировании информационно-аналитической базы, изображенной на рисунке 4.



Рисунок 4 – Информационно-аналитическая база управленческого учета собственного капитала

Рисунок 4 показывает, что данными для формирования информационной базы управленческого учета собственного капитала являются все возможные информационные источники, имеющие место быть в организации, например такие как: бухгалтерский учет и отчетность; статистический учет и отчетность; материалы внутриведомственной и

вневедомственной ревизии; внешнего и внутреннего аудита (проводится по желанию организации); материалы налоговых проверок; материалы собраний собственников и трудовых коллективов организации; объяснительные и докладные записки; переписка с органами местной и региональной власти, финансовыми и кредитными организациями и другие.

Итоговым этапом функционирования управленческого учета в хозяйстве является формирование финансовой отчетности отвечающей требованиям управленческого учета.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Собственный капитал является чрезвычайно важной учетной категорией, отражающей совокупность собственных средств организации.

Каждая составная часть собственного капитала выступает независимым объектом учета, однако, учитывая их неразрывную взаимосвязь, постоянную потенциальную возможность их трансформации из одного вида в другой, законодательно установленные взаимозависимости друг от друга, нами рассмотрены составляющие собственного капитала в целом (например, при увеличении уставного капитала за счет добавочного капитала и нераспределенной прибыли, сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов).

При формировании уставного капитала хозяйственных обществ и расчетах с их учредителями нередко допускаются нарушения. Они могут быть связаны с неправильной оценкой вкладов учредителей, неверным формированием их долей, ошибками при отражении взносов участников в бухгалтерском учете.

В данной выпускной квалификационной работе мы изучили порядок учета и отражения в отчетности собственного капитала в ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ.

В первой главе изучили теоретические основы собственного капитала, рассмотрели особенности формирования и состав капитала, информационную базу и методику учета собственного капитала согласно требований МСФО.

В следующей главе дана подробная характеристика изучаемого хозяйства. Деятельность хозяйства специализирована на скотоводстве молочного направления с развитым производством зерна.

В отчетном году хозяйство получило убыток от основной деятельности, соответственно уровень убыточности составил 21,9%, в то время как в среднем по республике рентабельность составила 5,8%.

В целом финансовое состояние общества оценивается как неустойчивое, так как баланс не является ликвидным.

За 2018 год собственный капитал организации заметно вырос до 770 470,0 тыс. руб. (т.е. на 97 482,0 тыс. руб., или на 14,5%). Рост собственного капитала объясняется увеличением сумм переоценки внеоборотных активов при ежегодном росте нераспределенного убытка в организации.

При изучении организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля были обнаружены ошибки в организации системы внутреннего контроля, но они не существенны, и никаким образом не влияют на достоверность отчетных данных.

Изучив современное состояние учета и отчетности по собственному капиталу ООО «Союз Агро» мы выявили, что состав собственного капитала организации – это уставный капитал, который не претерпел изменений, добавочный капитал значительно увеличился в отчетном году и нераспределенной прибыли, вернее убытка, размер которой с каждым годом увеличивается. И не, смотря на финансовые возможности, в ООО «Союз Агро» Альметьевского района РТ не создается резервный фонд. В хозяйстве учет собственного капитала ведется с использованием машинограмм автоматизированного учета. В организации установлена прикладная программа 1С: Бухгалтерия 8.

Аналитический учет по счетам учета собственного капитала должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования и направлениям использования капитала.

Как показало исследование, к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» следует открыть субсчета 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года», 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года», 84-3

«Нераспределенная прибыль прошлых лет», 84-4 «Непокрытый убыток прошлых лет».

Как нами было заявлено ранее, в настоящее время для рационального управления организацией, и непосредственно в части регулирования собственных финансовых ресурсов, большое значение имеет внедрение управленческого учета.

Необходимость внедрения управленческого учета собственного капитала в сельскохозяйственных организациях состоит в его способности решать задачи, которые не подвластны другим учетным объектам. В работе сформирована информационно-аналитическая база управленческого учета собственного капитала.

Итоговым этапом функционирования управленческого учета в хозяйстве является формирование финансовой отчетности отвечающей требованиям управленческого учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая). [Федер. закон: принят Гос. Думой 31.11.1994 №51 - ФЗ (по состоянию на 01.03.2013)].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Федер. закон: принят Гос. Думой 31.07.1998 №146 - ФЗ (по состоянию на 07.05.2013)].
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете»: [Федер. закон: принят указом Президента РФ 22.11.2011 г. №402-ФЗ (ред. от 06.12.2011)].
4. Об обществах с ограниченной ответственностью: [Федеральный закон № 14-ФЗ от 08.02.1998г. (в редакции от 21.03.2002г.)] (Электронный ресурс). // КонсультантПлюс: Высшая школа.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010 №186н)].
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008). [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 №106н (в ред. 18.12.2012)].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. 08.11.2010)].
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010)].
9. Формы бухгалтерской финансовой отчетности. [Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 №66н (редакция от 04.12.2012)].

10. Приказ Минфина России от 28.08.2014 г. №84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций и методические рекомендации по его применению. [Утверждено приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 N 654].

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001г. № 26н.

13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28 декабря 2011 №217н.

14. Алборов, Р.А. Теория бухгалтерского учета /Р.А. Алборов - Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА. – 2016. -410 с.

15. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб.пособие для бакалавров / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2012. – 988 с.

16. Бакаев, А. С. Бухгалтерская отчетность организации /А.С. Бакаев – М.: Бухгалтерский учет, 2017. – 370 с.

17. Бартенев С.А. История экономических учений. Учебник - 2 изд./С.А. Бартенев – М.: Магистр, 2007. – 478 с.

18. Башкатова Л.И. Отчет об изменениях капитала / Л.И. Башкатова // Бухгалтерский учет. – 2012. – №3. – С.41-45.

19. Белов, Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2015. – 608 с.

20. Белов А.А. Бухгалтерский учет. Теория и: Учеб. пособие / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: Книжный мир, 2004. – 747с.

21. Брусникина А.Б. Аналитический учет нераспределенной прибыли прошлых лет / А.Б. Брусникина // Бухгалтерский учет. – 2015. – №9. – С.24-30
22. Бурлакова О.В. О методике учета добавочного капитала / О. В. Бурлакова, Т.Я. Мазуренко // Бухгалтерский учет. – 2014. – №1. – С.100-107
23. Бухгалтерский учет: учеб. - практ. пособие / Р. З. Тумасян.- 7-е изд., стер. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008. – 794 с.: ил.
24. Бухгалтерский учет. Хрестоматия / Под ред. В.И. Видяпина. – СПб.: Питер, 2007. – 864 с.: ил.
25. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2010. – 400с.
26. Васькин Ф.И. Бухгалтерский финансовый учет / Ф.И. Васькин, А.Ф. Дятлова. – М.: КолосС, 2004. – 560 с.: ил.
27. Евстафьева, Е.М. Теоретическое исследование дефиниции «капитал» как экономической и учетной категории / Е.М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 6. – С. 35-45.
28. Зиннатуллина А.Р. Собственный капитал в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных предприятий / А.Р. Зиннатуллина // В сборнике: Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2019 (в печати)
29. Зиннатуллина А.Р. Особенности нормативного регулирования учета собственного капитала / А.Р. Зиннатуллина // В сборнике: Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2019 (в печати)
30. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерские термины и определения: Учебное пособие / Федеральное агентство по образованию. – Казань: Казанский госуд.фин.-эк.институт, 2008. – 162с.

31. Казанцева, С.Ю. Методика управленческого учета собственного капитала / С.Ю. Казанцева // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. – 2008. – 65 с.
32. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2012. – 310 с.
33. Карпова Л.И. Распределение прибыли / Л.И. Карпова // Бухгалтерский учет. – 2018. – №8. – С.25-34
34. Кислов Д.В. Создание организации: учет и отчетность / Д.В.Кислов // Бухгалтерский учет. – 2013. – №2. – С.83-85.
35. Кутер М.И.. Теория бухгалтерского учета. Учебник / М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, 2003 г.
36. Лабынцев, Н.Т. Международные стандарты финансовой отчетности: теория, методика и практика их применения в России / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Смертина, О.М. Клайда. // Международный журнал экспериментального образования. – 2014. – № 5, Ч. 2. – С. 166-168.
37. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учебник / Г.И. Лисович. – М.: Вузовский учебник, 2018. – 318 с.
38. Новодворский, В.Д. Учет собственного капитала / В.Д. Новодворский, В.В. Марин. – М.: Экономист, 2017. – 159 с.
39. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 472 с.
40. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. - 3-е изд., испр. и доп. / Г.В. Савицкая – М.: ИНФРА – М, 2010. – 330с.
41. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / Я.В. Соколов [и др.] ; [отв. ред. Ф.Ф. Бутынец]. – М.: Велиби ; Проспект, 2017. – 672 с.

42. Суслова Ю.А. Добавочный капитал: формирование, использование, налогообложение / Ю.А. Суслова // Бухгалтерский учет. – №2. – 2019. – С.34-39

43. Ткачук Н.В. Экономико-правовое содержание понятия «собственный капитал» / Н.В. Ткачук // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – №3. – С.62-67

44. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксон, М. Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 417 с.

45. Шилова Т.А. Методические подходы к оценке стоимости чистых активов организации / Т.А. Шилова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – №5-6. – С.70-76

46. Яковец, Т.А. Разносторонность трактовок понятия «капитал» и его сущность с точки зрения бухгалтерского (финансового) учета / Т.А. Яковец // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 28 (274). – С. 35-43.

47. Klychova, G.S. Key performance indicators of management consulting / Klychova G.S., Ibatova A.Z., Sitdikov F.F. // Management science letters .: Growing Science .-№6.-2018.-С.475-482.

48. Klychova, G.S. Reporting in the area of sustainable development with information technology application / Klychova G.S., Ibatova A.Z., Sitdikov F.F. // Management science letters .: Growing Science .-№7.-2018.-С.785-794.