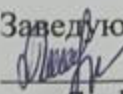


**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Допустить к защите

Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«7» февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Учет, анализ и аудит

Выпускник (магистрант)



З.Ф. Миннуллина

Научный руководитель
к.э.н., доцент



М.М. Низамутдинов

Рецензент
к.э.н., доцент

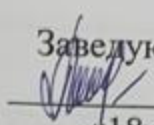


Ф.Н. Авхадиев

Казань 2022

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
 Ключова Г.С.
«18» ноября 2019 г.

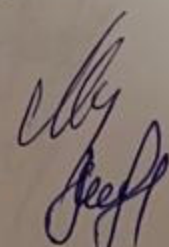
ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Миннуллиной Зили Фанисовны

1. Тема работы: Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан
2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «7» февраля 2022 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
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: экономическая сущность, классификация и признание основных средств; амортизация как основа воспроизводства основных средств; учет основных средств в соответствии с МСФО и российскими учетными стандартами; эффективность использования основных средств в организации; состояние учета основных средств в организации; особенности начисления амортизации в сельскохозяйственном предприятии; совершенствование первичного учета основных средств; совершенствование организации учета основных средств; влияние на показатели бухгалтерской отчетности изменения порядка оценки основных средств.
5. Перечень графических материалов: 5
6. Дата выдачи задания

«18» ноября 2019 г.

Руководитель

 М.М. Низамутдинов

Задание принял к исполнению

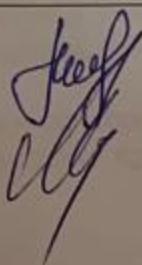
З.Ф. Миннуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	18.11.2019	выполнено
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	19.10.2020	выполнено
1.1. Экономическая сущность, классификация и признание основных средств		
1.2 Амортизация как основа воспроизводства основных средств		
1.3 Учет основных средств в соответствии с МСФО и российскими учетными стандартами		
2 СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	5.03.2021	выполнено
2.1 Эффективность использования основных средств в организации		
2.2 Состояние учета основных средств в организации		
2.3 Особенности начисления амортизации в сельскохозяйственном предприятии		
3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	11.12.2021	выполнено
3.1 Совершенствование первичного учета основных средств		
3.2 Совершенствование организации учета основных средств		
3.3 Влияние на показатели бухгалтерской отчетности изменения порядка оценки основных средств		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	24.01.2021	выполнено
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	24.01.2021	выполнено
ПРИЛОЖЕНИЯ	24.01.2021	выполнено

Обучающийся

Руководитель



З.Ф. Миннуллина

М.М. Низамутдинов

Аннотация к выпускной квалификационной работе магистра
на тему «Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в
сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной
ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан»

Внеоборотные активы являются важнейшим объектом бухгалтерского учета, что предопределяет на каждом предприятии построение эффективной системы их контроля, учета, анализа и оценки. В условиях рыночной экономики весьма важно выявление финансового результата от использования имущества. При этом большое значение имеет организация учета и формирование отчетности основных средств и как фактора формирования финансового результата организации

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, практическую значимость, определяет цель, задачи и объект выпускной квалификационной работы. В первой главе рассмотрены теоретические основы учета и нормативного регулирования основных средств. Во второй главе сделан анализ организации учета и эффективности использования основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, по результатам которого автором даны рекомендации для оптимизации деятельности предприятия. В третьей главе предлагается развитие методического обеспечения организации учета и формирования отчетности по основным средствам.

В качестве совершенствования по исследуемой теме предложены модифицированные первичные документы и ведомости учета основных средств, дополнены аналитические счета к счету 01 «Основные средства».

Полученные результаты, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Annotation to the final qualifying work of the master
on the topic "Development of the methodology for accounting and reporting of fixed assets in
agricultural organizations on the example of the limited liability company "Ak Bars Pestretsy" of
the Pestrechinsky district of the Republic of Tatarstan"

Non-current assets are the most important object of accounting, which predetermines at each enterprise the construction of an effective system for their control, accounting, analysis and evaluation. In a market economy, it is very important to identify the financial result from the use of property. At the same time, the organization of accounting and reporting of fixed assets is of great importance and as a factor in the formation of the financial result of the organization

The introduction substantiates the relevance of the chosen topic, practical significance, determines the goal, objectives and object of the final qualification work. The first chapter deals with the theoretical foundations of accounting and regulatory regulation of fixed assets. In the second chapter, an analysis of the organization of accounting and the efficiency of using fixed assets in Ak Bars Pestretsy LLC, Pestrechinsky district of the Republic of Tatarstan, was made, based on the results of which the author gave recommendations for optimizing the activities of the enterprise. The third chapter proposes the development of methodological support for the organization of accounting and reporting on fixed assets.

As an improvement on the topic under study, modified primary documents and statements of accounting for fixed assets were proposed, analytical accounts were supplemented to account 01 "Fixed assets".

The obtained results, conclusions and proposals are substantiated and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	9
1.1. Экономическая сущность, классификация и признание основных средств.....	9
1.2 Амортизация как основа воспроизводства основных средств	17
1.3 Учет основных средств в соответствии с МСФО и российскими учетными стандартами	23
2 СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	35
2.1 Эффективность использования основных средств в организации....	35
2.2 Состояние учета основных средств в организации	43
2.3 Особенности начисления амортизации в сельскохозяйственном предприятии.....	55
3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	63
3.1 Совершенствование первичного учета основных средств	63
3.2 Совершенствование организации учета основных средств	69
3.3 Влияние на показатели бухгалтерской отчетности изменения порядка оценки основных средств	76
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	84
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	88
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время основой для принятия эффективных управленческих решений является учетная информация. Данные, предоставляемые в результате анализа учетной информации, должны обеспечивать будущий динамический рост и результативность деятельности экономического субъекта. Основные средства являются значительной частью любой организации, от эффективного их применения зависят важные показатели деятельности хозяйствующего субъекта, начиная от его финансового положения до конкурентоспособности на внешних рынках. Немаловажное место в системе бухгалтерского учета занимают вопросы, связанные с состоянием учета основных средств, их отражением в бухгалтерском балансе. Управление основными средствами представляет собой непрерывное совершенствование их организационной и технической структуры через улучшение технической базы производственного цикла. Правильная организация бухгалтерского учета основных средств имеет важное значение для деятельности организаций. Она объединит в себе вопросы учета, анализа и контроля, сформирует объективную информацию по вопросам заинтересованных пользователей, и будет с каждым разом все более востребованной. Исследование факторов, специфичных для различных направлений деятельности экономических субъектов, выявление особенностей и характеристик учета и анализа основных средств в зависимости от осуществляемого вида экономической деятельности направлено на усиление эффективности применяемых в производстве мощностей, снижение производственных издержек и повышение производительности труда. Цель статьи Цель данного исследования заключается в развитии теоретических и методических аспектов учета основных средств, направленных на повышение эффективности деятельности экономического субъекта различных направлений деятельности

Неоспоримый вклад в разработку теоретических и организационно-

методических проблем учета основных средств внесли такие отечественные ученые, как Астахов В.П., Бахрушина М. А., Гетьман В.Г., Гиляровская Л.Т., Ефимова О.В., Карзаева Н.Н., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Кокорева Е.Б., Кутер М.И., Мельник М.В., Овсийчук М.Ф., Палий В.Ф., Сигидов Ю.И., Соколов Я.В., Широбоков В.Г. и др.

Проблемы анализа основных средств и эффективности их использования изложены в научных трудах Боронёнковой С. А., Герасименко Г. П., Гиляровской Л. Т., Ендовицкого Д. А., Ковалева В. В., Керимова В. Э., Казарцева Р. С., Савицкой Г. В., Сигидова Ю. И. и других.

Потребность в качественном совершенствовании учета основных средств сельскохозяйственных организаций в направлении обеспечения более тесной связи его с содержанием новых экономических механизмов регулирования, а также более полном использовании возможностей компьютеризации, определили выбор названной выше темы и основные направления данной выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений учета и отражения в отчетности основных средств хозяйствующих субъектов АПК. Реализация поставленной цели обеспечивается решением следующих задач, определивших логику и структуру выпускной квалификационной работы:

- уточнить экономическую сущность основных средств, основных фондов, их износа, амортизации;
- рассмотреть нормативно-правовое регулирование учета основных средств согласно требований РСБУ и МСФО;
- изучить современные принципы учета основных средств и начисления амортизации в условиях развития экономических отношений;
- разработать предложения по совершенствованию методики учета основных средств;
- провести анализ основных производственных фондов объекта исследования, в максимальной степени учитывающую их интересы;

- рассмотреть основные формы отчетности и проанализировать возможные ошибки с целью минимизации их допущения и повышения достоверности финансовой отчетности.

Объект исследования – ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических проблем учета и анализа основных средств в сельскохозяйственных организациях.

Теоретической основой исследования является фундаментальная и специальная литература отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского и управленческого учета, финансовой отчетности, контроля, международных стандартов финансовой отчетности, экономического анализа, экономической теории, монографические исследования.

При выполнении работы были использованы, такие методы, как анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, моделирование, наблюдение, сравнение и др.

Научная новизна проведенного исследования заключается в развитии теоретических и организационно-методических положений учета и отражения в отчетности основных средств хозяйствующих субъектов, имеющих существенное значение для развития теории и методики учета исследуемой группы активов.

Основные результаты исследования, определяющие его научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- уточнена экономическая сущность основных средств и дополнены классификационные признаки основных средств, которые могут быть использованы для организации учета, контроля и анализа;
- проанализирована нормативно-правовая база учета основных средств согласно РСБУ и МСФО;
- уточнены аналитические счета и предложены новые формы документов, повышающие информативность учета основных средств.

Практическая значимость исследования состоит в том, что использование разработанных в выпускной квалификационной работе предложений позволит: организовать рациональную базу первичного наблюдения за движением основных средств; обеспечить более качественный порядок ведения учета основных средств; систематизировать сведения для получения исчерпывающей текущей информации в целях принятия оперативных и обоснованных управленческих решений по эффективному использованию основного капитала в условиях адаптации сельскохозяйственных организаций к рыночным отношениям.

Внедрение разработанных предложений позволит улучшить информационное обеспечение и экономическую обоснованность решений по управлению основными средствами, способствовать росту эффективности их использования и конкурентоспособности организаций.

Основные результаты и положения выпускной квалификационной работы были изложены, обсуждены и получили положительную оценку на научно-практических конференциях в Казанском государственном аграрном университете в 2019-2021 гг.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Экономическая сущность, классификация и признание основных средств

Работа любой организации невозможна без использования в их деятельности основных средств, так как основные средства представляют собой ту часть производственного процесса, без которого невозможно производство продукции (работ, услуг). Поэтому правильно организованный бухгалтерский учет наличия и движения, основных средств по местам их нахождения

Главной целью бухгалтерского учета основных средств является обеспечение достоверного и своевременного отражения состояния и движения основных средств в процессе хозяйствования.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- своевременное, правильное, полное и достоверное документальное отражение состояния и движения основных средств в учетных регистрах;
- контроль за движением и сохранностью объектов основных средств;
- закрепление за материально ответственными лицами основных средств соответствующих служб и подразделений в целях обеспечения их сохранности;
- корректный расчет сумм амортизационных отчислений в соответствии с прописанными в учетной политике способом и нормами амортизационных отчислений по каждому виду или группе основных средств;
- своевременное отражение сумм начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета;
- в случае ликвидации основного средства расчет точных сумм остаточной стоимости;

– контроль затрат, отнесенных на ремонт основных средств.

Выполнение данных задач обеспечивает рациональное и эффективное использование основных средств на предприятии.

Экономическая природа и роль основных средств всегда являлись предметом дискуссий среди ученых и специалистов в области бухгалтерского учета и экономики, будучи важной составляющей имущества организаций производственной и непроизводственной сфер.

Несмотря на то, что основные средства представляют собой объект бухгалтерского учета, смысл и содержание которого хорошо известны, вопросы их терминологического определения и сущностного понимания не являются такими однозначными.

Важную роль в учете основных средств играет правильное определение их сущности. Большое количество научных трудов посвящено основным средствам. Однако до сих пор нет единства взглядов среди бухгалтеров и экономистов в понимании их экономической природы. В целях подробного изучения данного термина следует рассмотреть его толкования различными научными деятелями (табл. 1).

Таким образом, приведенные в таблице 1 определения основных средств во многом совпадают с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО 16 «Основные средства», который введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н последняя редакция от 17.02.2021) (далее – МСФО 16 «Основные средства» [16]. Согласно МСФО 16 «Основные средства» *основные средства – это материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях и предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.*

Как отмечает О.А. Киндеева [31, С. 611] основные средства можно представить, как экономическую категорию, которая используется в производстве материальных и нематериальных объектов (товаров, работ,

услуг), не предназначенных для перепродажи; основные средства используются в течение длительного периода времени и способны и приносят доход организации доход и с течением времени переносят свою стоимость на стоимость готовой продукции (работ, услуг).

Таблица 1 - Определение категории «основное средство»

Автор, источник информации	Определение понятия
Краткий экономический словарь [43]	<i>Основные средства</i> – активы со сроком службы более одного года, используемые предприятием для осуществления производственной деятельности
Современный экономический словарь [41]	<i>Основные средства</i> – фонды, длительно используемые средства производства, участвующие в производстве в течение многих циклов, имеющие длительные сроки амортизации
Н.П. Кондраков [33]	<i>Основные средства</i> – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течении периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев
А.Ф. Дятлова [25], Я.В. Соколов [44]	<i>Основные средства</i> – это внеоборотные активы, отвечающие определенным критериям и обладающие материально-вещественной структурой
В.Э. Керимов [30]	<i>Основные средства</i> организации в большинстве случаев составляет наиболее весомую часть ее имущества. Достоверность данных бухгалтерского учета об основных средствах во многом определяет достоверность информации о финансовом состоянии организации в целом
Э.Ч. Цыденова [50, С. 15]	<i>Основные средства</i> – это средства труда, которые многократно участвуют в производственном процессе, частями переносят свою стоимость на создаваемый продукт, не изменяя при этом своей вещественно-натуральной формы
В.П. Астахов [14, С. 44]	<i>Основные средства</i> относятся к внеоборотным активам и представляют собой средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо в целях управления организацией свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла с учетом вышеприведенного ограничения
Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции от 20.04.2021) (с изменениями и дополнениями вступаю-	<i>Основным средством</i> признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей

Л.В. Анохина считает, что, основные средства являются одной из значимых составляющих имущественного комплекса любого предприятия, то есть его внеоборотных активов. Все ценности, которые находятся у организации, без учета их формы, относятся к активам. И в производственном процессе предприятия данные активы участвуют и способствуют выработке товаров (работ, услуг), а также непосредственно, пусть и косвенно, участвуют в обеспечении нормального функционирования предприятия.

На основании приведенного анализа понятия «основные средства» можно сформулировать обобщенное понятие.

Основные средства – активы, используемые хозяйствующим субъектом более одного производственного цикла для производства продукции и предоставления услуг и поступающие на предприятие в результате капитальных вложений, приобретения за плату у других организаций и лиц, безвозмездного получения, внесения учредителями в счет вклада в уставный капитал.

Более полная характеристика основным средствам (перечень условий) дана в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н (с последними изменениями и дополнениями от 16.05.2016 № 64н) [1] (далее – ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Следует обратить внимание, что Приказом от 17 сентября 2020 г. № 204н Минфин утвердил новый ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [10]. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» применяется в отчетности с 2022 года в обязательном порядке, но его можно было начать применять добровольно в 2021 году. В характеристике основных средств, данной новым ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств», есть принципиальные различия (рис. 1 – составлено автором).

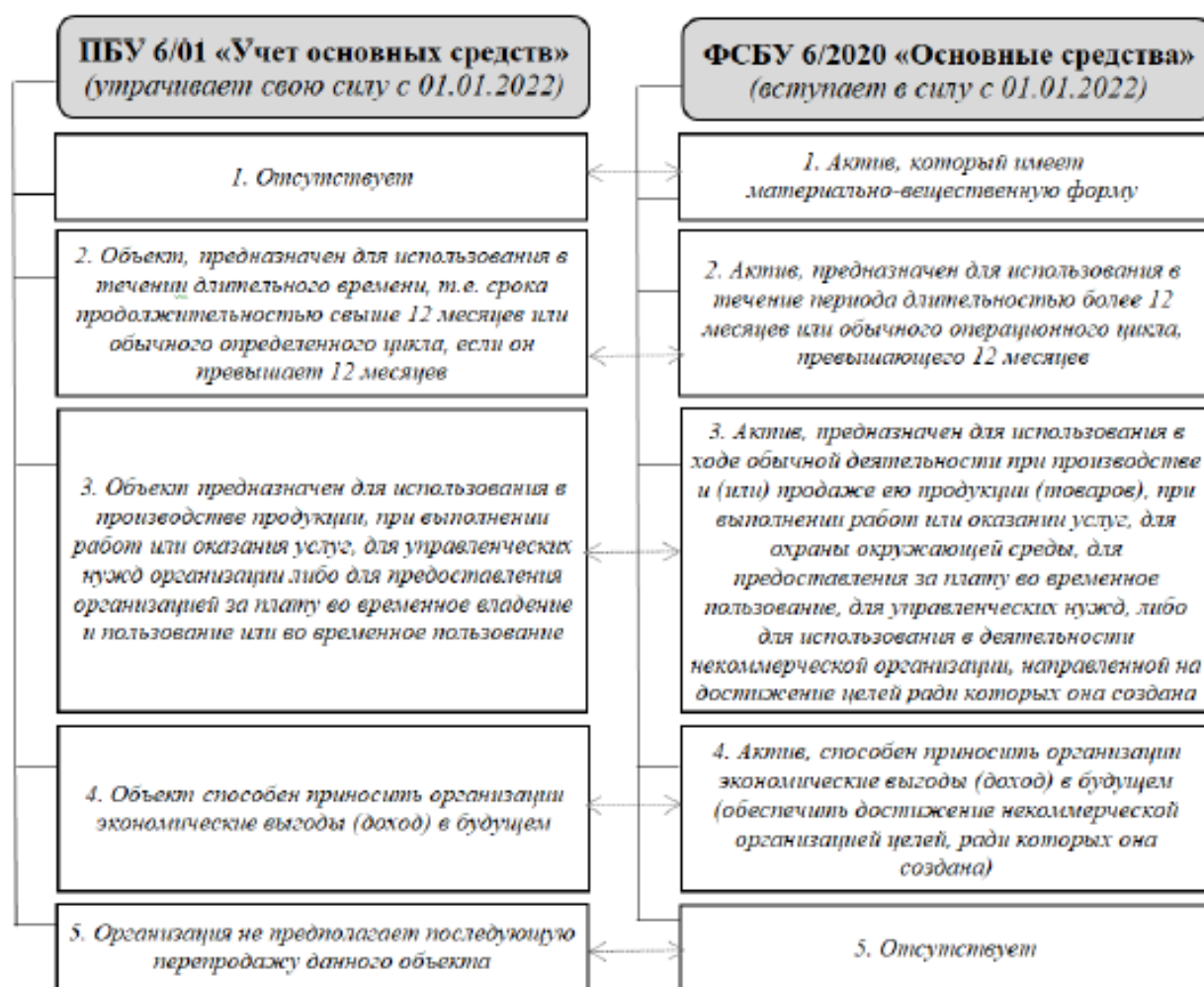


Рисунок 1 – Условия признания актива в качестве основного средств согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

Таким образом, между условиями признания актива в качестве основного средства имеются существенные расхождения. Во-первых, в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», первым критерием является наличие у актива материально-вещественной формы, которого не было в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [9, 10] (рис. 1). Включение указанного критерия представляется не совсем целесообразным, ведь законодательно установлено, что активы, не имеющие материально-вещественной формы, являются нематериальными активами. Также, как видно из рисунка 1, из критериев основных средств исключено условие, что актив не должен быть предназначен для продажи. Дополнено, что к основным средствам относится

имущество, предназначенное для охраны окружающей среды. И прямо сказано, что основное средство – это объект, который имеет материально-вещественную форму. А также в ФСБУ 06/2020 «Основные средства» [10] исключен пункт предполагающий запрет на последующую перепродажу данного объекта.

В пункте 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [9] дан конкретный перечень активов, которые организация должна учитывать в качестве основных средств (табл. 2). Можно отметить, что это классификация основных средств по их видам. А вот в пункте 11 ФСБУ 06/2020 «Основные средства» [10] дан перечень основных средств по видам только для примера: «Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудования, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам (табл. 2).

Таблица 2 - Классификация основных средств по видам согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	ФСБУ 6/2020 «Основные средства»
П. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: 1) Здания; сооружения 2) Рабочие и силовые машины и оборудование 3) Измерительные и регулирующие приборы и устройства 4) Вычислительная техника 5) Транспортные средства 6) Инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности 7) Рабочий, продуктивный и племенной скот 8) Многолетние насаждения 9) Внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты	Пример в ФСБУ (пункт 11): 1) недвижимость; 2) машины и оборудования; 3) транспортные средства; 4) производственный и хозяйственный инвентарь

Далее сравним активы, в отношении которых не применяются требования ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [9] и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [10] (табл. 3), то есть какие активы организации не признаются основными средствами.

Таблица 3 - Сравнительная характеристика активов, в отношении которых требования ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» не применяется

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	ФСБУ 6/2020 «Основные средства»
Машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность	Животные и растения (за исключением плодоносящих растений), используемых для получения сельскохозяйственной продукции
Предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути	Объекты, использование которых прекращено и возобновление не предполагается в связи с принятием решения об их продаже, включая продажу остающихся от их разборки материальных ценностей
Капитальные и финансовые вложения	Здания, приобретения, получения, до момента приведения объекта в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать (незавершенные капитальные вложения)

Таким образом, как видно из данных таблицы 3 в ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что оно не применяется в отношении животных и растений (кроме плодоносящих растений), которые используются для получения сельскохозяйственной продукции. Включение этого актива в состав объектов, к которому требования ФСБУ 6/2020 «Основные средства» не применяется, является целесообразным и обоснованным, поскольку оно направлено на сближение с международными стандартами учета и финансовой отчетности, в которых для учета в сельском хозяйстве предусмотрен отдельный стандарт – Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Биологические активы» (утвержден приказом Минфин России от 16.12.2020 № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»)) (далее – ФСБУ «Биологические активы»).

А вот в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [9] продуктивный и рабочий скот, например, учитывался как основные средства.

М.П. Переверзев [40] предлагает классифицировать основные средства на производственные и не производственные (рис. 2).

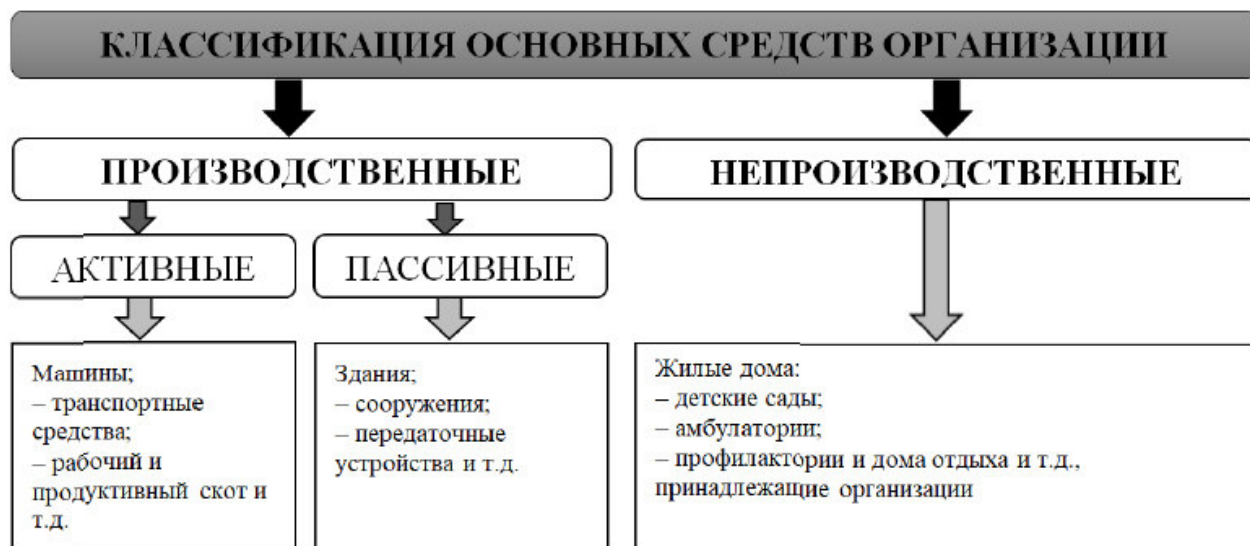


Рисунок 2 – Классификация основных средств

В связи с тем, что организации занимаются различными видами деятельности, классификация основных средств может быть проведена в удобном для компании формате:

- по видам;
- по степени предназначения;
- по отраслям хозяйствования;
- по использованию;
- по принадлежности.

Кроме того, существует более детальная классификация основных средств (табл. 4).

Также существует классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, она утверждена Постановлением Правительства от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с последними изменениями и дополнениями от 27.12.2019) (далее – Постановление правительства от 01.01.2002 № 1).

Таблица 4 – Классификация основных средств организации

По принадлежности	– собственные – средства, находящиеся в эксплуатации – на консервации – арендованные – средства в запасе
По степени назначения	– производственные (станки, машины, аппараты, склады, оборудование и т. д.) – непроизводственные (детские сады, спортивные площадки, стадионы, культурно-просветительные учреждения, поликлиники, средства ЖКХ)
По составу и назначению	– земельные участки – объекты природопользования – здания – сооружения – рабочие и силовые машины и оборудование – транспортные средства – производственный и хозяйственный инвентарь – рабочий и продуктивный скот – многолетние насаждения и др.
По имущественно-правовому признаку	– принадлежащие организации на праве собственности (собственные), в том числе сданные в аренду – полученные в аренду (арендованные) – находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении

Таким образом, основные средства (далее – ОС) – это материально-вещественные ценности (средства труда), основные средства постоянно многократно участвуют в производственном процессе. Они не изменяют свою натурально-вещественную форму и переносят свою стоимость на готовую продукцию по частям по мере износа.

1.2 Амортизация как основа воспроизводства основных средств

Основные средства используются в организациях в течение длительного времени, и, естественно, их качественное состояние и функциональная значимость снижаются. Поэтому важно определять период полезного использования каждого основного средства. Данный показатель (срок полезного использования) важен с точки зрения эффективности

использования основных средств в плане обеспечения необходимого уровня доходности организации или реализации ее управленческих целей.

Срок полезного использования различен для каждого вида и группы основных средств. Это зависит от многих факторов:

- от объема производства продукции;
- объема выполнения работ;
- интенсивности использования объектов основных средств;
- специфики деятельности организации и др.

При принятии объектов к учету в составе основных средств необходимо производить начисление амортизации, так как начинает течь срок полезного использования, который, в свою очередь, рассчитывается исходя из предположения, что объект используется и приносит выгоды.

Основные средства, участвуя в процессе производства, под влиянием времени, воздействием сил природы и в ходе эксплуатации постепенно изнашиваются.

Износ основных фондов – частичная или полная утрата основными фондами потребительских свойств и стоимости в процессе эксплуатации. Различают физический, моральный, социальный и экологический износ основных фондов [31].

Физический износ основных фондов – частичная или полная утрата основными фондами первоначальных или номинальных технико-эксплуатационных свойств и качеств. Он может наступить либо в результате интенсивного использования основных фондов, либо в результате бездействия и воздействия естественных сил природы, вследствие чего средства труда становятся непригодными для дальнейшего использования [37].

Степень физического износа отдельных видов основных фондов зависит от активности и сроков их эксплуатации, качества конструкции и материалов, условий эксплуатации, качества ремонта и технического обслуживания, квалификации рабочих [26].

Моральный износ основных фондов – потеря стоимости действующих основных фондов в результате появления более современного оборудования, обладающего лучшими технико-экономическими характеристиками.

Обычно моральный износ наступает раньше физического износа. Сущность морального износа состоит в том, что средства труда обесцениваются, утрачивают стоимость до их физического износа, т. е. основные фонды, которые еще могут быть использованы, уже экономически неэффективны [26].

Социальный износ – это потеря стоимости в результате того, что новые основные средства обеспечивают более высокий уровень социальных требований (комфортность, безопасность, эргономичность). Он возникает при использовании техники, не отвечающей ужесточившимся социальным требованиям по доле затрат ручного труда, его тяжести, монотонности [46].

Экологический износ – потеря стоимости в результате ужесточения стандартов в области охраны окружающей среды. Он возникает в результате применения техники, не соответствующей новым стандартам и нормативам по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов [46].

Износ основных фондов возмещается путем перенесения их стоимости на готовую продукцию, т. е. путем амортизации. Износ является основой амортизации, но они не тождественны [14].

Различие износа и амортизации заключается в том, что износ основных средств вызван физическими и моральными причинами (влияние естественных сил природы, старение и обесценение), а амортизация основных средств – экономическими причинами (перенесение стоимости основных средств на себестоимость вырабатываемой продукции).

Степень амортизации показывает, какая доля стоимости объекта перенесена на себестоимость готовой продукции, а степень износа – сколько процентов первоначальных характеристик уже потеряно данным объектом и как скоро потребуется его замена.

Амортизация – «количественный показатель»: скорость переноса первоначальной стоимости основных средств на издержки производства и обращения [14].

Амортизация – это постепенное снижение ценности имущества вследствие его изнашивания [46].

Первое определение амортизации и объяснение ее сущности, по утверждению М. Чэтфилда, стало достижением древнееримского архитектора Витровия, который считал амортизацию «ценою ушедшего года». Оценивая кирпичное здание, Витровий планировал ежегодно уменьшать его стоимость на $1/80$ первоначальной стоимости. Здание датируется XVI веком, именно тогда и возникла амортизация как экономическая категория.

В течение XIX века, во время значительного развития железнодорожного транспорта, сформировался и получил распространение другой подход к трактовке амортизации. Его сущность заключалась в том, что амортизацию считали приемом, который позволял сохранять основной капитал на постоянном уровне [51]. Такой подход был наиболее популярным среди экономической элиты XIX столетия.

Достаточно глубоко исследовали проблемы амортизации французские ученые. Почти все они согласны, что технический прогресс и инфляция лишают амортизацию как экономическое понятие всякого смысла. Решая этот важный вопрос, они затронули одну из проблемных тем современности, в частности тему амортизации и инфляции. Они пришли к выводу: амортизация – это инструмент фискальной (налоговой) политики государства и именно эта политика, а не условия эксплуатации основных средств, влияет на сроки их службы. Французский экономист Ж. Маррисс разделил фискальную и экономическую амортизацию. Таким образом, амортизацию начали рассматривать на макроуровне, что в дальнейшем стало исторической предпосылкой возникновения и развития термина «амортизационная политика» [46].

Только в конце XIX столетия уменьшение стоимости основных средств начали включать в себестоимость продукции. В связи с этим Б. Пендоф предложил два способа отражения на счетах бухгалтерского учета начисления амортизации: прямой – дебет счета «Убытки и прибыли», кредит счета «Основные средства» и косвенный – дебет счета «Расходы», кредит счета «Амортизация». Второй способ был безусловным шагом вперед, ведь уменьшение стоимости основных средств кроме отражения на счетах бухгалтерского учета стали включать в себестоимость продукции.

Основные средства, которые принимают участие в процессе производства, должны перенести утраченную стоимость на новую продукцию, что объективно, исходя из процесса восстановления основного капитала.

Два варианта учета амортизации, предложенные Б. Пендофом, легли в основу институалистов и персоналистов. Институалисты отстаивали прямой способ отражения, в результате которого не осуществлялось увеличение себестоимости продукции, благодаря чему она была более конкурентоспособной. Персоналисты придерживались косвенного способа начисления амортизации [51].

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл не рассматривают термин «амортизация», используемый в учете, как физический износ или снижение рыночной стоимости производственных активов в течение времени их полезного функционирования, а употребляют его для отражения постепенного списания стоимости основных средств на издержки. По их мнению, амортизация не является процессом оценки стоимости [51].

Наличие противоположных подходов к раскрытию сущности понятия «амортизация» вызывает научную дискуссию. В зарубежной экономической литературе амортизация рассматривается под углом зрения четырех концепций: экономической, бухгалтерской, налоговой и финансовой. При любых вариантах фундаментальной является экономическая концепция.

Необходимо отметить, что в ретроспективе среди ученых-экономистов

отсутствует единый подход к пониманию сущности амортизации, поэтому в экономической литературе можно встретить различные подходы к раскрытию содержания этого термина, которые дополняют друг друга.

Главная функция амортизации – обеспечение воспроизводства, восстановления основных фондов.

Амортизация приостанавливается в случаях перевода основных средств на консервацию на срок не менее трех месяцев. На консервацию могут быть переведены основные средства, числящиеся на балансе, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. Решение о консервации принимается руководителем организации, о чем формируется соответствующий приказ.

Также амортизация приостанавливается в период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев. В учете основных средств каждый объект основных средств является единицей учета и называется инвентарным объектом. При этом если данный объект включает какие-либо приспособления и принадлежности, то инвентарным объектом считается весь комплекс как отдельный предмет, предназначенный для исполнения специальных функций. Данный комплекс (комплекс конструктивно соединенных элементов) может представлять собой предмет одного или нескольких назначений, имеющий общее управление, смонтированный на одном фундаменте и выполняющий свои функции только как комплекс. Перед началом инвентаризации проводится большая подготовительная работа, заключающаяся в том, что проверяется наличие всех документов по учету основных средств (за 3 месяца до проведения инвентаризации).

Основные средства играют практически главную роль в развитии деятельности организации, в обеспечении эффективности производства. Одним из важных факторов, влияющих на уровень использования основных средств и на затраты предприятия, выступает выбор амортизационной политики. Учет амортизации основных средств является важной составной

частью учета основных средств. Поэтому знание экономического содержания, назначения и способов (методов начисления) амортизации необходимо работникам бухгалтерии, финансовых, экономических отделов, а также руководителям хозяйствующих субъектов.

1.3 Учет основных средств в соответствии с МСФО и российскими учетными стандартами

Как известно, ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета. Стандарты бухгалтерского учета подразделяют на национальные и международные.

Национальные стандарты бухгалтерского учета представляют собой свод норм и правил ведения бухгалтерского учета, предназначенные для использования внутри страны.

В мировой практике существует две общепризнанные системы ведения бухгалтерского учета: GAAP и IAS. Наибольшее распространение получили International Accounting Standards (IAS), в переводе на русский язык – международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). GAAP (General Accepted Accounting Principles) – стандарты бухгалтерского учета, применяемые в США и некоторых иных странах [39].

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это общепринятые правила по признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов всех компаний мира. Данные стандарты представляют собой неотъемлемую часть мировой экономики и обеспечивают сопоставимость отчетов различных фирм, предприятий, компаний всего мира. Как результат – получение доступной информации для внешних пользователей.

Выделяют несколько форм использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) различными странами, применительно национальным системам бухгалтерского учета:

- 1) использование МСФО как национальных стандартов (Хорватия, Латвия, Кипр);
- 2) применение МСФО в качестве национальных стандартов, но с оговоркой регулирования вопросов, не затронутых МСФО – специально разрабатываемыми национальными стандартами (Новая Гвинея, Малайзия);
- 3) использование МСФО в качестве национальных стандартов, но с условием возможности их модификации в соответствии с национальными особенностями (Польша, Албания, Судан);
- 4) национальные стандарты основаны на МСФО, но отдельные стандарты могут быть подвержены большей детализации (Швейцария, Нидерланды, Франция);
- 5) национальные стандарты основаны на МСФО, но при этом обеспечивают их дополнительное разъяснение (Словения, Иран, Китай);
- 6) основанием национальных стандартов являются МСФО, но каждый национальный стандарт содержит положение-сравнение МСФО с национальным стандартом (Дания, Австралия, Швеция).

В России в настоящее время возможно использование МСФО. Чаще всего это применяется в крупных организациях, деятельность которых, как правило, связана с выходом на рынок, акции которых обращаются на рынке.

Рассмотрим основные преимущества МСФО:

- четкая экономическая логика;
- объем раскрываемой информации, их построение основано на принципе прозрачности, то есть предоставление наибольшего объема финансовой информации заинтересованным пользователям;
- обобщение лучшей современной мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации.

Наша страна располагает множеством особенностей в практической деятельности применительно к системе бухгалтерского учета.

Начало внедрению МСФО в Российской Федерации было положено в 1992 году. В то время была принята Государственная программа перехода

нашей страны на систему бухгалтерского учета, отвечающую высоким международным требованиям. «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» была утверждена Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года. Впоследствии Минфин России 1 июля 2004 г. одобрил Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Данная концепция предусматривает переход российской системы бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности. В рамках этого документа на базе международных стандартов были подготовлены новые положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также изменения и дополнения к уже существующим ПБУ [34].

В соответствии с этой концепцией были выделены два этапа по внедрению МСФО:

1-й этап (2004-2007 гг.) предполагал перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов (акционерные общества, финансовые организации работающие с денежными средствами физических и юридических лиц), за исключением тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам;

2-й этап (2008-2010 гг.) регламентировал перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признаваемым стандартам. Помимо этого он предполагал рассмотрение возможности составления отдельными организациями индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по международным стандартам взамен российских.

Принятие Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина

России от 1 апреля 2004 г. № 180) было продиктовано необходимостью повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности.

Рассмотрим основные задачи вышеуказанной реформы:

- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в РФ с гармонизацией стандартов на международном уровне;
- формирование системы стандартов учета и отчетности, ориентированных на обеспечение информацией внешних пользователей (первостепенно инвесторов);
- разъяснения организациям необходимости внедрения МСФО в российскую учетную систему посредством методической помощи.

В июле 2010 года произошло знаковое событие для применения МСФО в России – был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», согласно которому:

- международные стандарты финансовой отчетности получили официальный статус на территории России;
- был определен круг организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО начиная с отчетности за 2012 г.

Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 утверждено Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации.

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит в доступе всех заинтересованных пользователей к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности организаций.

Международный стандарт бухгалтерской отчетности (IFRS) представляет собой официальный документ, закрепляющий общие требования к финансовому учету, которые в обязательном порядке должны

соблюдаться организациями, ведущими свою деятельность на международном рынке. Российские стандарты бухгалтерского учета (ПБУ) содержат аналогичные требования, но применительно к организациям, ведущим свою деятельность на территории Российской Федерации.

Для учета основных средств в соответствии с МСФО необходимо руководствоваться несколькими стандартами, главным образом МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment»). МСФО 16 применяется для учета основных средств, за исключением ситуаций, в которых иной стандарт требует или разрешает другой порядок учета. В систему нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств Российской Федерации входят законодательные и иные нормативные акты, такие как: Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н, Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», Постановление Правительства «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации в отношении учета амортизации [39].

Материальные долгосрочные активы иначе называются материальными основными фондами (tangible fixed assets), или основными производственными фондами (plant assets), и в соответствии с GAAP отражаются в балансовом отчете в разделе «Собственность, здания и оборудование» (Property, Plant and Equipment), которому в отечественном учете соответствует раздел «Основные средства».

Выделяют три вида основных средств в зависимости от формы учета переноса стоимости на готовую продукцию:

- активы, подверженные убыванию стоимости в результате их износа, с последующим их списанием на готовую продукцию посредством

амортизации (здания, сооружения, оборудование и т. д.);

– активы, стоимость которых снижается в результате их истощения (лесные угодья, полезные ископаемые и др.);

– актив, стоимость которого в результате эксплуатации не убывает (земля).

В соответствии с МСФО, признанный в качестве актива объект основных средств подлежит оценке по первоначальной стоимости приобретения. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, образует сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением возмещаемых налогов.

Рассмотрим на примере таких групп основных средств, как земля, здания и оборудование процесс формирования первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (рисунок 3).

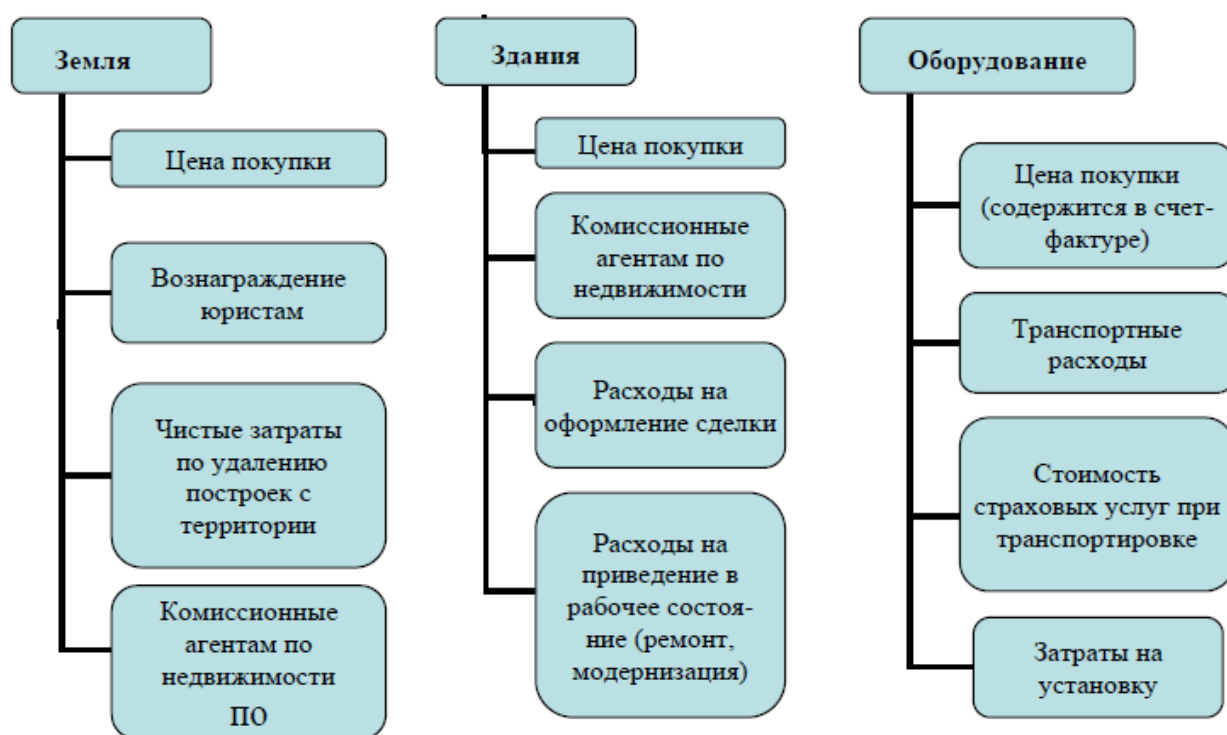


Рисунок 3 – Определение первоначальной стоимости земли, зданий и оборудования в соответствии с МСФО

При определении стоимости основных средств в соответствии с МСФО применяют чистую первоначальную стоимость, модифицированную

первоначальную стоимость, а также стоимость в текущих ценах.

Их аналогами в российских учетных стандартах выступают первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, а также рыночная стоимость соответственно (применяется лишь в налоговом учете при реализации основных средств).

Основные различия в области учета основных средств в соответствии с МСФО и РСБУ представлены в Приложении А.

Международные стандарты имеют наиболее разветвленную систему регулирования учета. С точки зрения учета биологических активов (животных, растений и т.п.) существует МСФО 41 «Сельское хозяйство», в соответствии с которым в отчетности они показываются обособленно от других активов в обязательном порядке.

В системе российского бухгалтерского учета на данный момент не имеется отдельного положения, регулирующего данный вопрос. В бухгалтерской отчетности их отражают в составе основных средств или запасов.

С точки зрения распределения основных средств по классификационным группам российские стандарты учета имеют более подробную классификационную структуру, состоящую из одиннадцати групп (здания; сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; инструмент; скот рабочий и продуктивный; многолетние насаждения; производственный и хозяйственный инвентарь; капитальные затраты на улучшение земель; прочие основные средства). Международные стандарты определяют лишь пять классификационных групп (земля; усовершенствования земельного участка; природные ресурсы; здания; оборудование, мебель и приспособления).

Весьма различны подходы МСФО и РСБУ в области поступления основных средств в организацию. Российские национальные стандарты закрепляют использование при поступлении в организацию промежуточного

счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором происходит аккумулирование суммы фактических затрат по поступающему объекту основных средств (затраты по строительству, государственной регистрации, доставке, установке, монтажу, доведение до состояния, пригодного для использования, консультационные услуги и др.). В МСФО отсутствует аналогичный транзитный счет при поступлении объектов основных средств в организацию. Основные средства сразу принимаются к учету на счет «Основные средства» по фактической стоимости, причем она не должна превышать рыночную.

В Международных стандартах наиболее обширно разработан порядок оценки основных средств при постановке на учет. Если организация приобретает основное средство с отсрочкой платежа, то формирование его первоначальной стоимости необходимо производить с учетом дисконта; дисконтирование осуществляется по рыночной процентной ставке. В национальной системе бухгалтерского учета отсутствует принцип дисконтирования, а формирование первоначальной стоимости ведется по номинальной величине платежей. По окончании срока полезного использования объекта основных средств организация может понести затраты по его ликвидации, восстановлению земельного участка на котором оно находилось. В соответствии с требованиями МСФО в этом случае возникает необходимость произвести включение таких затрат в первоначальную стоимость актива, если эти затраты будут признаны существенными. РСБУ данный вопрос никак не регламентируют.

Как известно, при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств организации могут понести дополнительные затраты. В этом вопросе имеются существенные различия между РСБУ и МСФО. В соответствии с РСБУ дополнительные затраты увеличивают первоначальную стоимость основных средств. Международные стандарты более либеральны в данном вопросе: дополнительные затраты формируют балансовую стоимость актива, которая является разницей между первоначальной стоимостью

объекта и суммой накопленной амортизации. Таким образом, в МСФО существует возможность как увеличения первоначальной стоимости основных средств, так и списания части накопленного износа. На практике организации могут увеличить первоначальную стоимость объекта, если в случае улучшений эксплуатационных возможностей производительность объекта основных средств должна возрасти, повысится качество выпускаемой продукции, снизятся издержки и т.п. К списанию части накопленного износа прибегают в случае, когда расходы должны продлить срок службы основного средства, а его эксплуатационные возможности остаются неизменными.

Одним из наиболее существенных аспектов, рознящих РСБУ и МСФО, является амортизация. У них разные базы начисления амортизации. Международные стандарты дают определение амортизационной (амортизируемой) стоимости, как разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью основного средства. Национальные стандарты трактуют необходимость начисления амортизации по объекту основных средств исходя из его первоначальной (восстановительной) стоимости [34].

МСФО устанавливают требование регулярного пересмотра срока полезного использования и метода начисления амортизации основных средств. В РСБУ способ амортизации, как правило, остается неизменным весь срок полезного использования объекта. Сам срок полезного использования может быть увеличен лишь в случае реконструкции или модернизации объекта основных средств.

Национальные стандарты жестко регулируют методы начисления амортизации. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» их предусмотрено четыре: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и пропорционально объему выпущенной продукции (работ). МСФО 16 не ограничивает организации в выборе метода начисления амортизации. Стандарт лишь приводит примеры самых распространенных способов начисления амортизации: линейный,

уменьшаемого остатка, а также производственный (пропорционально объему выпущенной продукции (работ)). В практической деятельности организации наряду с этими методами используют метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и комбинированные – сочетают в себе несколько простых методов. Кроме того, начисление амортизации в соответствии с МСФО можно производить не только на отдельный объект или его часть, а сразу на группу однородных объектов.

С точки зрения МСФО актив необходимо амортизировать с момента его готовности к эксплуатации. Более того, исходя из критерия существенности, организация имеет возможность начать начисление «примерной» амортизации. В этом случае возможны три варианта:

- амортизацию начисляют единовременно за целый год во время принятия актива к учету и не делают этого в год его списания;
- амортизацию не начисляют в год принятия к учету актива, а начисляют в полном объеме в год его списания, то есть за целый год;
- в год принятия актива к учету и в год его списания амортизацию начисляют в размере 50 процентов от годовой суммы.

РСБУ более консервативны в данном вопросе. Начисление амортизации производят с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету, а заканчивают с первого числа месяца следующего за месяцем списания объекта с учета.

Если объект основных средств временно не используется, то в соответствии с Международными стандартами необходимо продолжать начисление по нему амортизации. При этом возможен пересмотр срока полезного использования или метода начисления амортизации. ПБУ 6/01 дает возможность приостановления начисления амортизации по объектам основных средств только в двух случаях. Первый – при переводе основного средства на консервацию сроком более трех месяцев. Второй – если организация производит восстановительные работы по основным средствам дольше 12 месяцев.

С позиций МСФО амортизационные отчисления относятся на: производственные затраты, затраты на реализацию, административные расходы. РСБУ регламентируют распределение амортизационных отчислений по объектам учета затрат.

Анализ методических подходов к составлению бухгалтерской финансовой отчетности российскими организациями в соответствии с МСФО позволил выявить положительные и отрицательные стороны. Условно аргументы в пользу применения МСФО можно разделить на «внешние» и «внутренние».

Основным «внешним» аргументом является то, что такой переход должен стать важным этапом обеспечения открытости и прозрачности отечественных организаций, повышения их конкурентноспособности путем снижения стоимости привлекаемых ими кредитных ресурсов. Информация, полученная на основании данных отчетности, составленной по МСФО, более эффективно может использоваться в целях оценки состояния и прогнозирования развития бизнеса, осуществления инвестиционных проектов, оценки эффективности менеджмента.

К «внутренним» аргументам можно отнести, то, что отчетность, составленная в соответствии с МСФО, в большей степени ориентирована на менеджмент организации. Кроме того, при ее составлении предполагается использование всех стандартов по совокупности, между тем как отчетность, составленная в соответствии с РСБУ, содержит зачастую лишь перечень обязательных показателей, содержащихся в рекомендуемых формах бухгалтерской финансовой отчетности.

К аргументам в пользу использования МСФО с точки зрения макроэкономического эффекта можно отнести то, что составление отчетности российскими организациями на основании стандартов, применяемых в большинстве стран мира, окажет в целом положительный эффект на экономику страны (приток иностранных инвестиций, интеграция экономики страны в систему мирового хозяйства, улучшение имиджа

российских организаций).

Несмотря на описанные преимущества при использовании МСФО существует ряд проблем. Среди основных из них можно выделить дополнительные финансовые затраты, неполноту учета отраслевой специфики, российский менталитет и сферу применения.

При составлении бухгалтерской отчетности российскими организациями в соответствии с требованиями МСФО неминуемо возникнут существенные расходы на оплату услуг консультантов, переобучение персонала, изменение системы внутреннего документооборота и контроля, установку соответствующего программного обеспечения, обязательный аудит отчетности (составленной в соответствии с МСФО).

Организации, ведущие деятельность в специфических сферах бизнеса (высокие технологии) при расчете отдельных показателей применяют национальные стандарты, либо GAAP, в силу того, что МСФО представляет собой свод общих правил и требований, зачастую не учитывающих отраслевой специфики.

Международные стандарты отличаются от российских, прежде всего, отсутствием в них четких правил отражения фактов хозяйственной жизни: международные стандарты регламентируют лишь принципы составления отчетности, между тем, как в РСБУ предусмотрено жесткое регламентирование всего учета (от первичных учетных документов и порядка их заполнения до типовых бухгалтерских корреспонденций и форм бухгалтерской финансовой отчетности) [29].

Сферой применения МСФО первостепенно являются крупные коммерческие организации. Затраты на составление отчетности по МСФО в небольших и средних организациях несоизмеримо высоки, поэтому необходима адаптация отдельных стандартов к малому и среднему бизнесу.

Таким образом, МСФО в отличие от РСБУ присуща бóльшая либеральность. Применение МСФО необходимо в условиях всеобщей интеграции. При условии их использования необходимо провести сближение

отечественной практической и теоретической бухгалтерской деятельности с международной. Это позволит планомерно совершенствовать отечественный учет, внося в него новые прогрессивные мировые разработки.

2 СОСТОЯНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Эффективность использования основных средств в организации

Функционирование и развитие сельскохозяйственных организаций основано на определенном наборе экономических ресурсов и факторов внешней и внутренней среды. Важнейшей составляющей экономических ресурсов является основной капитал (основные средства). Обеспеченность хозяйствующих субъектов основными средствами обязательно рассматривается в анализе финансовой отчетности, результаты которого необходимы для управления их финансовым состоянием.

Анализ начинается с изучения наличия и структуры основных средств. Последняя имеет большое влияние на результаты деятельности организаций. Кроме того, при стремлении к достижению оптимального соотношения между активной и пассивной частью основных средств могут обостриться социальные проблемы в отрасли, возникнуть нарушения производственных санитарно-гигиенических условий труда. В ходе анализа выполняется расчет общей стоимости основных средств и определяется доля каждой группы основных средств в общей их стоимости (табл. 6).

Таблица 6 - Динамика и структура основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, на конец года

Группа основных средств	2018 г.		2020 г.		2020 г. в % к 2018 г.
	тыс. руб.	в %	тыс. руб.	в %	
Основные средства – всего	462280	100	709019	100	153,4
в т. ч.:					
здания, сооружения и передаточные устройства	210253	45,5	415148	58,6	197,5
Машины и оборудование	206856	44,7	241219	34,0	116,6
Транспортные средства	6942	1,5	8616	1,2	124,1
Рабочий скот	423	0,1	0	0,0	0,0
Продуктивный скот	37806	8,2	44036	6,2	116,5

Как видно из таблицы 6, за отчетный период произошли существенные изменения в наличии основных средств. Их стоимость выросла на 246739 тыс. руб., или на 53,4%. Это связано с увеличением суммы как активной части основных средств, так и пассивной. Наибольший удельный вес в структуре основных средств в организации имеют здания и сооружения, а также машины и оборудование. Доля первой группы выросла на 13,1 п.п, а стоимость за исследуемый период увеличилась на 97,5%.

Обобщающими показателями, характеризующими уровень обеспеченности организаций основными средствами и энергетическими ресурсами, являются фондообеспеченность, фондовооруженность труда, энергообеспеченность и энерговооруженность труда. Фондообеспеченность представляет собой среднегодовую стоимость основных средств в расчете на один гектар площади сельскохозяйственных угодий.

Фондовооруженность определяется как среднегодовая стоимость основных средств в расчете на одного работника.

Энергообеспеченность – показатель, отражающий отношение суммарных затрат всех видов используемой в производстве энергии к площади сельскохозяйственных угодий, а энерговооруженность – к общей численности работников.

Обеспеченность сельскохозяйственных организаций Республики Татарстан основными средствами и энергетическими ресурсами отражена в таблице 7.

Среднегодовая стоимость основных средств за три исследуемых года увеличилась на 53,4 %, а энергетические мощности прибавили 6,2%. Фондообеспеченность в среднем составила в 2020 г. 103,6 тыс. руб./га, а фондовооруженность – 4220,4 тыс. руб./чел., что соответственно на 53,4 и 32,4% выше уровня 2018 г. Данное обстоятельство объясняется ростом среднегодовой стоимости основных средств. Энерговооруженность снизилась на 8,3%, что, безусловно, связано с негативной тенденцией сокращения объемов энергетических мощностей.

Таблица 7 - Обеспеченность основными средствами и энергетическими ресурсами ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Показатель	годы			2020 г в % к 2018 г
	2018	2019	2020	
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	462280	574672	709019	153,4
Энергетические мощности, л. с.	14456	14467	15357	106,2
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	6846	6846	6846	100,0
Площадь пашни, га	6150	6150	6150	100,0
Среднегодовая численность работников, чел.	145	160	168	115,9
Фондообеспеченность, тыс. руб./га	67,5	83,9	103,6	153,4
Фондовооруженность труда, тыс. руб./чел.	3188,1	3591,7	4220,4	132,4
Энергообеспеченность, л. с./га	2,4	2,4	2,5	106,2
Энерговооруженность труда, л. с./чел.	99,7	90,4	91,4	91,7

В составе основных средств постоянно происходят изменения. Поэтому важно анализировать не только их структуру, но и воспроизводство за изучаемый период. Для анализа технического состояния и движения основных средств рассчитываются следующие коэффициенты: коэффициент обновления, коэффициент выбытия, коэффициент износа, коэффициент годности, коэффициент роста. Значения этих показателей, исчисленные на основе данных сельскохозяйственных организаций республики Татарстан, приведены в таблице 8.

Таблица 8 - Показатели состояния и движения основных средств ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Коэффициент	2018	2019	2020	Отклонение (+,-) 2018 г. от 2020 г.
износа на конец года	0,350	0,349	0,351	0,001
годности на конец года	0,650	0,651	0,649	-0,001
обновления	0,150	0,206	0,191	0,041
выбытия	0,101	0,075	0,062	-0,039
прироста	0,056	0,141	0,137	0,081

В анализируемом периоде в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ доля неизношенной части основных средств превышала 64,9 %.

Вместе с тем на конец 2020 г. она уменьшилась по сравнению с концом 2018 г. на 0,1%. Соответственно, доля изношенной части основных средств за три года выросла на эту же величину и на конец 2020 г. составила 35,1 %. Удельный вес основных средств, ежегодно поступающих в хозяйство, колеблется по годам около 15,0–20,0 %, а доля ежегодно выбывающих – около 6,0–10,0 %. Следует также отметить ежегодный рост стоимости основных средств в сельскохозяйственной организации, который обусловлен превышением количества поступивших над числом выбывших объектов, относящихся к данной категории.

Для определения интенсивности и эффективности использования всей массы основных средств в организациях применяются обобщающие показатели. Наиболее важный из них – фондоотдача, определяемая как отношение выручки (или стоимости валовой продукции) к стоимости основных средств. Следующий обобщающий показатель – фондоемкость, которая рассчитывается как отношение стоимости основных средств к выручке или к стоимости валовой продукции. Еще одним показателем, характеризующим эффективность использования основных средств, является их рентабельность.

Показатели эффективности использования основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» иллюстрирует таблица 9.

Таблица 9 - Эффективность использования основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Показатель	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2020г. в % к	
				2018 г.	2019 г.
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	462280	574672	709019	153,4	123,4
Валовая продукция в текущих ценах, тыс. руб.	434543	551685	631026,91	145,2	114,4
Выручка, тыс. руб.	191516	215629	266004	138,9	123,4
Прибыль от продаж, тыс. руб.	23180	34185	62961	271,6	184,2
Чистая прибыль, тыс. руб.	47520	57585	97562	205,3	169,4
Фондоотдача, руб.	0,94	0,96	0,89	94,7	92,7
Фондоемкость, руб.	1,06	1,04	1,12	105,7	107,7
Получено на 1000 руб. стоимости основных средств, руб.:- выручки	414,3	375,2	375,2	90,6	100,0

- прибыли от продаж	50,1	59,5	88,8	177,1	149,3
- чистой прибыли	102,8	100,2	137,6	133,9	137,3

Расчеты показали, что в 2020 г. на 1 руб. среднегодовой стоимости основных средств было получено 0,89 руб. валовой продукции. По сравнению с 2018 г. данный показатель уменьшился на 5,4%, а по сравнению с 2019г. – спад составил 7,2%, что говорит о наметившейся тенденции снижения интенсивности использования основных средств организаций. Показатель фондоемкости свидетельствует, что в отчетном году на 1 руб. произведенной продукции было затрачено 112 коп. основных средств, что на 5,7% больше, чем в 2018 г., и на 7,8% больше, чем 2019 г. На 1 тыс. руб. стоимости основных средств в 2020 г. было получено 88,8 руб. прибыли от продаж и 137,6 руб. чистой прибыли, что выше уровня 2018 г. соответственно на 77,1% и 33,9%.

Итак, интенсивность использования основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» в 2020 г. по сравнению с 2018 г. снизилась, о чем свидетельствует понижение уровня фондоотдачи. Вместе с тем прослеживается ее повышение в 2019 г. по сравнению с 2018 г. при одновременном росте значений прибыли от продаж и чистой прибыли в расчете на 1 тыс. руб. основных средств. Последнее обстоятельство дает основание утверждать, что эффективность использования основных средств за два последних года улучшается.

Одной из важнейших характеристик использования трудовых ресурсов является производительность труда – это один из качественных показателей производственных ресурсов, характеризующий экономическую эффективность их использования.

Расчет влияния фондовооруженности труда и фондоотдачи на изменение годовой производительности труда одного работника, занятого в сельскохозяйственном производстве республики Татарстан, представлен в таблице 10.

Таблица 10 - Влияние фондовооруженности труда и фондоотдачи на изменение годовой производительности труда одного работника, занятого в сельском хозяйстве в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Показатель	2019 г.	2020 г.	Отклонение (+,-) в 2019 г.от 2020 г.
Среднегодовая численность работников, чел.	160	168	+8
Фондовооруженность труда, руб.	3591,7	4220,4	+628,7
Фондоотдача, руб.	0,96	0,89	-0,07
Годовая производительность труда 1 работника, тыс. руб./чел.	3448,03	3756,16	+308,1
Изменение производительности труда 1 работника, тыс. руб. за счет:			
- фондовооруженности труда	х	х	603,5
- фондоотдачи	х	х	-295,4

Производительность труда выросла в отчетном году по сравнению с базисным на 308,1 тыс. руб./чел. При этом увеличение фондовооруженности обеспечило повышение производительности труда на 603,5 тыс. руб., а уменьшение фондоотдачи – ее снижение на 295,4 тыс. руб.

Существует тесная взаимосвязь рентабельности основных средств ($P_{oc.}$), рентабельности продаж ($P_{пр.}$) и коэффициента оборачиваемости основных средств ($K_{об. oc.}$), представленная в факторной модели:

$$P_{oc.} = K_{об. oc.} \times P_{пр.} \quad (1)$$

Расчет влияния факторов на рентабельность основных средств можно выполнить способом цепной подстановки (табл. 11).

Таблица 11 - Анализ влияния факторов на рентабельность основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Показатель	2018 г.	2019 г.	2020 г.	Отклонение (+,-) в 2020 г. от 2018 г.
Рентабельность продаж, %	10,20	8,19	7,06	-3,14
Коэффициент оборачиваемости основных средств	0,781	0,752	0,714	-0,07
Рентабельность основных средств, %	7,97	6,16	5,05	-2,92

Изменение рентабельности основных средств за счет изменения:				
- оборачиваемости	x	x	x	-0,68
- рентабельности продаж	x	x	x	-2,24

По данным таблицы 11 видно, что в результате снижения скорости оборачиваемости основных средств в 2020 г. по сравнению с 2018 г. на 0,07 пункта, рентабельность основных средств уменьшилась на 0,68%. Одновременно, в связи со спадом рентабельности продаж, рентабельность основных средств снизилась на 2,24%. Таким образом, на изменение рентабельности основных средств более сильное влияние оказало изменение рентабельности продаж.

Одним из главных результатов интенсификации аграрного производства является увеличение выхода сельскохозяйственной продукции с единицы площади, которое характеризуется показателем продуктивности сельскохозяйственных угодий. В связи с этим можно предложить дополнить анализ эффективности использования основных средств в сельском хозяйстве обобщающим критерием, отличающимся от общеизвестного тем, что он будет рассчитываться на основе следующего соотношения, связывающего между собой показатели эффективности использования земли и интенсивности использования основных средств:

$$\Phi_{\text{отд}} = \frac{K_{\text{пр.}}}{\Phi_{\text{об.}}}, \quad (2)$$

$$\text{где: } K_{\text{пр.}} = \frac{\text{Стоимость произведенной продукции}}{\text{Площадь}} - \text{коэффициент}$$

продуктивности сельскохозяйственных угодий;

$$\Phi_{\text{об.}} = \frac{\text{Среднегодовая стоимость основных средств}}{\text{Площадь}} - \text{фондообеспеченность.}$$

Тогда критерий эффективности использования основных средств в сельском хозяйстве, показывающий, сколько процентов прироста продуктивности сельскохозяйственных угодий приходится на 1 % прироста фондообеспеченности, будет определяться по формуле:

$$K_{\text{эф}} = \frac{T_{\text{Кпр}}}{T_{\text{Фоб}}} \quad (3)$$

Где: $T^{Кпр}$ – темп прироста продуктивности сельскохозяйственных угодий, %;

$T^{Фo}$ – Темп прироста фондообеспеченности, %.

Расчет критерия проведен на основе фактических данных по республике Татарстан, представленных в таблице 12.

Таблица 12 - Расчет обобщающего критерия эффективности использования основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Показатель	2018 г.	2019 г.	2020 г.	Темп прироста (+,-), % 2020 г. к	
				2018 г.	2019 г.
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	462280	574672	709019	53,4	23,4
Валовая продукция в текущих ценах, тыс. руб.	434543	551685	631026,91	45,2	14,4
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	6846	6846	6846	-	-
Коэффициент продуктивности сельскохозяйственных угодий, тыс. руб./га	63,5	80,6	92,2	45,2	14,4
Фондообеспеченность, тыс. руб./га	67,5	83,9	103,6	53,4	23,4
Кэф.: 2020 г./2018 г.	0,846				
2020 г./2019 г.	0,615				

Как видно из таблицы, эффективность использования основных средств в организации в 2020 г. по сравнению с 2018 г. снизился, еще большее снижение наблюдается и по сравнению с 2019 г., о чем свидетельствуют соответствующие значения критерия.

Проведенные исследования позволяют констатировать, что проблема повышения эффективности использования основных средств в сельском хозяйстве РТ остается весьма актуальной. Ее решение будет способствовать увеличению объемов производства продукции отрасли, что крайне важно в условиях действия санкций и политики импортозамещения.

Следует также добавить, что наращивание темпов роста отечественного сельскохозяйственного производства в современных

условиях невозможно без его дальнейшей интенсификации. Предлагаемые критерий и факторный анализ могут использоваться для более углубленной, необходимой для принятия взвешенных управленческих решений оценки эффективности интенсификации аграрного производства и роли основных средств в данном процессе.

2.2 Состояние учета основных средств в организации

Оценку состояния учета основных средств в сельскохозяйственных организациях необходимо начинать с анализа учетной политики. Содержание учетной политики в части основных средств раскрывается по следующим позициям: рабочий план счетов для учета основных средств; критерии отнесения имущества к объектам основных средств; порядок формирования и изменения первоначальной стоимости объекта основных средств; порядок определения срока полезного использования основных средств; лимит стоимости основных средств, порядок учета и списания малоценных основных средств; порядок и способы начисления амортизации по объектам основных средств; порядок и сроки проведения инвентаризации основных средств; организация учета затрат по ремонту основных средств; порядок учета затрат на реконструкцию и модернизацию основных средств; порядок и сроки проведения переоценки основных средств.

Оценка состояния учета основных средств выполнена на материалах сельскохозяйственной организации Республики Татарстан.

Начисление амортизации в обследованных организациях в основном осуществляется линейным методом как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета. Это связано не только с простотой расчетов, а также с необходимостью сближения информации бухгалтерского и налогового учета.

Как показывают проведённые нами исследования, инвентаризация основных средств в большинстве организаций АПК проводится один раз в три года по состоянию на 1 декабря.

Организацию документооборота основных средств в ООО «Ак Барс Пестрецы» можно рассмотреть в приложении Б.

Особенности формирования учетной политики в исследуемом предприятии на 2021 год представлены в приложении В.

Исходя из данных приложения, можно сделать вывод, что учетная политика для целей бухгалтерского учета на предприятии в основном соответствует требованиям ПБУ 1/08, за исключением того момента, что в учетной политике организации не отражена организация учета специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды со сроком службы более 12 месяцев. Так же не отражен порядок списания данных активов. Хотя, на практике они учитываются в составе внеоборотных активов в порядке, предусмотренном для учета основных средств, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и амортизация по ним начисляется линейным методом. В соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ организации должны составлять учетную политику и для целей налогообложения, в которой определяется перечень регистров, лица, ответственные за их ведение и организацию документооборота. В анализируемых организациях учетная политика для целей налогообложения отражается в отдельном разделе общей учетной политики организации.

Положительным моментом при составлении учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета является то, что по одним и тем же элементам отдельно указывается порядок учета, даже если он совпадает и в том и в другом случае.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на счете 01 «Основные средства», который имеет субсчета основных средств. Выписка из плана счетов приведена в таблице 13.

Для учета амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств» по субсчетам, для приобретения основных средств используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

**Таблица 13 - Выписка из плана счетов ООО «Ак Барс Пестрецы»
Пестречинского района РТ по видам основных средств**

Номер субсчета	Виды основных средств
01-01	Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, многолетних насаждений, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, земельных участков и объектов природопользования)
01-02	Прочие производственные основные средства
01-03	Непроизводственные основные средства
01-04	Скот рабочий и продуктивный
01-05	Многолетние насаждения
01-06	Земельные участки и объекты природопользования
01-07	Объекты неинвентарного характера
01-08	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
01-09	Основные средства, полученные по лизингу и в аренду
01-10	Прочие объекты основных средств
01-11	Выбытие основных средств

Рассмотрим ситуации по движению основных средств, которые произошли в исследуемом хозяйстве за 2021 год.

ООО «Ак Барс Пестрецы» 5 апреля 2021 года заключило кредитный договор на сумму 8658000 рублей под 20% годовых на срок 3 месяца (до 5 июля) на приобретение объекта основных средств «Трактор JohnDeere 8430», и 10 апреля поставщику был перечислен аванс в сумме 8658000 рублей. 21 апреля от поставщика поступил объект основных средств стоимостью 8658000 рублей (в том числе НДС - 1443000 рублей), объект введен в эксплуатацию 5 мая 2021 года.

Получение займа и приобретение объекта основных средств «Трактор JohnDeere 8430» в регистрах бухгалтерского учета ООО «Ак Барс Пестрецы»

отражено записями, приведенными в таблице 14.

В апреле 2021 года начислены проценты за пользование кредитом, увеличивающие в отчетном периоде фактические затраты на приобретение объекта основных средств в размере 118602,74 рублей (8658000 рублей x 20% : 365 дней x 25 дней). Проценты по полученному займу, согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам», включаются в первоначальную стоимость инвестиционного актива (объекта основных средств) до последнего числа месяца, в котором он принят к бухгалтерскому учету (в качестве объекта основных средств).

Таблица 14 - Хозяйственные операции ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ по приобретению трактора «JohnDeere 8430»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, в рублях
	Дебет	Кредит	
1. Получен кредит	51	66/1	8658000
2. 10 апреля 2014 года перечислен аванс на приобретение объектов основных средств	60/2	51	8658000
3. Поступление от поставщика объекта основных средств	08/04	60	7215000
4. Отражен «входящий» НДС по поступившему объекту основных средств	19	60	1443000
5. Начислены проценты за пользование кредитом, увеличивающие в отчетном периоде фактические затраты на приобретение объекта основных средств за апрель	08/04	66/2	118603
6. Начислены проценты за пользование кредитом, увеличивающие в отчетном периоде фактические затраты на приобретение объекта основных средств за май	08/04	66	147067,40
7. Введен в эксплуатацию объект основных средств	01/01	08/04	7480670,4
8. Принят к вычету налог на добавленную стоимость по введенному в эксплуатацию объекту основных средств	68/2	19	1443000

В мае 2021 года начислены проценты за пользование кредитом, увеличивающие в отчетном периоде фактические затраты на приобретение объекта основных средств в сумме 147067,4 рублей (8658000 рублей x 20% : 365 дней x 31 день). Сумма ввода в эксплуатацию объекта основных средств составляет 7480670,4 рублей (7215000 рублей + 118603 рублей + 147067,4

рублей).

Особого внимания при изучении состояния учета в сельскохозяйственных организациях заслуживает оценка основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно). Ценой основных средств, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Аналогичная норма содержится в ПБУ 9/99 «Доходы организации» п. 10.3.: «Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующие на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы». Действительно, период времени между датой оприходования и датой принятия к учету основных средств может быть довольно продолжительным (время на доставку; время на приведение объектов основных средств до состояния, пригодного для эксплуатации; период, связанный с государственной регистрацией). Следовательно, рыночная стоимость на дату оприходования относительно рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств может иметь существенные отклонения.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, полученных безвозмездно, разрешается относить затраты по доставке и по приведению их в состояние, пригодное для использования. В Методических указаниях по учету основных средств рекомендовано при определении рыночной стоимости основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно), использовать данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости

отдельных объектов основных средств.

Согласно п. 8 ПБУ 9/99 активы, полученные организацией безвозмездно, являются прочими доходами.

В целях налогового учета в соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ доходы организации в виде безвозмездно полученного имущества признаются внереализационными доходами, при этом оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости полученного имущества. Такая оговорка исключена для правил бухгалтерского учета.

Рассмотрим получение основного средства по договору дарения на примере. ООО «Ак Барс Пестрецы» получило безвозмездно станок, требующий ремонта. Рыночная стоимость объекта основных средств составляет 48000 рублей. Полученное основное средство предполагается использовать в основном производстве. Срок полезного использования в целях бухгалтерского и налогового учета установлен 4 года. Амортизация в соответствии с принятой учетной политикой начисляется линейным способом. Ремонт объекта основных средств выполнен сторонней организацией, стоимость ремонта составила 4 012 рублей (в том числе НДС 612 рублей).

Таблица 15 – Отражение хозяйственных операций по получению объекта основных средств по договору дарения

Корреспонденция		Сумма, руб.	Содержание операций
Дебет	Кредит		
08/4	98	48000	Полученное по договору дарения основное средство отражено в составе вложений во внеоборотные активы
08/4	60	3400	Отражена стоимость ремонта объекта основных средств
19	60	612	Отражен НДС со стоимости ремонтных работ
01	08/4	51400	Полученное основное средство введено в эксплуатацию
60	51	4012	Произведена оплата ремонта, выполненного сторонней организацией
68	19	612	Принят к вычету НДС со стоимости работ по ремонту объекта основных средств
09	68	9600	Отражен отложенный налоговый актив (48000*20%)

Ежемесячно до полного списания стоимости оборудования или его выбытия			
20	02	1070,83	Начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту основных средств (21 400/4/12)
98/2	91/1	1000	Часть стоимости безвозмездно полученного основного средства отражена в составе внереализационных доходов (48000/4/12)
68	09	200	Отражено уменьшение отложенного налогового актива (1000*20%)

Однако следует отметить, что в соответствии со ст. 575 Гражданского Кодекса РФ сделки дарения имущества на сумму более пятикратного МРОТ между коммерческими организациями запрещены. Однако, отсутствие в гражданском законодательстве прямой нормы о недействительности таких операций требует признания только в судебном порядке.

В МСФО 16 «Основные средства» вопрос оценки основных средств, полученных безвозмездно, не освещается. По всей видимости, тому причина - нетипичность ситуации в условиях развитой рыночной экономики.

Что касается приобретения отдельных объектов основных средств, то в последнее время, как показало исследование, в сельскохозяйственных организациях Республики Татарстан увеличилось количество сделок по приобретению имущества путем обмена. Большинство хозяйств осуществляют приобретение основных средств, бывших в эксплуатации. Например, как показали исследования в Пестречинском районе РТ удельный вес приобретаемого имущества, бывшего в употреблении, достаточно высок - около 40 % в общей стоимости купленных объектов основных средств.

При этом практика оценки поступивших на учет основных средств в некоторых исследуемых организациях имеет ряд недочетов. Стоимость транспортных услуг при доставке приобретенного имущества часто не учитывается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а значит и не увеличивает первоначальную стоимость этих объектов. Так, например, при приобретении поливальной машины бухгалтер ООО «Ак Барс Пестрецы» не

включил в первоначальную стоимость транспортные расходы на доставку данного агрегата.

Строительство объектов основных средств в сельскохозяйственных организациях осуществляется как подрядным, так и хозяйственным способами. При подрядном способе строительства на соответствующий субсчет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» относят принятые к оплате работы по завершенным объектам основных средств, выполненные подрядчиком. Основанием для отнесения этих затрат на счет 08 являются надлежащим образом оформленные и принятые к оплате «Справки о стоимости выполненных работ и затрат» (формы № КС-3). Кроме того, подрядчик выставляет организации-заказчику счет-фактуру, которая служит основанием для зачета НДС уплаченного по строительным работам. Аналогичная документация составляется и в случае строительства объектов основных средств в порядке долевого участия. При этом, в «Справке о стоимости выполненных работ и затрат» указывается в процентном и стоимостном выражении доля заказчика и подрядчика.

Законченные строительством объекты основных средств принимаются в эксплуатацию комиссией следующим образом. По стройкам с нормативной продолжительностью строительства до одного года, а также по стройкам, осуществляемым методом «под ключ», - на основании утвержденного «Акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию законченного строительства». По стройкам (очередям) с нормативной продолжительностью строительства свыше одного года — на основании утвержденного «Акта государственной приемочной комиссии о приемке в эксплуатацию предприятия, очереди, пускового комплекса».

В сельскохозяйственных организациях строительство, выполняемое подрядным способом, в основном, осуществляется с нормативной продолжительностью строительства свыше одного года. Причем выполнение такого договора подряда растягивается на 5-10 лет (так называемый «долгострой»). Например, в ООО «Ак Барс Пестрецы»

строительство складского помещения производилось с октября 2017 г. по май 2021 г. В августе 2017 г. эта очередь была принята в эксплуатацию на основании «Акта государственной приемочной комиссии о приемке законченного строительством объекта в эксплуатацию», который был утвержден руководителем.

Хозяйственный способ ведения строительных работ в сельскохозяйственных организациях РТ все еще остается распространенным (особенно в последние годы). При этом способе строительства организация относит на соответствующий субсчет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта. Затраты на строительство и реконструкцию учитывают нарастающими итогами с начала строительства или реконструкции до их завершения в разрезе конкретных объектов. Аналитический учет затрат по объектам законодательством рекомендовано вести в разрезе следующих статей затрат:

1. Материалы.
2. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
3. Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.
4. Прочие затраты.
5. Накладные расходы.
6. Потери от брака.

Однако на практике аналитический учет затрат при строительстве объектов хозяйственным способом ведется по статьям, не соответствующим рекомендованному перечню. Например, в ООО «Ак Барс Пестрецы» номенклатура статей затрат следующая: оплата труда с отчислениями на социальные нужды; материалы; услуги вспомогательных производств - автотранспорта, МТП и т. д.; услуги и работы сторонних организаций; прочие затраты. Это обосновано тем, что те статьи, которые используются на практике дают более четкую информацию о затратах на строительство, чем те, которые рекомендованы законодательством.

Строительно-монтажные работы, выполненные для собственных нужд хозяйственным способом, всегда вызывали много вопросов и споров. За несколько лет, после вступления в силу главы 2 Налогового кодекса, появилось немало разъяснений, сделанных как самими чиновниками, так и почерпнутых из арбитражной практики. Нами предлагается обобщить информацию, рассмотреть порядок формирования стоимости построенного объекта основных средств и определения сумм НДС, подлежащих начислению, уплате и возмещению.

ПБУ 6/01 определено, что первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление. Состав затрат при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд (т.е. хозяйственным способом) определяется исходя из всех фактических расходов застройщика, которые он может подтвердить первичными учетными документами. Данные затраты в бухгалтерском учете собираются по дебету счета 08/3 «Строительство объектов основных средств». К этим затратам относятся:

- материальные затраты (сч. 10);
- расходы на выплату заработной платы строительным рабочим, в т.ч. социальные отчисления, исчисленный с суммы оплаты труда строительным рабочим (сч. 70, 69);
- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым при строительстве (сч. 02, 04);
- приобретенные услуги, связанные со строительством (сч. 60, 66, 76);
- прочие расходы в доле, относящейся к строительству (сч. 20, 23, 26).

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления является объектом налогообложения по НДС, а налоговая база определяется как сумма фактических расходов налогоплательщика на выполнение строительно-монтажных работ.

Перспективным методом приобретения отдельных объектов основных средств для сельскохозяйственных организаций является лизинг.

На сегодняшний день большинство российских организаций работает в условиях дефицита свободных денежных средств. Несмотря на крайнюю необходимость модернизации производственных фондов, организации, как правило, не могут без отрицательных последствий изъять из оборота средства. В связи с этим, на взгляд многих специалистов, лизинг является наиболее удобным и экономически оправданным средством.

Основные элементы лизинговых операций представлены в приложении Г.

В наиболее общем виде суть лизинговой сделки состоит в следующем. Лизингополучатель, у которого нет свободных финансовых средств, обращается в лизинговую компанию с деловым предложением о заключении лизинговой сделки, согласно которой лизингополучатель выбирает продавца, располагающего требуемым имуществом, а лизингодатель приобретает его в собственность и передает лизингополучателю во временное владение и пользование за оговоренную в договоре плату. По окончании срока лизингового договора в зависимости от его условия лизингополучатель может: купить объект сделки; заключить новый договор; вернуть объект сделки лизинговой компании. При этом различают оперативный (кратко- и среднесрочный) и финансовый (долгосрочный) лизинг.

Основными причинами выбытия объектов основных средств в организациях АПК являются: продажа объекта основных средств; списание в случае морального или физического износа; ликвидация при авариях и чрезвычайных ситуациях; передача по договору мены, дарения и др.

При продаже основных средств зачастую возникают разницы между бухгалтерским и налоговым учетом таких сделок. Эти различия образуются в двух случаях.

Первый - бухгалтерская остаточная стоимость реализованного объекта не совпадает с его налоговой стоимостью. А второй случай - основное средство продано с убытком.

Прибыль от продажи основного средства - это разница между

полученной выручкой и остаточной стоимостью реализованного объекта.

Бухгалтерская выручка обычно совпадает с данными налогового учета. А расхождения между бухгалтерской и налоговой остаточной стоимостью имущества встречаются часто. Происходит это из-за различий в первоначальной стоимости объектов, в сроках их полезного использования или способах начисления амортизации.

При выбытии основных средств к счету 01 «Основные средства» открывают субсчет 01-11 «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По завершению процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

ООО «Ак Барс Пестрецы» в октябре 2021 года принимает решение о списании объекта основных средств по причине его физического и морального износа и непригодности к дальнейшей эксплуатации.

Первоначальная стоимость объекта составляет 340000 рублей. Износ объекта составил 98 % (333200 рублей). Списание объекта основных средств бухгалтерия отразила записями, приведенными в таблице 16.

Таблица 16 - Хозяйственные операции ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ по выбытию объекта основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, в рублях
		Дебет	Кредит	
1.	Списана первоначальная стоимость выбывшего основного средства	01/11	01	340000
2.	Списана амортизация по выбывшему основному средству	02/01	01/11	333200
3.	Списана остаточная стоимость выбывающего объекта	91	01-11	6800
4.	Отражены дополнительные расходы, связанные с выбытием объекта основных средств	91	70,69,23	800
5.	Оприходованы материалы, полученные при ликвидации основного средства	10	91/01	9500

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 91 «Прочие доходы и расходы» определяют сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки»:

дебет 91 кредит 99 - получена прибыль от выбытия объекта основных средств;

дебет 99 кредит 91 - получен убыток выбытия объекта основных средств.

При выбраковке скота основного стада составляют следующие бухгалтерские записи:

дебет 11-2 кредит 01-4 - выбраковка скота основного стада и постановка его на откорм;

дебет 01-11 кредит 01-4 - списана стоимость животного, при забое без постановки на откорм;

дебет 20-3 кредит 01-11 - забой выбракованного скота основного стада без постановки на откорм.

2.3 Особенности начисления амортизации в сельскохозяйственном предприятии

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Важным критерием при расчете амортизационных отчислений является срок полезного использования объекта основных средств. Срок полезного использования объекта основных средств (период, в течение которого использование объекта приносит доход организации) определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету [19].

В этой связи, одной из важнейших задач бухгалтерского учета амортизации должен стать контроль за соблюдением срока полезного использования основных средств, так как это в конечном итоге влияет на формирование финансового результата.

Для целей бухгалтерского учета установлено четыре способа начисления амортизации: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщики могут выбрать один из способов начисления амортизации: линейный или нелинейный. Выбранный организацией метод начисления амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества на основании не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Несмотря на то, что законодательством установлено несколько методов начисления амортизации, сельскохозяйственные организации как правило используют линейный метод начисления амортизации как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учета. Такая ситуация свидетельствует о том, что организации данной отрасли полностью не используют все возможности, которые предоставляет законодательство, т.е. не используют весь спектр методов начисления амортизации, что является негативным моментом, требующим корректировки существующей амортизационной политики.

Выбор различных способов начисления амортизации по разным группам объектов не только возможен, но и зачастую может явиться действенным инструментом повышения экономической эффективности функционирования организации.

Выбор способа амортизации в бухгалтерском учете не следует, по нашему мнению, привязывать к способу амортизации в налоговом учете. Расхождение в базе начисления амортизации и в сроках полезного использования по объектам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 года, сведет на нет преимущества такого сближения.

В целях обеспечения полноты информации в раскрытии вопроса, связанного с существующей практикой учета и анализа амортизационных отчислений, необходимо рассмотреть данный процесс на примере ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется, согласно пункту 19 ПБУ 6/01, при линейном способе исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Амортизационные отчисления списываются при этом методе равными долями в течение всего срока полезной службы актива. Это наиболее простой и традиционный способ, достоинства которого, впрочем, крайне сомнительны.

ООО «Ак Барс Пестрецы» в 2013 году приобрело комбайн зерноуборочный, первоначальная стоимость которого составила 2 000 000 руб., а срок полезного использования - 8 лет.

В этом случае при применении линейного метода амортизации в бухгалтерском учете годовая сумма амортизационных отчислений составляет 250 000 руб. (2 00 000 руб. / 8 лет). Ежемесячная сумма амортизации составляет 20833 руб. (250 000 / 12 мес). Используемый в организации регистр начисления амортизации по данному методу отражен в табл. 17

Таблица 17 – Регистр начисления амортизации линейным методом

Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Оставшийся срок полезного использования, лет	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течении года, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
2013	2 000 000	8	12,5	250 000	20 833	1 750 000

2004	1 750 000	7	12,5	250 000	20 833	1 500 000
2015	1 500 000	6	12,5	250 000	20 833	1 205 000
2016	1 205 000	5	12,5	250 000	20 833	1 000 000
2017	1 000 000	4	12,5	250 000	20 833	750 000
2018	750 000	3	12,5	250 000	20 833	500 000
2019	500 000	2	12,5	250 000	20 833	250 000
2020	250 000	1	12,5	250 000	20 833	0

Линейный способ не отражает того, что эксплуатационные характеристики объекта основных средств в сельскохозяйственных организациях изменяются в течение срока службы, со временем увеличиваются простои, растет продолжительность ремонтов, снижается производительность. Применение этого способа амортизации целесообразно для групп основных средств, которые непосредственно не участвуют в производстве продукции, с длительным сроком полезного использования и физическое состояние которых ухудшается относительно равномерно: для зданий, сооружений, подъездных путей и т.п.

При выборе способа уменьшаемого остатка следует исходить из того, что годовая норма амортизации определяется на основе остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации - обычно не более двух.

Исходя из новой редакции ПБУ 6/01, действующей с 1 января 2006 года, максимальный размер коэффициента ускорения равен 3.

Рассмотрим на данных предыдущего примера особенности применения данного метода (табл. 18).

Таблица 18 – Регистр начисления амортизации методом уменьшаемого остатка

Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Норма амортизации исходя из срока полезного использования и коэффициента	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течении года, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
2013	2 000 000	25	500 000	41 667	1 500 000

2004	1 500 000	25	375 000	31 250	1 125 000
2015	1 125 000	25	281 250	23 438	843 750
2016	843 750	25	210 938	17 578	632 813
2017	632 813	25	158 203	13 184	474 609
2018	474 609	25	118 652	9 888	355 957
2019	355 957	25	88 989	7 416	266 968
2020	266 968	25	66 742	5 562	200 226

На основании данных таблицы 18 можно сделать следующий вывод, что по окончании срока полезного использования остаточная стоимость комбайна в бухгалтерском учете еще не будет списана. Она составила 200 226 руб. или 10% от его первоначальной стоимости.

Если продолжать этот расчет дальше, то можно определить, что первоначальная стоимость объекта будет перенесена на себестоимость только на 41-м году его использования, хотя срок установлен 8 лет.

Эта методологическая неточность, допущенная законодателями еще в 1997 году при разработке ПБУ 6/97, не исправлена и до настоящего времени, кроме того, в нормативных документах, регламентирующих правила ведения бухгалтерского учета основных средств, не отражен порядок списания остаточной стоимости, что не позволяет данный способ использовать на практике.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта (табл.19).

Таблица 19 – Регистр начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования

Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Годовое соотношение	Годовая норма начисления амортизации, %	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течении года, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
2013	2 000 000	8/36	22,22	444 400	37 033	1 555 600

2004	2 000 000	7/36	19,44	388 800	32 400	1 166 800
2015	2 000 000	6/36	16,67	333 400	27 783	833 400
2016	2 000 000	5/36	13,89	277 800	23 150	555 600
2017	2 000 000	4/36	11,11	222 200	18 517	333 400
2018	2 000 000	3/36	8,33	166 600	13 883	166 800
2019	2 000 000	2/36	5,56	111 200	9 267	55 600
2020	2 000 000	1/36	2,78	463	0	55 137

Если удельный вес группы основных средств, для которых избирается данный способ, в общей массе основных средств организации велик и объекты в этой группе близки по возрастным характеристикам, такой подход может сказаться на перераспределении активов организаций в первые годы эксплуатации данной группы основных средств в пользу оборотной части активов. Это положительный момент, так как оборотные активы более ликвидны и привлекательны в качестве обеспечения обязательств.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Применение данного метода наиболее обосновано с экономической точки зрения, так как позволяет более точно отражать в бухгалтерском учете затраты на изготовление продукции (выполнение работ) в зависимости от интенсивности использования объектов основных средств - чем больше производительность труда, тем больше и сумма начисленной амортизации.

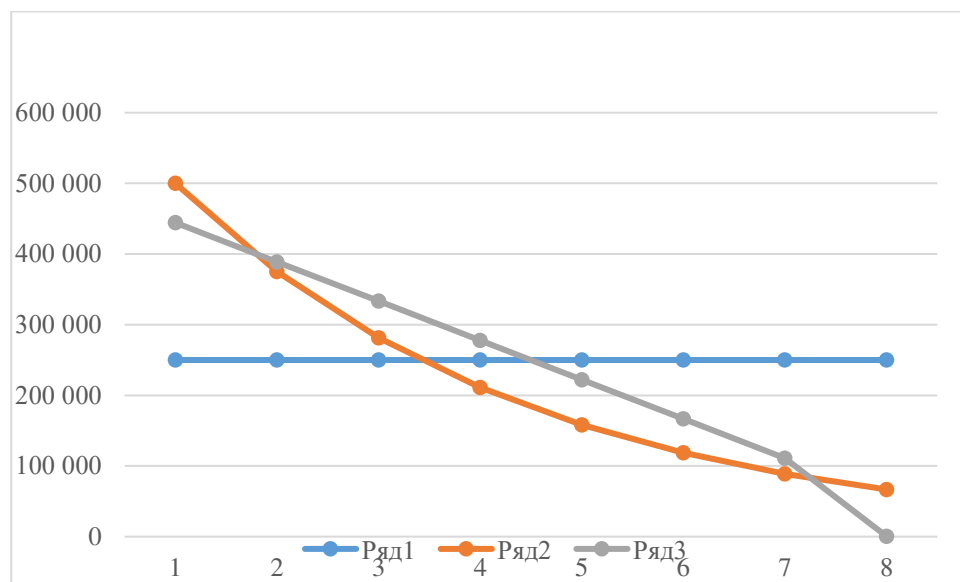
Главным недостатком этого способа остается невозможность достоверно и с большей степенью точности спрогнозировать загрузку основного средства на весь срок его полезного использования. Кроме того, при применении этого метода увеличивается и трудоемкость учетных работ, особенно при большой номенклатуре основных средств в сельскохозяйственных организациях, по каждому объекту необходимо спланировать его производительность на год и ежегодно пересматривать норму амортизации. Высокая вероятность ошибки

грозит свести на нет целесообразность этого способа, а избрать другой способ в отношении того же объекта невозможно.

Таким образом, существующая в данном случае неопределенность ограничивает применение способа начисления амортизации пропорционально объему выпуска продукции теми организациями, производственная деятельность которых планируется на длительный период.

Проанализируем динамику начисления амортизационных отчислений, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) по зерноуборочному комбайну на рис. 4.

На основании рис. 4 можно сделать следующий вывод, что в первые годы использования объектов основных средств при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка и способом по сумме чисел лет срока полезного использования в себестоимость относится большая сумма амортизационных отчислений, что достаточно целесообразно, так как новые основные средства более интенсивно используются и реже выходят из строя.



Ряд 1 — линейный метод; Ряд 2 — метод уменьшаемого остатка; Ряд 3 — сумма чисел лет срока полезного использования

Рис. 4 — Динамика начисления амортизационных отчислений по зерноуборочному комбайну с использованием различных методов начисления амортизации

На основании вышесказанного можно сделать следующий вывод, линейный способ рекомендуется применять для зданий, сооружений и прочих подобных объектов, что обеспечит равномерное распределение их стоимости в течение срока полезного использования, а для активной части основных средств (машинам, оборудованию, транспортным средствам) - способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. В первые годы эксплуатации, то есть в период самой высокой производительности, размер амортизационных отчислений будет максимальный, что позволит избежать оттока части средств из хозяйственного оборота и направить высвобожденные средства на закупку нового оборудования.

Начисленные суммы амортизационных отчислений должны своевременно и в полном объеме отражаться в регистрах бухгалтерского учета. Нами изучены существующие и используемые регистры в обследованных организациях, и установлено применение обследованными организациями устаревших и приспособленных форм регистров по начислению амортизационных отчислений. Это не отражается на качестве учетного процесса, но в тоже время, для обобщения информации требуются значительные временные затраты.

После начисления амортизационных отчислений производят их распределение по объектам учета затрат. Причем, согласно «Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относятся на себестоимость соответствующей культуре (группе культур) или вида животных.

В целях налогообложения организация может применять один из двух способов амортизации основных средств — линейный или нелинейный, так установлено п. 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ. По одним объектам можно начислять амортизацию линейным методом, по другим — нелинейным. Это разрешают Методические рекомендации по применению гл. 25 НК РФ. Но,

необходимо помнить, что налогоплательщик применяет линейный метод для начисления амортизации по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять линейный или нелинейный метод.

В обследованной организации, во избежание дополнительных трудностей в работе бухгалтерии начисление амортизации осуществляется линейным способом и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Однако, по нашему мнению, нелинейный способ более выгоден с точки зрения налоговых обязательств, так как сумма амортизации, начисляемая с помощью данного метода будет выше в первые годы использования основного средства, тогда, когда и производительность основного средства наиболее высока.

3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1 Совершенствование первичного учета основных средств

Любой факт хозяйственной жизни, совершаемый в организации, должен быть отражен надлежащим образом, оформленным первичным учетным документом. Первичный учетный документ дает информацию о состоянии и динамике изменений объектов бухгалтерского учета. На основе такой информации формируется бухгалтерская отчетность организации. Каждый вид объектов бухгалтерского учета оформляется соответствующим первичным учетным документом. Поступление и движение основных средств отражается своими специфическими формами первичных учетных документов. В сельскохозяйственных организациях есть своя специфика объектов основных средств, поэтому формы первичных учетных документов должны учитывать ее. Часто сельскохозяйственные организации не соблюдают схему первичного учета основных средств. В связи с этим предложена усовершенствованная схема первичного учета основных средств с использованием инвентарной карточки учета основных средств (форма № ОС-6) и инвентарных списков основных средств. Поскольку оценку основных средств целесообразно производить по справедливой стоимости, то это обстоятельство должно найти и в реквизитах инвентарной карточки. Модернизированная форма инвентарной карточки приводится в данной работе. Также предлагается модифицированная форма инвентарного списка основных средств (по месту нахождения, использования, классификационным группам). Предложенные изменения позволят получать более качественную и достоверную информацию о состоянии основных средств организации.

Носителем юридической и экономической информации о состоянии и динамике изменений объектов бухгалтерского учета является первичный документ. Данные проверенных и обработанных первичных учетных документов являются основанием для регистрации и хранения информации о фактах хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета, в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности организации. Правильное оформление и обработка первичных учетных документов, составление на их основе учетных регистров – основа квалифицированной работы бухгалтера любого экономического субъекта.

Проведенный нами анализ графика документооборота ООО «Ак Барс Пестрецы», указал на его типичность, а также наличие в нем отдельных недостатков. Так, график документооборота в области учета основных средств в целом отвечает требованиям, предъявляемым «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете». Среди основных предпосылок несоблюдения графика документооборота можно выделить отсутствие необходимого уровня дисциплины труда работников бухгалтерии, слабый уровень профессиональной квалификации ответственных лиц, отсутствие потребности в данной информации у пользователей.

С целью повышения достоверности первичного бухгалтерского учета основных средств нами была проанализирована действующая в исследуемой организации система документального отражения учета и движения основных средств. В ходе ее анализа были выявлены недостатки. Чтобы избежать их в дальнейшем, необходимо внести предлагаемые изменения (рисунок 5).

Единицей бухгалтерского учета объекта основных средств является инвентарный объект. Под инвентарным объектом основных средств понимается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный

комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

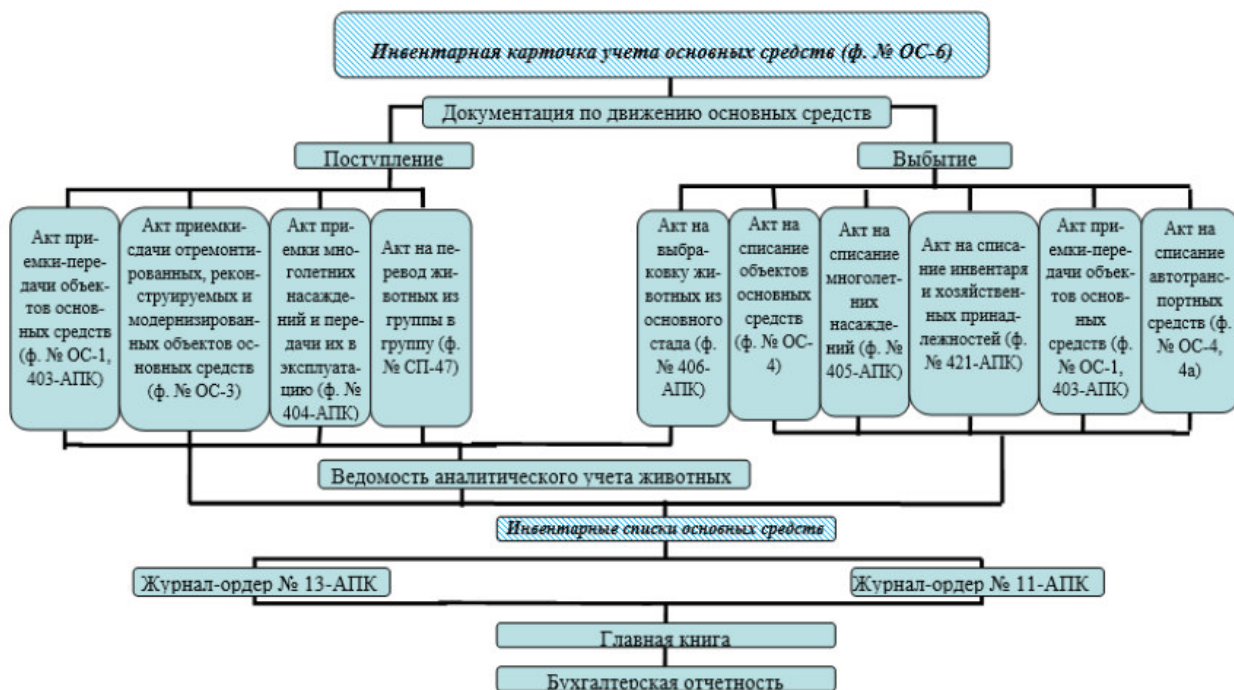


Рисунок 5 – Усовершенствованная схема первичного учета наличия и использования основных средств

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Основным аналитическим регистром учета основных средств является инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6).

Существует несколько форм инвентарных карточек учета основных средств, заполняемых в момент принятия объектов основных средств к учету, в зависимости от ситуации:

- 1) инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6) - заполняется на отдельный поступивший объект основных средств;
- 2) инвентарная карточка группового учета объектов основных средств

(форма № ОС-6а) – заполняется при приеме к бухгалтерскому учету группы однородных объектов основных средств;

3) инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б) - для учета объектов основных средств в малых организациях.

Вышеуказанные формы заполняются на основании актов приема-передачи объектов основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) бухгалтерской службой организации, с обязательной фиксацией в них факта ввода основного средства в эксплуатацию.

В инвентарные карточки заносят основные сведения по поступившему основному средству: инвентарный номер, первоначальную стоимость для целей бухгалтерского учета, срок полезного использования, способ начисления амортизации. Помимо этого, в инвентарную карточку заносится информация о всех перемещениях основных средств: внутреннем перемещении, ремонте, модернизации; при выбытии объекта, – причины выбытия, дата списания с учета, сумма начисленной амортизации, номера актов о списании объектов основных средств по форме № ОС-4 (ОС-4а, ОС-4б). На оборотной стороне карточки указывается техническая характеристика объекта.

Карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации.

По нашему мнению, информация, содержащаяся в инвентарных карточках учета основных средств (форма № ОС-6), не в полной мере удовлетворяет требованиям внешних и внутренних пользователей. Мы предлагаем модифицировать инвентарные карточки учета основных средств (Приложение Д), внося в них следующие изменения:

- в связи с предлагаемой нами концепцией использования «справедливой» стоимости основных средств, считаем целесообразным в пункт 3 «Переоценка» инвентарной карточки учета основных средств переименовать в «Переоценка основных средств по справедливой стоимости». Графу «Восстановительная стоимость» – переименовать в

графу «Справедливая стоимость». Добавить дополнительную графу «Сумма начисленной амортизации, скорректированная по справедливой стоимости». По нашему мнению, эти изменения позволят получить более подробную и детальную информацию о проводимых переоценках объектов основных средств;

- внести в пункт 4 «Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств» дополнительную графу «Справедливая остаточная стоимость основных средств». Эту графу необходимо заполнять в случае, если на момент приемки, внутреннего перемещения или выбытия объекта основных средств была произведена его переоценка;

- добавить в пункт 5 «Изменение первоначальной стоимости объекта основных средств» уточнение «справедливой», которая будет актуальной в случае переоценки основных средств по справедливой стоимости.

Таким образом, пункт 5 будет называться «Изменение первоначальной (справедливой) стоимости объекта основных средств»;

- расширить пункт 6 «Затраты на ремонт», переименовав его в «Затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии». Данные расходы являются существенной статьей затрат и могут кардинальным образом влиять на целесообразность дальнейшего использования объекта основных средств. Документальное отражение затрат на поддержание объектов основных средств в рабочем состоянии необходимо производить по видам затрат: текущее техническое обслуживание и затраты на хранение, текущий ремонт, средний ремонт, капитальный ремонт;

- добавить пункт 8 «Источник финансирования приобретения объектов основных средств». В наличии данной информации непосредственно заинтересованы внутренние пользователи, так как она позволит им сформировать отчет об источниках финансирования приобретения основных средств.

В соответствии с п. 16 Методических указаний по бухгалтерскому

учету основных средств (приказ Минфина России от 13 декабря 2003 г. № 91н) при наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях их учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта основных средств, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта. Учет ведется по классификационным группам основных средств (здания, сооружения, машины и т. д.) с указанием места их эксплуатации. В начале года записи производятся на основании инвентаризационных описей и инвентарных карточек, а в дальнейшем – по документам на поступление и выбытие, в предусмотренных отдельных графах.

По нашему мнению, необходимо модифицировать инвентарные списки основных средств, внося в них сведения о плановом и фактическом сроке службы объекта основных средств (Приложение Е).

Внесение вышеуказанных изменений позволит повысить уровень контроля за сроком использования основных средств, даст возможность менеджерам принимать оперативные решения по приобретению недостающих и реализации излишних объектов основных средств. Помимо этого, считаем целесообразным назвать графу 5 «Первоначальная (справедливая) стоимость, руб.». В случае, если переоценка основных средств по справедливой стоимости не производилась (основное средство поступило в отчетном году), в нее заносится первоначальная стоимость. При проведении регулярных переоценок основных средств по справедливой стоимости в данную графу заносится справедливая стоимость объектов основных средств.

Предложенные изменения позволят получать более качественную и достоверную информацию о состоянии основных средств организации.

3.2 Совершенствование организации учета основных средств

Проведенный во второй главе анализ организации бухгалтерского учета в части основных средств, а также оценка эффективности использования основных фондов в организации подтверждают тот факт, что особое место в системе бухгалтерского учета занимают вопросы, связанные с состоянием учета основных средств, начислением амортизации и отражением в бухгалтерской отчетности. Эффективность использования объектов основных средств имеет большое влияние на конечный результат в производственном процессе экономического субъекта. ООО «Ак Барс Пестрецы» имеет свою четко выраженную организационно-экономическую и отраслевую специфику, что накладывает отпечаток на учет основных средств. Факторы, влияющие на учет основных средств – это движущие силы, которые оказывают влияние на производственный процесс организации и обеспечивают установленный уровень полученных результатов.

Проведенный анализ факторов, влияющих на постановку учета основных средств экономического субъекта в сельскохозяйственном производстве сводится к следующему:

- сезонность производства – это неравномерное использование машин и оборудования на протяжении всего срока полезного использования, а также неравномерное поступление дохода от реализации сельскохозяйственной продукции.

- биологические особенности - влияние биологических, природно-климатических, физических особенностей на скот рабочий и продуктивный. А также воспроизводство потомства.

- многоотраслевой характер - животноводство, растениеводство, промышленная переработка сельскохозяйственной продукции, вспомогательные и обслуживающие производства, строительство, отсюда многогранность и разнообразие видов основных средств.

В ходе исследования было отмечено, что ведется недостаточная работа по организации аналитического учета основных средств. Если в организации имеется несколько видов основных средств, учет ведут обособленно по видам. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета счет 01 «Основные средства» субсчетов не имеет, при этом главный бухгалтер имеет полномочия самостоятельно разработать перечень субсчетов к нему. В целях оптимизации аналитического учета основных средств предлагаем открывать отдельные субсчета к счету 01 «Основные средства». Это позволит получить более конкретные сведения об операциях по основным средствам. На рисунке 6 представлена детализация аналитического учета основных средств, которая отвечает потребностям бухгалтерского учета, оценки и анализа

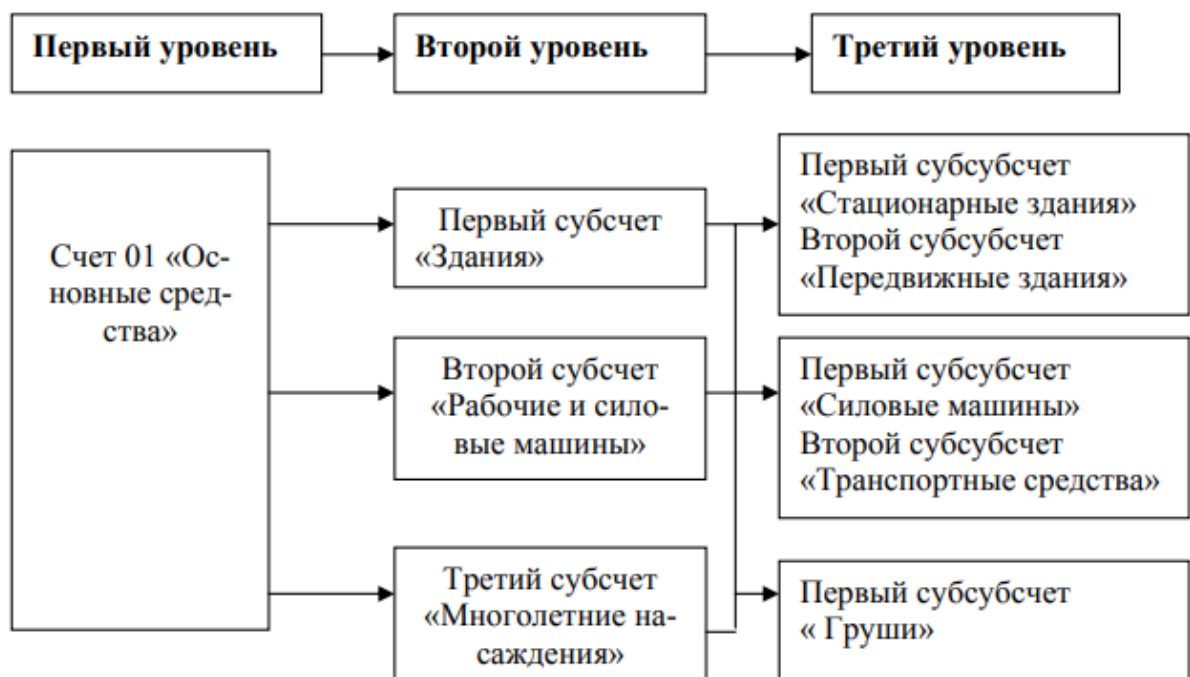


Рисунок 6. Рекомендованная детализация аналитического учета счета 01 «Основные средства»

По нашему мнению, следует вести отдельный учет производственных основных средств основной деятельности и основных средств, связанных с прочими видами деятельности, непосредственно не связанными с основной деятельностью организации.

Отдельные субсчета должны быть открыты и для учета таких специфических для сельского хозяйства основных средств, как продуктивный и рабочий скот, многолетние насаждения, а также земельные участки и объекты природопользования. Последнее — ввиду того, что земля является главным и незаменимым средством производства в сельском хозяйстве.

Следует выделить из общего объема производственных основных средств инвентарь и хозяйственные принадлежности. Данная группа объектов довольно многочисленна, разнообразна по составу. Их учет совместно с другими производственными основными средствами на субсчете 01 приведет к его «засорению» и усложнению учетных процедур. Для таких объектов мы предлагаем открывать отдельный субсчет 07 к счету 01 «Основные средства».

Мы считаем также, что отдельные субсчета необходимы для ряда объектов в зависимости от направлений их поступления в организацию. Это объекты основных средств, поступившие по лизингу, и полученные по государственной помощи.

Счет 01 "Основные средства" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Организация аналитического учета по счету 01 «Основные средства» осуществляется в рамках субсчетов, открываемых по каждому виду основных средств. Построение оптимальной системы аналитического учета позволяет формировать информационную базу о движении объектов основных средств и эффективности их использования. Нами предложены

состав субсчетов к счету 01 «Основные средства», сгруппированных в зависимости от типа и направления деятельности экономического субъекта (таблица 20)

В результате исследования счетоводческих аспектов учета основных средств, было установлено, что структуру счета 01 «Основные средства» рекомендуется дифференцировать в зависимости от направлений и отдельных особенностей деятельности экономического субъекта. Предлагаемый авторский вариант структуры счета 01 может быть рассмотрен в качестве методических рекомендаций при формировании рабочего плана счетов конкретного экономического субъекта

Таблица 20 - Состав субсчетов к счету 01 «Основные средства»

Субсчета к счету 01 «Основные средства»	Субсчета к субсчетам счета 01 «Основные средства»
01-1 «Земельные участки объекты природопользования»	01-1-1 «Пашня» 01-1-2 «Сенокосы» 01-1-3 «Пастбища» 01-1-4 «Лесополосы» 01-1-5 «Дороги» и др.
01-2 «Здания»	01-2-1 «Административные здания» 01-2-2 «Складские помещения» 01-2-3 «Животноводческие помещения» 01-2-4 «Лаборатории»
01-3 «Сооружения»	01-3-1 «Хранилища продукции» 01-3-2 «Парники, теплицы» 01-3-3 «Оросительные и осушительные сооружения»
01-4 «Машины и оборудования»	01-4-1 «Силовые машины» 01-4-2 «Рабочие машины» 01-4-3 «Измерительные приборы» 01-4-4 «Лабораторное оборудование»
01-5 «Транспортные средства»	01-5-1 «Автомобильный транспорт» 01-5-2 «Водный транспорт» 01-5-3 «Гужевой транспорт» 01-5-4 «Прицепы, электрокары»
01-6 «Производственный и хозяйственный инвентарь»	01-6-1 «Емкости для хранения, тара» 01-6-2 «Мебель» 01-6-3 «Противопожарный инвентарь»
01-7 «Продуктивный скот»	01-7-1 «Коровы» 01-7-2 «Быки производители» 01-7-3 «Свиноматки», и др.
01-8 «Многолетние насаждения»	01-8-1 «Плодоносящие сады» 01-8-2 «Лесозащитные полосы» 01-8-3 «Виноградники», и др.

01-9 «Объекты неинвентарного характера»	
01-10 «Основные средства, полученные по лизингу»	
01-11 «Основные средства, полученные по государственной помощи»	
01-12 «Другие виды основных средств»	
01-13 «Выбытие основных средств»	

Исследование существующей практики выбытия основных средств в сельскохозяйственных организациях позволило сделать следующий вывод, что существенным недостатком организации и методики учета выбытия основных средств в сельскохозяйственных организациях является отсутствие аналитических счетов к счету 01 «Основные средства», в части выбывающих объектов основных средств, что обуславливает отсутствие детализированной учетной информации объектам основных средств.

Для ведения таких операций в бухгалтерском учете с целью получения детализированной информации предложено применять следующие позиции субсчетов:

01/13/1 - «Продажа основных средств»;

01/13/2 - «Списание основных средств в случае морального и физического износа»;

01/13/3 - «Списание многолетних насаждений»;

01/13/4 - «Выбраковка животных основного стада»;

01/13/5 - «Ликвидация основных средств при авариях»;

01/13/6 - «Передача основных средств по договорам мены»;

01/13/7 - «Безвозмездная передача основных средств»;

01/13/8 - «Прочее выбытие основных средств».

Для систематизации данных аналитического учета разработана специальная «Ведомость аналитического учета по счету 01 субсчету 13 «Выбытие основных средств» (табл. 21). Использование разработанной ведомости позволит создать эффективную систему аналитического учета

основных средств и усилить контроль за их выбытием в сельскохозяйственных организациях.

В связи с сезонностью использования сельскохозяйственной техники своевременное техническое обслуживание и уход позволит увеличить срок использования объектов основных средств между ремонтами, поэтому помимо расходов на ремонт, по нашему мнению, необходимо отдельно выделять и учитывать расходы на техническое обслуживание, уход и хранение объектов основных средств. Для учета данного вида расходов предложена к применению «Ведомость учета затрат на поддержание основных средств в работоспособном состоянии» (приложение Ж).

Временно не используемые по причине сезонности или снижения производства основные средства в условиях постоянной нехватки денежных средств для эксплуатации и ремонта ряда объектов основных средств в большинстве сельскохозяйственных организаций республики вынуждает руководителей выводить их из эксплуатации и переводить объекты основных средств на консервацию. Общий порядок перевода объектов основных средств на консервацию правилами бухгалтерского учета не регламентируется, поэтому организация разрабатывает его самостоятельно. Для решения этой задачи в нами рекомендован порядок документооборота вывода объектов основных средств из эксплуатации и перевода их на консервацию.

Решение о выводе имущества, из состава, эксплуатируемого принимает руководитель и подтверждает своим приказом или распоряжением. После этого создается комиссия, куда входят представители администрации, бухгалтерии, руководители подразделений, к которым относятся основные средства.

Комиссия проводит инвентаризацию консервируемых объектов и по результатам инвентаризации составляет «Акт о результатах инвентаризации имущества, переданного на консервацию» и определяет размер расходов на содержание законсервированных объектов. Затем составляют «Акт о консервации объектов основных средств». Единые формы перечисленных выше документов законодательством не установлены. В следствие этого нами

предложены следующие недостающие формы: «Акт о результатах инвентаризации имущества, переданного на консервацию» (приложение З), «Смета расходов на содержание законсервированных объектов» (приложение И), «Акт о консервации объектов основных средств» (приложение К). Данные документы успешно апробированы в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ.

В бухгалтерском учете законсервированные основные средства остаются на счете 01, а перевод их в иное качество рекомендовано отражать на субсчете «Основные средства на консервации». Нами разработан учетный регистр «Ведомость учета по счету 01 субсчет основные средства на консервации», позволяющий обобщать информацию о переданных на консервацию объектах (табл. 22).

Таблица 21 – Ведомость аналитического учета по счету 01 субсчет 13 «Выбытие основных средств» за 2021 год

Наименование	Инв. номер	Стоимость выбытия по следующим каналам (тыс руб)								Оприходованы материалы от ликвидации, тыс. руб.	Финансовый результат от выбытия, тыс. руб.
		Продажа	Списание в случае износа	Списание многолетних насаждений	Выбраковка животных основного стада	Ликвидация при авариях	Передача по договорам мены	Безвозмездная передача	Прочее выбытие		
Склад ГСМ	6329-3					361					
Сеялка	236-осх		12							3	
Автомобиль ГАЗ	523-ТС						95				
Зерноуборочный комбайн	521-СХТ	395									300
Контейнер для хранения ГСМ	36215-И							13			
Племенные животные	326-С				19						
Всего:		395	12	236	19	361	95	13		3	300

Ведомость составил:

Таблица 22 – Ведомость учета по счету 01 субсчет «Основные средства на консервации» на 01 января 2022 года

№ п/п	Наименование объекта основных средств	Инв. номер	Остаточная стоимость, тыс. руб.	Дата постановки на консервацию	Дата расконсервации	Состояние на дату составления
1	Поливальная машина	594	98	09.09.2017	01.05.2018	Законсервирован
	Всего		98			

Отчет составил: _____ бухгалтер

Данные сведения существенно обогатят информационную базу по учету основных средств. Так как, на основании этих данных можно судить об уровне проводимой в сельскохозяйственных организациях работе по предотвращению поломок и сохранности сельскохозяйственной техники в межсезонный период.

3.3 Влияние на показатели бухгалтерской отчетности изменения порядка оценки основных средств

Бухгалтерская отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются банки, сотрудники организации, поставщики. Их состав не является стабильным, «динамичное развитие экономики рождает новых пользователей».

Бухгалтерская отчетность сдается в органы статистического учета, предоставляется банкам и иным инвесторам, что обуславливает исключительную важность содержащейся в ней информации, поскольку она является объектом их пристального внимания. Более того, в условиях современной рыночной экономики отчетность хозяйствующих субъектов становится главным средством коммуникации и информативного обеспечения всех заинтересованных пользователей. Большинство

исследователей видят в этом главную задачу бухгалтерской отчетности. Также бухгалтерская отчетность является основой информационной базы для экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [11, с.167].

Одной из задач бухгалтерской службы сельхозтоваропроизводителей является составление точной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом исключительна ее роль при анализе основных средств организации, поскольку она «позволяет давать оценку уровню и динамике большой группы технико-экономических показателей, характеризующих материально-производственную базу предприятия и эффективность использования его ресурсов».

Согласно мнению Гордеевой А. А., под достоверной информацией понимается отчетность, «сформированная по установленным нормативными актами правилам бухгалтерского учета, позволяющая ее пользователям с достаточной степенью точности, на основе ее заведомо не вводящих в заблуждение данных, делать правильные выводы обо всех финансовых аспектах данной организации, руководствуясь которыми, можно получать возможность принимать обоснованные управленческие решения».

Ошибки, допущенные в бухгалтерском учете, искажают реальное финансовое состояние той или иной организации, что, несомненно, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей информации бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме этого, ошибочность данных, представленных в бухгалтерской отчетности, может повлечь за собой не только штрафы от контролирующих органов, но и принятие решения об отказе в инвестициях конкретному предприятию, что особенно важно для сельскохозяйственных предприятий в условиях жесткой конкурентной борьбы. Это связано с тем, что бухгалтерская отчетность как разновидность бухгалтерских данных оценивается с позиции удовлетворения информационных потребностей пользователей такой информации. На наш взгляд, важно определить, что в соответствии с законодательством следует

считать ошибкой.

Согласно п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Положение) ошибка – это «неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности» [14]. При этом, согласно абз. 8 п. 2 указанного Положения, следует учитывать, что не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Согласно п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», возникновение ошибок может быть обусловлено:

- неправильным применением законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации [14].

Из вышесказанного можно сделать вывод, что неправильное использование или неиспользование имеющейся на дату составления отчетности информации следует признавать, как ошибку, за исключением случаев допущения неточности или пропусков в отражении фактов хозяйственной деятельности. Поскольку в основе требований к бухгалтерской отчетности лежит соблюдение достоверности предоставления информации, изложенное в п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» [15], следовательно, можно говорить, что ошибка является

следствием его нарушения.

Принимая во внимание вышеизложенное, можно утверждать, что невыполнение требований нормативных документов является ошибкой, следовательно, данные отчетности можно признать недостоверными.

В связи с этим нужно не только своевременно выявлять подобные ошибки, но и правильно их классифицировать, чтобы надлежаще отразить изменения в бухгалтерском учете и отчетности.

Представляется возможным рассмотреть в других источниках предлагаемые классификации ошибок, в учете или отчетности.

Так, Гордеева А. А. разделила умышленные искажения отчетности на три категории: искажения в финансовой отчетности, незаконное присвоение активов, налоговые преступления.

Сотникова Л. В. выделила ошибки, возникающие:

- в результате того, что выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил бухгалтерской отчетности;
- вследствие внесения изменений в учетную политику, при условии невыполнения установленного порядка отражения в бухгалтерском учете и раскрытия изменений в бухгалтерской отчетности;
- вследствие неотражения бухгалтерской отчетностью сути реальных хозяйственных операций.

Основные средства, будучи важнейшими ресурсами сельскохозяйственной организации, достаточно полно охарактеризованы в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций: в Бухгалтерском балансе, Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (далее – Пояснения), Отчете об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса (далее – форма № 6-АПК), Отчете о наличии животных (далее – форма № 15-АПК).

Заполнение форм отчетности организациями должно производиться с соблюдением следующих нормативных документов:

- Положения по бухгалтерскому учету 6/2001 «Учет основных средств» (с отчетности 2022 года ФСБУ 6/20 «Основные средства»;
- Плана счетов бухгалтерского учета предприятий и организаций АПК и Методических рекомендаций по его применению (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654) [16];
- Методических рекомендаций по учету основных средств сельскохозяйственных организаций (утверждены приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559) [18].

С целью исключения ошибок при формировании данных об основных средствах и их амортизации в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственным организациям рекомендуется не заполнять 5, 9, 13 графы 3 по строкам 5221 и 5231 раздела 2.1 «Наличие и движение основных средств» Пояснений, поскольку, согласно пп. 22 и 99 Методических рекомендаций по учету основных средств сельскохозяйственных организаций (далее по тексту – Методическим рекомендациям), по данным объектам основных средств амортизация не начисляется. Однако, согласно Плану счетов бухгалтерского учета предприятий и организаций АПК и Методическим рекомендациям по его применению (далее по тексту – Плану счетов), земельные участки, находящиеся в собственности организации, учитываются на счете 01-6 «Земельные участки и объекты природопользования», а, следовательно, информация об их балансовой стоимости должна отражаться по строкам 5221 и 5231 раздела 2.1 «Наличие и движение основных средств» Пояснений. В строке 720 раздела 10 формы 9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» необходимо отразить наличие земельных угодий в натуральном выражении.

Если земельные участки взяты организацией в аренду и по условиям договора отражаются на забалансовых счетах учреждения, то они должны отражаться:

- в натуральном выражении – по строке 721 раздела 10 формы 9-АПК

«Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства»;

– в стоимостном выражении – по строке 166 раздела 2 формы № 6-АПК, а также входит в величину показателя строки 5283 раздела 2.4 «Иное использование основных средств» Пояснений.

Если на момент составления отчетности земельные участки не приняты к учету и числятся на счете 08, то их стоимость, сформированная на счете 08, отражается в отчетности по строке 5240 раздела 2.2 «Незавершенные капитальные вложения» Пояснений.

Учет продуктивного и рабочего скота ведется на счете 01-4. Согласно Плану счетов, пп. 30 и 76 Методических рекомендаций не начисляется амортизация по продуктивному скоту. По рабочему скоту она начисляется (кроме волов, буйволов и оленей) и отражается в графе 9 строк 5205 и 5215.

Общая сумма начисленной амортизации за год отражается в формах бухгалтерской отчетности по следующим строкам:

- 5200 графы 9 раздела 2.1 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее – Пояснения);
- 5640 раздела 6 «Затраты на производство» Пояснений;
- 702 раздела 7 формы 6-АПК «Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса»;
- 400 формы 8-АПК «Отчет о затратах на основное производство» (далее – форма № 8-АПК).

Различным категориям пользователей информация об основных средствах раскрывается в специализированных формах отчетности организаций агропромышленного комплекса (таблица 23).

При рассмотрении вопроса, например, о выдаче кредита организации, указанные показатели подвергаются особо пристальному анализу, поскольку состав и структура основных средств оказывает значительное влияние на величину произведенной продукции, а, следовательно, и на величину финансового результата предприятия.

Анализ искажений информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций АПК показывает, что наиболее часто допускаются ошибки при отражении информации:

1. О стоимости земельных участков.
2. Об амортизации земельных участков, а также скота (продуктивного и рабочего).
3. Об общей сумме начисленной амортизации.

Таблица 23 – Отражение информации об основных средствах в формах отчетности о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса

Показатель	Форма бухгалтерской (финансовой) отчетности
Остаточная стоимость основных средств за 3 последних года	Строка 1150 Бухгалтерского баланса
Первоначальная стоимость основных средств в целом и по видам на начало и конец года	Графы 4 и 12 второго раздела Пояснений
Сумме начисленной амортизации на начало и конец года	Графы 5 и 13 второго раздела Пояснений
Информация о первоначальной стоимости поступивших основных средств	Графа 6 второго раздела Пояснений
Информация о сумме выбывших объектов основных средств	Графы 7 и 8 второго раздела Пояснений
Сумма начисленной за год амортизации	Графа 9 второго раздела Пояснений, строка 702 Раздела 7 формы № 6-АПК, строка 400 графа 3 формы № 8-АПК
Информация о сумме переоценки ОС	Графы 10 и 11 второго раздела Пояснений
Информация о незавершенном строительстве и незаконченными операциями по приобретению, модернизации ОС (дебетовое сальдо по счету 08)	Раздел 2.2 Пояснений, Строка 100 Раздела 2 формы № 6-АПК, Строка 730 Раздела 7 формы № 6-АПК
Информация об изменении стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции	Раздел 2.3 Пояснений
Информация о переданных и полученных в аренду ОС, ОС на консервации	Раздел 2.4 Пояснений, строки 155–167 2 Раздела формы № 6-АПК
Величина государственных субсидий на закупку сельхозтехники и закладку многолетних насаждений	Строки 5942 и 5943 раздела 9 Пояснений
Информация о стоимости животных	Строки 5205 и 5206 Раздела 2 формы № 6-АПК, графа 9 формы № 15-АПК

Очевидно, что ошибки оказывают влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

Как следствие, пользователи такой отчетности не владеют точной информацией о стоимости ресурсов организации, что приводит к ошибочности результатов анализа бухгалтерской отчетности. Инвестор может отказаться от вложения денежных средств в организацию из-за ошибок в ее финансовой отчетности. Поскольку данное явление носит массовый характер (особенно на предприятиях АПК с малым числом рабочих), то можно признать данный факт одной из причин, сдерживающих развитие сельского хозяйства региона.

Проведенная систематизация ошибок в отражении информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций повысит достоверность данной отчетности.

Соблюдение требований нормативных документов Положения по бухгалтерскому учету 6/2001 «Учет основных средств», Плана счетов бухгалтерского учета предприятий и организаций АПК и методических рекомендаций по его применению, а также Методических рекомендаций по учету основных средств сельскохозяйственных организаций при формировании и отражении в отчетности данных об основных средствах и их амортизации позволит пользователям этой отчетности производить более правильный экономический анализ и снизит до минимума риск принятия неправильных управленческих решений инвесторами и персоналом организаций АПК.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные средства — незаменимая составляющая ресурсного потенциала хозяйствующего субъекта любой отрасли экономики. От эффективного использования основных средств зависит финансовое и имущественное состояние каждой организации. Это обуславливает потребность в повышении качества учетной информации, оперативности ее получения и полноты предоставляемых сведений для всех уровней пользователей. Рационально построенный учет создает возможность для обеспечения режима экономии, сокращения и ликвидации непроизводительных расходов.

В ходе исследования получены следующие результаты:

1. Уточнена экономическая сущность и классификация основных средств в рыночных условиях. Основные средства — это долгосрочные активы, функционирующие в течение нескольких производственных циклов, сохраняя натуральную форму, способные приносить доход организации в будущем.

Основными критериями классификации основных средств являются: функциональное назначение; характер использования в процессе производства; вещественный состав; наличие у организации прав на основные средства; степень амортизации и работоспособности. В отдельную группу основных средств можно выделить внеоборотные биологические активы. Уточнение классификации внесет большую конкретность при учете основных средств организаций и, тем самым, облегчит последующее проведение анализа хозяйственной деятельности и составление отчетности.

В работе проведен анализ нормативно-правового регулирования учета и отражения в отчетности основных средств согласно РСБУ и МСФО. МСФО в отличие от РСБУ присуща большая либеральность. Применение МСФО необходимо в условиях всеобщей интеграции. При условии их использования необходимо провести сближение отечественной

практической и теоретической бухгалтерской деятельности с международной. Это позволит планомерно совершенствовать отечественный учет, внося в него новые прогрессивные мировые разработки.

2. На основе фактических данных ООО «Ак Барс Пестрецы» проанализированы состав, структура основных средств и обеспеченность ими производства. Изучены показатели, характеризующие техническое состояние и движение основных средств, эффективность и интенсивность их использования. Выявлено влияние основных факторов на эффективность использования основных средств, стоимостной объем производства сельскохозяйственной продукции, годовую производительность труда работников и рентабельность основных средств. Установлено, что существующая методика оценки эффективности использования основных средств не в полной мере раскрывает роль земли как главного средства производства в сельском хозяйстве.

3. Исследование существующей практики учета основных средств в сельскохозяйственных организациях позволило сделать следующий вывод: учет основных средств ведется посредством надлежаще оформленной учетной политики организации. Учетная политика для целей бухгалтерского учета на предприятии в основном соответствует требованиям ПБУ 1/08, за исключением того момента, что в учетной политике организации не отражена организация учета специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды со сроком службы более 12 месяцев.

Проведенный нами анализ графика документооборота ООО «Ак Барс Пестрецы», указал на его типичность, а также наличие в нем отдельных недостатков. Среди основных предпосылок несоблюдения графика документооборота можно выделить отсутствие необходимого уровня дисциплины труда работников бухгалтерии, слабый уровень профессиональной квалификации ответственных лиц, отсутствие потребности в данной информации у пользователей.

С целью повышения достоверности первичного бухгалтерского учета основных средств мы предлагаем модифицировать инвентарные карточки учета основных средств. Предложенные изменения позволят получать более качественную и достоверную информацию о состоянии основных средств организации.

Организация аналитического учета по счету 01 «Основные средства» осуществляется в рамках субсчетов, открываемых по каждому виду основных средств. Построение оптимальной системы аналитического учета позволяет формировать информационную базу о движении объектов основных средств и эффективности их использования. Нами предложены состав субсчетов к счету 01 «Основные средства», сгруппированных в зависимости от типа и направления деятельности экономического субъекта.

По результатам проведенного исследования рекомендуем выделить из общего объема производственных основных средств инвентарь и хозяйственные принадлежности, а также отдельные субсчета для ряда объектов в зависимости от направлений их поступления в организацию. Это объекты основных средств, поступившие по лизингу, и полученные по государственной помощи. Отсутствие аналитических счетов к счету 01 «Основные средства», в части выбывающих объектов основных средств в сельскохозяйственных организациях, затрудняет получение детализированной учетной информации по объектам основных средств. Следует применять детализированные позиции субсчетов по причинам выбытия и «Ведомость аналитического учета по счету 01 субсчету 13 «Выбытие основных средств».

4. Анализ сложившейся практики применения способов начисления амортизации в бухгалтерском учете позволяет сделать следующий вывод, линейный способ целесообразно применять для зданий, сооружений и прочих подобных объектов, что обеспечит равномерное распределение их стоимости в течение срока полезного использования, а для активной части основных средств (машины, оборудование, транспортные средства) – способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. В

первые годы эксплуатации, то есть в период самой высокой производительности, размер амортизационных отчислений будет максимальный, что позволит избежать оттока части средств из хозяйственного оборота и направить высвобожденные средства на закупку нового оборудования.

5. В работе изучен состав отчетности в которой раскрывается информация об основных средствах в специализированных формах отчетности организаций агропромышленного комплекса.

Анализ искажений информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций АПК показывает, что наиболее часто допускаются ошибки при отражении информации: о стоимости земельных участков; об амортизации земельных участков, а также скота (продуктивного и рабочего); об общей сумме начисленной амортизации.

Соблюдение требований нормативных документов при формировании и отражении в отчетности данных об основных средствах и их амортизации позволит пользователям этой отчетности производить более правильный экономический анализ и снизит до минимума риск принятия неправильных управленческих решений инвесторами и персоналом организаций АПК.

Таким образом, все разработанные в выпускной квалификационной работе мероприятия позволят сформировать более четкую и надежную систему информации, необходимую для принятия управленческих решений по учету наличия, движения и использования основных средств, что будет способствовать росту эффективности их использования.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000-режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/LAW=162660> , свободный
2. «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 402 ФЗ 06.12.2011– режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/LAW=156037>, свободный
3. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы. М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2012. 204 с.
4. «Общероссийский классификатор основных фондов» [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ №1от 01 января 2002 года;– режим доступа http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107931 , свободный
5. «Об утверждении унифицированных форм по учету основных средств» [Электронный ресурс]: Постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 года №7 – режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/LAW=41013>, свободный
6. «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» [Электронный ресурс]: Постановление Совмина СССР от 22 октября 1990 №1072 – режим доступа http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192 , свободный
7. «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]: ПБУ 1/08 06.10.2008– режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/LAW=142566>, свободный
8. «Бухгалтерская отчетность организации» [Электронный ресурс]: ПБУ 4/99– режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/LAW=107971>,

свободный

9. «Учет основных средств» [Электронный ресурс]: ПБУ 6/01 30.03.2001– режим доступа <http://base.consultant.ru/LAW=111056>, свободный

10. Методические указания по учету основных средств [Электронный ресурс]: Методические указания по учете основных средств от 13.10.2003 № 91н– режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/LAW=111055>, свободный

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н) [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru> Дата обращения: 22.10.2021.

12. Амаргорова Е. Доход от ликвидации основных средств: Бухучет доходов и расходов от списания основных средств с примерами // Бухгалтер Татарстана. –2016. – №15, август. – С.35-37.

13. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: Монография / Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю. – М.:НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 175 с.: - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/473009>

14. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение: Учеб. практ. пособие. - 4-е изд., перераб., доп. – М.: ФБК-Пресс, 2010. – 248 с.

15. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / В.П. Астахов. – 12-е изд. – Москва : Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2017. – 397 с.

16. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. - 5-е изд., перераб. и доп. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 304с.;

17. Бартнова Н.Н. Амортизационная политика в современных условиях: комплексный анализ эффективности / Н.Н. Бартнова // Аудитор. — 2015. — № 9. — С. 39-46.

18. Барнгольц, С. Б. Методология экономического анализа

хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособие / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. - М.: Финансы и статистика, 2013. - 240 с.

19. Бахрушина, М. А. Управленческий анализ: учеб. пособие / М. А. Бахрушина. - М.: Омега-Л, 2010. – 399 с.

20. Блажевич О. Г., Васильева Д. О., Шальнева В. В. Сущность и значение основных средств для предприятия // Бюллетень науки и практики. Электрон. журн. 2017. №3 (16). С. 200–208. Режим доступа: <http://www.bulletennauki.com/blazhevich-vasilieva> (дата обращения 15.03.2018).

21. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств / под ред. Г.И. Касьяновой –М.: АБАК, 2015. – 336 с.

22. Гамзатова Г.Э. Сравнительная характеристика ПБУ06/01 «Учёт основных средств» и МСФО 16 «Основные средства» //Актуальные вопросы современной экономики - 2018г. № 9. С. 201-217

23. Гиляровская, Л. Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие для вузов / Л. Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - С. 296 - 356.

24. Дудин С.Ю. Реализация основных средств с убытком в налоговом учете и декларации // Бухгалтер Татарстана. – 2015. – №19, октябрь. – С.39-45.

25. Дятлова А.Ф. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / А. Ф. Дятлова, Е. Н. Колесникова, В. А. Бородин [и др.]; под ред. Ю. А. Бабаева, В. И. Бобошко, А. Ф. Дятловой. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2021. – 623 с.

26. Как начисляется амортизация основных средств: методы начисления. [Электронный ресурс] / Портал «Моя фирма» - 2018 - режим доступа <http://mojafirma.com> ,свободный

27. Калинина Е.Н. Как оформить приобретение автомобиля и

начислить транспортный налог в программе «1С:Бухгалтерия 8» / Е.Н. Калинина, Е.В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 2015. – №4. – С.107-122

28. Карзаева Н.Н. Инвентаризация основных средств в сельскохозяйственных организациях / Н.Н. Карзаева, А.С. Сомова // Бухучет в сельском хозяйстве – 2013. – №10.–С.23-39

29. Квитка А. Типичные ошибки в учете основных средств: В ходе аудиторских проверок // Финансовая газета. – 2016. – № 26, июнь. – С.6,7.

30. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров / В. Э. Керимов. – 9-е изд. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2020. – 582 с.

31. Киндеева О.А. Экономическая сущность основных средств, их классификация / О.А. Киндеева. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2020. – Текст: электронный // Вопросы экономики и управления. – 2018. – № 5 (16). – С. 611.

32. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Вопросы экономики и права. – 2013. – №3. –с. 144-150

33. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н. П. Кондраков. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 584 с.

34. Научный журнал «Контур»: Обзор основных изменений в сравнении с ПБУ 6/01: – Текст: электронный. – URL: <https://kontur.ru/articles/6010> (дата обращения: 19.11.2021). – Режим доступа: по подписке.

35. Мавлиева, Л.М. Налоговые аспекты учета амортизации основных средств / Л.М. Мавлиева, З.Ф. Шайдуллина, Г.Г. Фазлыева // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Казань, 28–29 мая 2019 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2019. – С. 225-228.

36. Макунина И.В. Бухгалтерский учет основных средств / И.В. Макунина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №8. – С.71-74
37. Основные средства организации / О.С. Красова, Т.Ю. Сергеева – М.: МФПА, 2015. – 160 с.
38. Пайтаева К.Т. Основные средства предприятия: учет, анализ, аудит, резервы роста эффективности // Вопросы устойчивого развития общества. - 2020. - №9. - с.190-194
39. Пышненко О. С., Павленко О. Ю., Кубарь М. А. Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2015. – Т. 30. – С. 506–510. – URL: <http://e-koncept.ru/2015/65172.htm>.
40. Переверзев, М. П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / М. П. Переверзев, А. М. Лунёва ; под общ. ред. М. П. Переверзева. – 2-е изд. – Москва: Инфра-М, 2018. – 221 с.
41. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2021. – 512 с.
42. Ромадикова В.М. Отдельные вопросы бухгалтерского и налогового учета приобретения основных средств, бывших в эксплуатации. / В.М. Ромадикова, В.К. Макунова // Бухучет в сельском хозяйстве –2013 – №2 – С.26-32
43. Слагода, В. Г. Краткий экономический словарь / Сост. В. Г. Слагода. – Москва: Форум, 2009. – 128 с.
44. Соколов, Я. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие / Я. В. Соколов; 2-е изд., переработанное и дополненное. – Москва: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 512 с.
45. Савицкая Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая, 7-е изд., перераб и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М. 2016. – 608 с.
46. Сигидов Ю.И. Системный подход к дефиниции «Амортизация» /

Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз // Экономические и гуманитарные науки. – 2015. – № 12 (263). – С. 80–87.

47. *Сергеева Т.Ю. Основные средства: Бухгалтерский и налоговый учет.* М.: Омега-Л - 2013 г. – 243с. – с.35

48. Суханов А.М. Разукрупнение основных средств/ А.М. Суханов // Бухгалтерский учет. – 2015. – №2. – С.84-87

49. Хоружий Л.И. Об особенностях бухгалтерского учета сельскохозяйственными организациями основных средств, состоящих из несколько составных частей/ Л.И. Хоружий, Д.Д Постникова / Бухучет в сельских хозяйстве. – 2015. – №3. – С. 27-34

50. Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Э. Ч. Цыденова, Л. К. Аюшиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 399 с.

51. Чеглакова С.Г. Способ начисления амортизации как средство управления инвестиционной привлекательностью организаций АПК/С.Г. Чеглакова, Л.В. Косткина // Бухучет в сельском хозяйстве – 2013 – №2 –С. 58-63

52. Шайдуллина З.Ф. Учет затрат на восстановление основных средств / Л.М. Мавлиева, А.Т. Исхаков, З.Ф. Шайдуллина, А.А. Гирфанутдинова // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 60-летию Института экономики Казанского государственного аграрного университета, Казань, 25–26 мая 2021 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 135-138.

53. Шайдуллина З.Ф. Инвентаризация основных средств / Л.М. Мавлиева, М.М. Низамутдинов, З.Ф. Шайдуллина, А.А. Горностаева // Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 60-летию Института экономики

Казанского государственного аграрного университета, Казань, 25–26 мая 2021 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2021. – С. 150-155.

54. Экономика предприятия: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2006 – 718с.

55. Special aspects of modern production systems organization / Kuznetsov V.P., Garina E.P., Semakhin E.A., Garin A.P., Klychova G.S. // International Business Management. 2016. Т. 10. № 21. С. 5125-5129.

56. Upgrading corporate equipment as an asian real option / Klychova G.S., Kuznetsov V.P., Trifonov Y.V., Yashin S.N., Koshelev E.V. // International Business Management. 2016. Т. 10. № 21. С. 5130-5137.

Настоящим я, Миннуллина Зия Фанисовна
студент заочного обучения Института экономики Казанского
государственного
аграрного университета
зачетная книжка № ЭМЗ19151К
направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
направленность (профиль) «Учет, анализ и аудит»
подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему
Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в
сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной
ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики
Татарстан
выполненная по материалам ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского
района
на 95 страницах и приложений на 12 страницах, является моим самостоятельным
исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;
- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

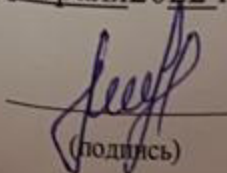
Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федерации «О защите авторских прав в Российской Федерации»

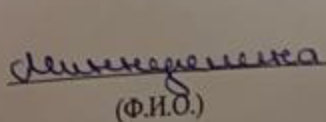
Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 56 наименований.

Один экземпляр дан на кафедру

«07» февраля 2022 г


(подпись)


(Ф.И.О.)

З.Ф.

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

Отзыв
на выпускную квалификационную работу
обучающейся Миннуллиной Зили Фанисовны

на тему: Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан

Одним из важнейших аспектов функционирования предприятия является наличие основных средств. Основные средства являются одним из самых распространённых видов активов предприятия независимо от формы собственности, от отрасли деятельности и организационно-правовой формы.

Одна из самых важных задач учёта – предоставление пользователям полной, достоверной и справедливой информации об основных средствах. Но информация, которая отражается в бухгалтерской отчетности в части основных средств, в некоторых случаях из-за не верной интерпретации законодательства в части учета и частых изменений, поэтому необходимо развивать и продолжать исследовать учёт основных средств. Решению данной проблемы и посвящена выпускная квалификационная работа Миннуллиной Зили Фанисовны.

Выпускная квалификационная работа Миннуллиной З.Ф. написана в соответствии с рекомендациями, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, а также приложений. Работа написана грамотно, компактно. Материал хорошо структурирован и изложен последовательно. В выпускной работе использовано достаточно литературных источников.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Миннуллина З.Ф. показала наличие теоретических знаний и практических навыков, правильное понимание и использование действующего законодательства. Грамотно использованы и определены экономические термины, непосредственно связанные с научно-исследовательской темой.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна, степень разработанности, практическая значимость и изложены результаты апробации исследования.

В первой главе работы выявлены особенности исследования понятия «основные средства» как экономической и учетной категории, классификация и особенности оценки, проведен сравнительный анализ нормативного регулирования по РСБУ и МСФО.

Во второй главе дается оценка организации учета основных средств и анализ эффективности их использования на примере ООО «Ак Барс

Пестрецы» Пестречинского района РТ на основании данных бухгалтерского учета. В этой же главе проводится сравнительный анализ методик начисления амортизации.

В третьей главе выпускной квалификационной работы разработаны первичные учетные документы и ведомости по учету ремонта и передачи на консервацию ОС, дополнена методическое обеспечение аналитического учета и отражения в отчетных формах.

Основным результатом работы является доработанная методика первичного и аналитического учета основных средств на примере действующей сельскохозяйственной организации. Появление возможности применения данных методик сельскохозяйственными организациями в своей дальнейшей деятельности обуславливает практическую значимость полученных результатов и, непосредственно, самой выпускной квалификационной работы.

Основными достоинствами работы являются обоснованные рекомендации автора по организации учета основных средств, самостоятельно разработанные первичные документы и регистры учета, внутренние регламенты, а также предложения по рациональной и эффективной организации учета и формирования отчетности.

Выпускная квалификационная работа Миннуллиной З.Ф. является самостоятельной завершённой научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития методического обеспечения учета основных средств в сельскохозяйственных организациях.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы Миннуллина З.Ф. показала достаточный уровень знаний по изученным дисциплинам, задания и указания руководителя выполняла своевременно и аккуратно, что позволило завершить работу к установленному сроку.

Все компетенции, предусмотренные федеральным стандартом по направлению 38.04.01 Экономика освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Миннуллиной З.Ф. является самостоятельной завершённой научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития учета основных средств. Можно утверждать, что поставленные в выпускной квалификационной работе задачи решены. Основные положения выпускной квалификационной работы были изложены и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях разного уровня.

Выпускная квалификационная работа Миннуллиной З.Ф. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите перед ГАК по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Иллюстративный материал для ГАК отражает основные аспекты исследования и соответствует содержанию работы.

Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Фамилия, имя, отчество руководителя: Низамутдинов Марат Мингалиевич

Место работы и занимаемая должность: ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

« 07 » февраля 2022 г.

Подпись



С отзывом ознакомлена и согласна


подпись

/ Миннуллина З.Ф.
Ф.И.О

«07» февраля 2022 г.

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Миннуллиной Зили Фанисовны

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

Тема ВКР Развитие методики учета и формирования отчетности основных средств в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 107 страниц машинописного текста; включает: таблиц 23 шт., рисунков и графиков 6 шт., фотографий _____ шт., список использованных источников состоит из 56 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР Актуальность темы исследования обоснованы и полностью соответствует содержанию ВКР

2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований Поставленные задачи решены, что позволило достичь цели исследования

3. Качество оформления ВКР хорошее, соответствует предъявляемым требованиям

4. Положительные стороны ВКР (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.) Работа выполнена с использованием широкого спектра методов экономических исследований, автором изучен широкий круг литературы по теме исследования. Результаты, полученные в ходе исследования, могут быть использованы в практической деятельности сельскохозяйственных организаций при организации учета и формирования отчетности в части капитальных вложений.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	отлично
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	отлично
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	отлично
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	отлично
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	отлично
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	отлично
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	отлично
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	отлично
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	отлично
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	отлично
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	отлично
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	отлично
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	отлично
Средняя компетентностная оценка ВКР	отлично

* Уровни оценки компетенции:

«Отлично» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«Хорошо» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«Удовлетворительно» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«Неудовлетворительно» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР:

1. В работе мало уделено внимания вопросам налогового учета основных средств.
2. Работа выиграла бы, если бы автор дала оценку организации внутреннего контроля основных средств на предприятии.

Сделанные замечания не снижают значимости проделанной работы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает предъявляемым требованиям и заслуживает оценки отлично, а ее автор Миннуллина Зиля Фанисовна достоин присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

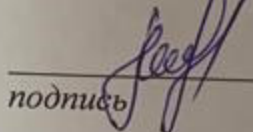
К.Э.Н., доцент
учёная степень, ученое звание


подпись

/ Авхадиев Ф.Н. /
Ф.И.О

«09» февраля 2022 г.

С рецензией ознакомлен*


подпись / Миннуллина З.Ф. /
Ф.И.О

«09» февраля 2022 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.