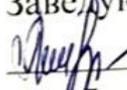


МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

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

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие учетно-аналитического обеспечения  
управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных  
организациях на примере общества с ограниченной  
ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района  
Республики Татарстан

Направление подготовки 38.04.01 Экономика  
Направленность Учет, анализ и аудит

Выпускник (магистрант)



Е.В. Рассыпкина

Научный руководитель  
к.э.н., доцент



М.М. Залалтдинов

Рецензент  
к.э.н., доцент



Ф.Н. Авхадиев

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

## ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»  
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ

 Заведующий кафедрой  
Клычова Г.С.  
«18» ноября 2019 г.

### ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Рассыпкиной Елены Витальевны

**1. Тема работы:** Развитие учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского 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

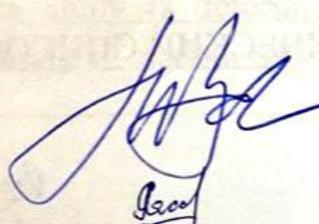
**4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения системы управления внеоборотными активами в современных условиях, организация бухгалтерского учета внеоборотных активов в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, совершенствование бухгалтерского учета внеоборотных активов.

**5. Перечень графических материалов:**

**6. Дата выдачи задания**

«18» ноября 2019 г.

Руководитель

 М.М. Залалтдинов

Задание принял к исполнению

Е.В. Рассыпкина

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Прим
ВВЕДЕНИЕ	18.11.2019	вып
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ	19.10.2020	вып
1.1 Сущность и классификация внеоборотных активов		
1.2 Теоретические основы бухгалтерского учета внеоборотных активов		
1.3 Методические основы анализа внеоборотных активов		
2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ООО «СЕРП И МОЛОТ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	5.03.2021	вып
2.1 Анализ экономического и финансового состояния сельскохозяйственного предприятия		
2.2 Современное состояние бухгалтерского учета внеоборотных активов		
2.3 Организация и процедура проведения внутреннего контроля в системе управления внеоборотными активами		
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ	11.12.2021	вып
3.1 Развитие инструментария оценки и переоценки внеоборотных активов		
3.2 Формирование учетной политики в части учета внеоборотных активов в соответствии с МСФО		
3.3 Основные направления совершенствования учета внеоборотных активов		
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	24.01.2022	вып
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	24.01.2022	вып
ПРИЛОЖЕНИЯ	24.01.2022	вып

Обучающийся

Руководитель



Е.В. Рассыпкина

М.М. Залалтдинов

## Аннотация

к выпускной квалификационной работе магистра

Рассыпкиной Е.В. на тему Развитие учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района Республики Татарстан

Целью выпускной квалификационной работы является учетно-аналитическое обеспечение управления внеоборотными активами сельскохозяйственных предприятий.

Научная новизна исследования заключается в разработке авторских подходов к решению проблем учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами, что имеет существенное значение для развития российского учета.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования организациями в их практической деятельности предложенных методик ведения бухгалтерского учета внеоборотных активов.

## Annotation

for the final qualifying work of the master

E.V. Rassypkina on the development of accounting and analytical support for the management of non-current assets in agricultural organizations on the example of the limited liability company "Sickle and Hammer" of the Vysokogorsky district of the Republic of Tatarstan

The purpose of the final qualification work is accounting and analytical support for the management of non-current assets of agricultural enterprises.

The scientific novelty of the research lies in the development of author's approaches to solving the problems of accounting and analytical support for the management of non-current assets, which is essential for the development of Russian accounting.

The practical significance of the study is determined by the possibility of organizations using the proposed methods of accounting for non-current assets in their practical activities.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>5</b>
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ .....</b>	<b>10</b>
1.1 Сущность и классификация внеоборотных активов.....	10
1.2 Теоретические основы бухгалтерского учета внеоборотных активов.....	18
1.3 Методические основы анализа внеоборотных активов .....	23
<b>2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ООО «СЕРП И МОЛОТ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ .....</b>	<b>28</b>
2.1 Анализ экономического и финансового состояния сельскохозяйственного предприятия .....	28
2.2 Современное состояние бухгалтерского учета внеоборотных активов.	36
2.3 Организация и процедура проведения внутреннего контроля в системе управления внеоборотными активами.....	43
<b>3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ.....</b>	<b>49</b>
3.1 Развитие инструментария оценки и переоценки внеоборотных активов .....	49
3.2 Формирование учетной политики в части учета внеоборотных активов в соответствии с МСФО.....	57
3.3 Основные направления совершенствования учета внеоборотных активов.....	65
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....</b>	<b>69</b>
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....</b>	<b>73</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>81</b>

## ВВЕДЕНИЕ

В процессе своего функционирования организации используют внеоборотные активы, образующие основу их деятельности. Особенно это касается сельскохозяйственных предприятий, где в общей структуре активов доля внеоборотных может составлять более половины. Как следствие, достоверный учет и анализ данного вида активов весьма важен для обеспечения эффективного управления организацией.

Актуальность исследования учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами обусловлена отсутствием четкого определения сущности внеоборотных активов в отечественном законодательстве, а также необходимостью дополнения и уточнения существующих классификаций рассматриваемого вида активов с учетом требований МСФО, и необходимостью совершенствования методики бухгалтерского учета внеоборотных активов, порядка их оценки и отражения в отчетности.

Следует отметить, что в современной экономической науке основное внимание уделяется унификации бухгалтерских стандартов и реформированию учета в целом. При этом оставлены без внимания вопросы учетно-аналитического отражения внеоборотных активов, особенно их классификация, порядок формирования учетной политики согласно международной практике.

Значительную роль в разработке методологии учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами сыграли такие ученые как: В.Г.Артеменко[13], А.С.Булатова [25], А.Р. Закирова [54], Г.С.Клычова [25], Д.С. Моляков [32], В.Ф.Палий [38], Г.В. Савицкая [44] и другие.

Тем не менее, в экономической литературе еще не в полной мере рассмотрен целый ряд вопросов, связанных с адаптацией учета внеоборотных активов к международным стандартам. Актуальность этих вопросов, их неполная теоретическая разработанность и большая практическая значимость обусловили выбор темы выпускной квалификационной работы, определили

цель и задачи исследования.

Целью выпускной квалификационной работы является учетно-аналитическое обеспечение управления внеоборотными активами сельскохозяйственных предприятий.

Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи:

- уточнить экономическую сущность категории «внеоборотные активы» и рассмотреть основы управления внеоборотными активами;
- разработать классификатор внеоборотных активов, соответствующий требованиям отечественных и международных стандартов учета и отчетности;
- провести анализ экономической эффективности и финансового состояния ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ;
- сформировать инструментарий оценки и переоценки внеоборотных активов;
- предложить методику формирования учетной политики в части внеоборотных активов;
- предложить пути совершенствования методического инструментария управления внеоборотными активами.

Предметом исследования выступает комплекс теоретических и методических вопросов, связанных с учетно-аналитическим обеспечением управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных организациях.

Объектом исследования являются внеоборотные активы ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ.

Методологической основой исследования послужили общие методы познания: наблюдение, сравнение, обобщение, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование. Были применены также специальные методы: системного подхода, классификация, расчетно-аналитические и др.

Теоретическую основу исследования составили законодательные акты и нормативные документы органов власти РФ; Международные стандарты финансовой отчетности; труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского учета; материалы по изучаемой

проблематике, опубликованные в периодической печати, сети Интернет, справочно-правовых системах «Консультант плюс» и «Гарант».

Научная новизна исследования заключается в разработке авторских подходов к решению проблем учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами, что имеет существенное значение для развития российского учета. Полученные при этом наиболее важные научные результаты сводятся к следующему:

- на основе анализа и обобщения особенностей, присущих внеоборотным активам, а также в контексте унификации учетных стандартов уточнена их экономическая сущность. Кроме этого, сформулировано авторское определение названного объекта учета, в котором сделан акцент на способность внеоборотных активов приносить экономическую выгоду хозяйствующему субъекту; помимо этого в нем содержатся указания на то, что рассматриваемые объекты учета должны быть достоверно оценены и изначально не предназначаться для перепродажи;

- разработан классификатор внеоборотных активов, соответствующий требованиям отечественных стандартов учета и МСФО, учитывающий их отличия. Среди прочих в него включены основания для классификации в зависимости от предназначенности для продажи, от наличия права собственности на них, от способов оценки внеоборотных активов. Предлагаемый классификатор дополнен долгосрочной дебиторской задолженностью и биологическими активами, что позволит упорядочить состав объектов учета в соответствии с предлагаемыми критериями классификации внеоборотных активов;

- скорректирован порядок оценки и переоценки внеоборотных активов. Систематизированы допустимые способы оценки рассматриваемых объектов учета в соответствии с российскими и международными стандартами, что дает возможность их применения в зависимости от конкретных условий. Уточнена сущность справедливой стоимости как одного из важнейших методов оценки согласно МСФО, определена возможность и условия ее применения в

отечественной практике учета;

- определена роль учетной политики в условиях внедрения МСФО; на основе систематизации предусмотренных вариантов учета, оценки и отражения в отчетности предложен порядок формирования учетной политики в части некоторых объектов внеоборотных активов по предлагаемой классификации. Разработаны и дополнены основные элементы учетной политики: рабочий план счетов, предложены проекты приказов об учетной политике в отношении внеоборотных активов для целей бухгалтерского и налогового учета. Это позволит сочетать в системе регулирования бухгалтерского учета требования, установленные нормативными актами и решениями самой организации.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Результаты исследования могут быть востребованы при совершенствовании нормативных и методических документов, а также при проведении научных исследований в рамках затрагиваемых проблем.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования организациями в их практической деятельности предложенных методик ведения бухгалтерского учета внеоборотных активов.

Практическое значение, в частности, имеют классификатор внеоборотных активов, соответствующий требованиям отечественных и международных стандартов; методика формирования учетной политики в части внеоборотных активов; порядок оценки и бухгалтерского учета рассматриваемого объекта.

Основные положения и результаты исследования рассмотрены и одобрены на научно-практических конференциях ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», проводимых ежегодно (2020-2022 гг.).

Объём и структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, библиографического списка и приложений. Объем работы составляет 80 страниц, она содержит 16 таблиц, 4 рисунка.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, охарактеризована степень изученности проблемы, определены цель и задачи исследования, предмет и объект, раскрыты научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе отражены современные подходы к трактовке понятий «внеоборотные активы». Рассмотрены основы управления внеоборотными активами, рассмотрена классификация внеоборотных активов, методические основы анализа.

Во второй главе проведен анализ экономической эффективности и финансового состояния исследуемой организации, рассмотрен учет и контроль внеоборотных активов.

В третьей главе предложены направления совершенствования учета внеоборотных активов.

В выводах и предложениях сформулированы основные результаты проведенного исследования.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

## 1.1 Сущность и классификация внеоборотных активов

Для определения наиболее точного смысла внеоборотных активов, необходимо рассмотреть понятие основного капитала, так как именно основной капитал, отражаемый на счетах баланса фирмы, и получил название «внеоборотные активы».

А.С. Булатова приводит следующее определение основного капитала: «Это капитал, материализованный в зданиях, сооружениях, станках, другом оборудовании, которое функционирует в процессе производства несколько лет и обслуживает несколько производственных циклов. В отличие от оборотного капитала, материализованного в запасах сырья, материалов, готовой продукции, денежных средствах и т.п., основной капитал обращается гораздо медленнее. Затраты компании на формирование основного капитала не могут быть возвращены в течение одного года»[25. с.12].

Артеменко В.Г утверждает, что основной капитал, отражаемый на счетах баланса компании, получил название внеоборотных активов. С таких позиций внеоборотные активы — это определенная стоимостная оценка элементов основного капитала, принятая действующими условиями ведения хозяйства [13. с.160].

Клычова Г.С. и Закирова А.Р. характеризуют внеоборотные активы как активы с продолжительностью использования более одного года: долгосрочные финансовые вложения, нематериальные активы, основные средства, прочие долгосрочные активы. Данное определение опирается исключительно на положения по бухгалтерскому учету, где сказано, что к основным средствам относят средства труда, по которым установлен срок полезного использования,

превышающий 12 месяцев (здания и сооружения, машины и оборудование, инструменты, транспортные средства и т.д.). Основные средства эксплуатируются в сфере производства, в сфере обращения и во внепроизводственной сфере, создавая благоприятные условия для воспроизводства рабочей силы [25, 54].

По мнению профессора Г.В. Савицкой внеоборотные активы (основной капитал) — это вложения средств с долговременными целями в недвижимость, облигации, акции, запасы полезных ископаемых, совместные предприятия, нематериальные активы и т.д. [44. с.59].

Рассмотренное определение весьма спорно, так как в определении отсутствует понятие основных средств, что противоречит положению по бухгалтерскому учету.

Экономист Моляков Д.С. определяет внеоборотные активы как раздел бухгалтерского учета, который предназначен для обобщения всей необходимой информации о наличии и движении активов организации, относящихся по правилам бухгалтерского учета к основным средствам, нематериальным активам, доходным вложениям в материальные ценности, оборудованию к установке, вложениям во внеоборотные активы[32. с.67].

Это определение более подробно характеризует внеоборотные активы, но все же требует уточнений.

Внеоборотные активы — это фундаментальная основа любого бизнеса. От того, как они сформированы на «старте» компании, как они управляются потом, как изменяется их структура и качество, насколько эффективно они используются в хозяйственном процессе, зависят в конечном итоге долгосрочные успехи или неудачи бизнеса. Следовательно, внеоборотные активы (основной капитал) требуют постоянного и грамотного управления ими.

Внеоборотные активы характеризуют совокупность имущественных ценностей предприятия, многократно участвующих в процессе хозяйственной деятельности и переносящих на продукцию использованную стоимость частями. В практике учета к ним относят имущественные ценности (активы)

всех видов со сроком использования более одного года и стоимостью свыше 15 необлагаемых налогом минимумов доходов граждан.

В состав внеоборотных активов предприятия входят следующие их виды: основные средства; доходные вложения в материальные ценности; нематериальные активы; незавершенные капитальные вложения; оборудование, предназначенное к монтажу; инвестиционная недвижимость; биологические активы; другие виды внеоборотных активов.

Проанализируем экономическую сущность некоторых объектов и их характеристики, установленные действующим законодательством.

Главным нормативным актом, регламентирующим учетное отражение основных средств, является ФСБУ 6/2020 «Основные средства», применяемое начиная с отчетности за 2021 год [3]. До этого времени действовало ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [4].

Можно отметить следующие изменения, введенные ФСБУ 6/2020 по сравнению с предыдущим: стандарт содержит отсылки к справедливой стоимости, определяемой в соответствии с IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»; появилось понятие теста на обесценение; синхронизировано понятие «срок полезного использования» и подход к отражению в учёте инвестиционной недвижимости [6].

В соответствии с ФСБУ 6/2020, основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности [3]. В МСФО существует близкая по экономической сути к доходным вложениям категория «Инвестиционная недвижимость», учет которой регламентируется одноименным МСФО 40 [8].

Учет биологических активов регламентируется МСФО 41 «Сельское хозяйство». Согласно названному Стандарту, к биологическим активам относятся растения и животные, используемые в сельскохозяйственной

деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции. МСФО 41 указывает, что биологические активы относятся к внеоборотным активам [9]. Отечественные учетные стандарты не предполагают выделение биологических активов как отдельного объекта учета, в соответствии с ПБУ 6/01 они учитываются в составе основных средств.

Проведенный анализ нормативной базы по бухгалтерскому учету показал, что в действующих нормативных актах отсутствует определение внеоборотных активов. Считаем, что отсутствие такого определения осложняет учетный процесс и может привести к неправильному толкованию и отражению объектов в учете. Исходя из рассмотренных выше характеристик, предложим определение внеоборотных активов, которое учитывает особенности отечественной и зарубежной учетных практик и соответствует требованиям МСФО. Данное определение сформулировано следующим образом: «Внеоборотным активом является актив, который используется в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг более одного года, должен быть достоверно оценен, способен приносить экономическую выгоду контролирующему его хозяйствующему субъекту, изначально не предназначен для перепродажи».

Таким образом, рассмотрев содержание и формы внеоборотных активов фирмы, можно сделать следующие выводы. Управление внеоборотными активами – это совокупность фундаментальных имущественных ценностей предприятия (компании), многократно участвующих в хозяйственной производственно-коммерческой деятельности с целью получения положительного финансового результата (прибыли). Организация системы управления внеоборотными активами фирмы с учетом изложенных принципов создает основу высоких темпов развития предприятия, достижения необходимых конечных результатов его хозяйственной деятельности и

постоянного роста его рыночной стоимости. Исходя из содержания и форм внеоборотных активов фирмы, ее главной целью является обеспечение максимизации благосостояния собственников фирмы в текущем и перспективном периоде.

Под классификацией подразумевается систематизация и группировка внеоборотных активов по различным признакам, что позволит лучше изучить их экономическую природу и предназначение в процессе хозяйственной деятельности.

К настоящему времени разработан целый ряд классификаций внеоборотных активов, которые основаны на разнообразных признаках и представлены как в трудах ведущих экономистов, так и в нормативных актах органов государственной власти. Проанализируем данные классификации.

Как указывает В.В. Качалин, непосредственно в МСФО 16 «Основные средства» аналогичная классификация объектов основных средств не представлена, но она имеет место в национальных стандартах, например в GAAP US. По национальным стандартам США классификация основных производственных фондов рассматривается по следующим группам: здания; оборудование, мебель и приспособления; земля; усовершенствования земельного участка; природные ресурсы [40, с. 178].

Основные фонды, согласно рассматриваемому Классификатору, состоят из материальных и нематериальных основных фондов. Аналогичный подход проявляется и в GAAP US, где в частности, долгосрочные активы подразделяются на реальные (материальные) и нематериальные [45].

К материальным основным фондам (основным средствам) относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, жилища, вычислительная техника и оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие виды материальных основных фондов.

К нематериальным основным фондам (нематериальным активам) относятся компьютерное программное обеспечение при условии наличия исключительного права на него, базы данных, оригинальные произведения развлекательного жанра, литературы или искусства, наукоемкие промышленные технологии, прочие нематериальные основные фонды, являющиеся объектами интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения.

При управлении основным капиталом важное значение имеет его классификация. Она позволяет структуризировать изучаемую систему, сделать ее более прозрачной, а значит, и более управляемой. Система «внеоборотный капитал» является достаточно сложной и имеет свою классификацию, представленную в таблице (приложение А).

В Классификаторе выделяют приведенные ниже группы и подгруппы основных фондов, относимых к внеоборотным активам. Так, основные фонды подразделяются на следующие группы: Здания (кроме жилых); Сооружения; Жилища; Машины и оборудование; Средства транспортные; Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя); Насаждения многолетние.

Помимо этого очевидно, что в рассмотренной классификации приведены только два объекта, относимые к внеоборотным активам — основные средства и нематериальные активы. Другие же объекты (незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, биологические активы и т.д.) в ней не рассматриваются вообще. Наконец, особенностью данной классификации является то, что в ее в основу положена исключительно функциональная роль представленных в ней разновидностей внеоборотных активов, отсутствует их деление по иным возможным признакам.

Проведенный анализ литературных источников позволил выявить недостаток комплексных классификаций внеоборотных активов, в которых содержалось бы деление всей совокупности рассматриваемых объектов учета по множеству оснований. Как правило, большинство авторов ограничиваются

разработкой классификаций отдельных видов внеоборотных активов, не сводя их в единую. Проанализируем разработанные учеными классификации отдельных объектов, относимых к внеоборотным активам.

В зависимости от срока эксплуатации того или иного объекта основных средств, введено десять амортизационных групп. Отметим, что названная классификация может использоваться не только для целей налогового, но и для целей бухгалтерского учета. Ее особенностью является то, что основные средства в ней классифицированы исключительно по срокам их эксплуатации для целей начисления амортизации.

Иную классификацию основных средств предлагает В.Ф. Палий (таблица 1.1). В числе прочего он выделяет активные и пассивные основные средства.

Таблица 1.1 - Классификация основных средств, предложенная В.Ф. Палием [38, с. 76-78].

Основные средства			
По роли в производственном процессе		По степени мобильности	
Активные	Пассивные	Движимые	Недвижимые
Рабочие и силовые машины и оборудование	Здания	Машины и оборудование	Земля и природные объекты
Измерительные регулирующие устройства	Сооружения	Транспортные средства	Здания и сооружения
Вычислительная техника	Земля	Приборы, инструмент, инвентарь	Многолетние насаждения
Транспортные средства	Природные объекты	Рабочие и продуктивный скот	
Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь			

Помимо этого, В.Ф. Палий выделяет движимые и недвижимые основные средства. К движимым он относит машины и оборудование, транспортные средства, рабочий и продуктивный скот, приборы, инвентарь и т.д. К недвижимым - многолетние насаждения, здания и сооружения, земельные

участки и объекты природопользования [38, с. 76-78]. Данные классификации систематизировано представлены в таблице 3.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что основными критериями имеющихся классификаций основных средств являются их роль в хозяйственном процессе, срок эксплуатации, вещественный состав.

На основе проведенного анализа имеющихся классификаций основных средств, считаем, что они должны быть дополнены рядом признаков с учетом требований МСФО. Так, согласно МСФО 5 «Выбытие внеоборотных активов и представление информации о прекращенной деятельности», основные средства, предназначенные для продажи и соответствующие установленным в Стандарте критериям, представляют собой самостоятельную группу и должны учитываться обособленно [5]. Кроме этого, МСФО 16 «Основные средства» содержит положение об основных средствах, которые приносят экономические выгоды не напрямую, а опосредованно, например, путем решения социальных задач [7].

Такие активы могут отражаться в качестве основных средств лишь при соответствии их определенным критериям, установленным МСФО 16 «Основные средства», т.е., по сути, также представляют собой отдельную группу. Исходя из сказанного, имеющиеся классификации основных средств должны быть дополнены соответствующими признаками, которые представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 - Предлагаемые дополнительные критерии для классификации основных средств в соответствии с требованиями МСФО

В зависимости от предназначенности для продажи		В зависимости от способности приносить экономические выгоды	
Предназначенные для продажи	Непредназначенные для продажи	Приносящие прямые экономические выгоды	Приносящие экономические выгоды опосредованно

Внеоборотные активы были и остаются одним из важнейших объектов бухгалтерского учета и экономического анализа. Это обусловлено их

значительной ролью в функционировании хозяйствующих субъектов. Сложности учетно-аналитического отражения внеоборотных активов обусловлены, во-первых, весьма большим количеством объектов, входящих в их состав, во-вторых, существенными изменениями в законодательстве, происходящими в настоящее время в связи с реформированием отечественного бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В этой связи вопросы учетно-аналитического отражения внеоборотных активов российских предприятий согласно международным стандартам требуют дополнительной теоретической и практической проработки в современных условиях.

## **1.2 Теоретические основы бухгалтерского учета внеоборотных активов**

Внеоборотные активы - активы, приносящие предприятию доходы в течение более одного отчетного периода. С этим определением связана концепция, утверждающая, что затраты, произведенные для приобретения таких активов, постепенно относятся на расходы (на счет прибылей и убытков) в течение срока их полезной эксплуатации [16].

Для предприятий имеет место отрицательный эффект, когда в структуре баланса внеоборотные активы занимают большой объем. Это снижает скорость оборота капитала, но существует и положительный эффект от увеличения веса внеоборотных активов в общей стоимости имущества предприятия – это расширение деятельности предприятия и увеличении его мощности. К внеоборотным активам относятся основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, прочие внеоборотные активы. Значительную долю внеоборотных активов составляют основные средства. Они представляют собой стоимостную оценку основных производственных фондов – совокупности материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и

действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

К основным фондам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства. [28]. К основным средствам относятся также капитальные вложения на улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты.

Нематериальные активы представляют собой часть имущества предприятия, используемую при производстве и реализации продукции. Они не имеют материально-вещественной формы, это результаты интеллектуальной деятельности и другие объекты интеллектуальной собственности. Обязательным условием является возможность их идентификации (выделения, отделения) от другого имущества, а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у предприятия на результаты интеллектуальной деятельности (патентов, свидетельств и т.д.). Нематериальные активы включают в себя: объекты интеллектуальной собственности; деловую репутацию предприятия (гудвилл); организационные расходы, связанные с образованием юридического лица.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификация, способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них. Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией

за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

К прочим внеоборотным активам организации могут относиться:

- затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве объектов НМА или основных средств, а также затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР;

- расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам такие как разовый платеж за право пользования результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;

- стоимость многолетних насаждений, не достигших эксплуатационного возраста;

- суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

Для учета основных средств применяются следующие синтетические счета: 01 «Основные средства»; 02 «Амортизация основных средств»; 04 «Нематериальные активы»; 05 «Амортизация нематериальных активов»; 08 «Вложения во внеоборотные активы»; 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет внеоборотных активов организован по инвентарным объектам.

Ежемесячно по счетам составляются оборотно-сальдовые ведомости в программе 1С «Бухгалтерия предприятия 8.3».

Формирование внеоборотных активов связано с тремя основными этапами развития предприятия на различных стадиях жизненного цикла:

1. Создание нового предприятия. Это процесс первоначального формирования активов. Формируемые на этом этапе внеоборотные активы во многом определяют потребность в стартовом капитале, условия генерирования прибыли, скорость оборота этих активов, уровень их ликвидности и т.п.

2. Расширение, реконструкция и модернизация действующего предприятия. Этот этап формирования внеоборотных активов можно рассматривать как постоянный процесс его развития в разрезе основных стадий

его жизненного цикла. Расширение и обновление состава внеоборотных активов действующего предприятия осуществляется в соответствии со стратегическими задачами его развития с учетом возможностей формирования инвестиционных ресурсов.

3. Формирование новых структурных единиц действующего предприятия (дочерних предприятий, филиалов и т.п.). Этот процесс может осуществляться путем формирования новых структурных имущественных комплексов (на базе нового их строительства) или приобретения готовой совокупности внеоборотных активов в форме целостного имущественного комплекса (вариантами такого приобретения являются приватизация действующего государственного предприятия, покупка обанкротившегося предприятия и т.п.).

Особенности управления операционными внеоборотными активами в значительной мере определяются спецификой цикла их стоимостного кругооборота. [38]. Период времени, в течение которого совершается полный цикл кругооборота стоимости конкретных видов операционных внеоборотных активов, характеризует срок их службы.

С учетом особенностей цикла стоимостного кругооборота операционных внеоборотных активов строится процесс управления этими видами долгосрочных активов предприятия. Внеоборотные операционные активы в процессе полного цикла стоимостного кругооборота проходят три основные стадии (рисунок 1.1).

На первой стадии сформированные предприятием внеоборотные операционные активы (основные средства и нематериальные активы) в процессе своего использования и износа переносят часть своей стоимости на готовую продукцию; этот процесс осуществляется в течение многих операционных циклов и продолжается до полного износа отдельных видов внеоборотных операционных активов.

На второй стадии в процессе реализации продукции износ внеоборотных операционных активов накапливается на предприятии в форме амортизационного фонда.

На третьей стадии средства амортизационного фонда как часть собственных финансовых ресурсов предприятия направляются на восстановление действующих (текущий и капитальный ремонт) или приобретение аналогичных новых видов (инвестиции) внеоборотных операционных активов.

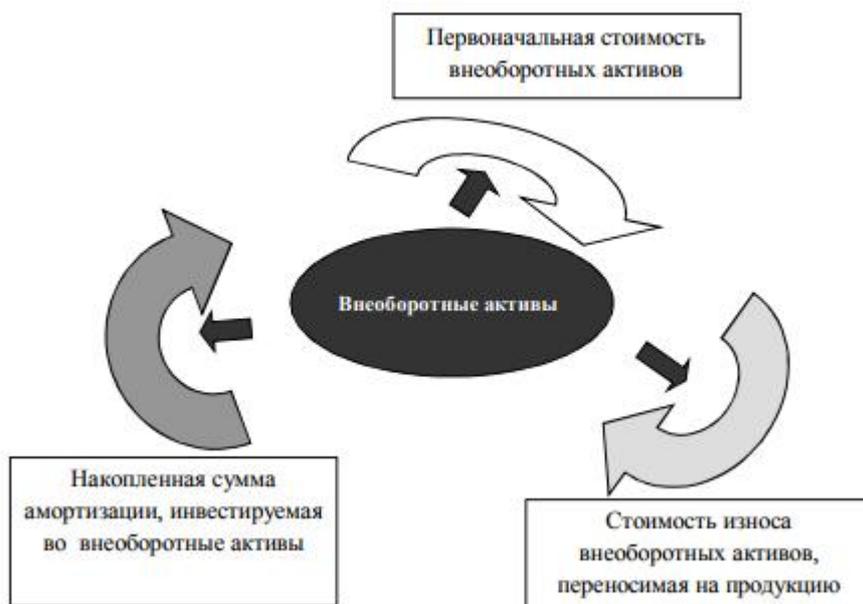


Рисунок 1.1 – Стоимостной кругооборот внеоборотных активов

Интенсивность обновления внеоборотных активов определяется двумя основными факторами - их физическим и моральным износом.

В организациях чаще всего используется линейный метод начисления амортизации и при этом применяется счет 02 «Амортизация основных средств», который предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

К нему открыты, могут быть следующие субсчета:

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

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

К мероприятиям по обеспечению обновления операционных внеоборотных активов можно отнести такие, как: разработка амортизационной политики в соответствии с интенсивностью обновления; выбор наиболее эффективных форм обновления – полное или частичное; определение стоимости обновления по группам активов); повышение эффективности использования внеоборотных активов – важный этап в политике управления внеоборотными активами, так как повышение отдачи уже накопленного технического потенциала дает возможность экономить собственные финансовые ресурсы; выбор источников финансирования внеоборотных активов.

### **1.3 Методические основы анализа внеоборотных активов**

Наиболее важной целью анализа внеоборотных активов выступает нахождение путей повышения результативности их использования.

Задачами анализа состояния и рационального пользования средств труда служат:

- определение обеспеченности хозяйства, а также его структурных подразделений основными средствами - соотношение величины их состава, а также технического уровня фондов необходимости в них;
- исследование состава и динамики, темпов обновления активной части основных средств;
- изучение степени применения основных фондов и факторов, которые на них влияют;

- определение полноты использования машинно-тракторного парка, оборудования, а также его комплексности;
- установление влияния применения основных средств на объем выпуска продукции и другие экономические коэффициенты работы экономического субъекта;
- определение резервов роста фондоотдачи, увеличения продукции и прибыли посредством усовершенствования использования основных средств.

Оценка рационального использования внеоборотных активов имеет большое значение в практике управления активами организации. Эффективность применения основных средств формируется благодаря системе показателей, которые подразделены на обобщающие и частные. Первые описывают эффективность применения всей совокупности основных средств, а вторые — отдельных составляющих основных средств.

С целью обобщенной характеристики эффективности применения основных средств прибегают к следующим показателям:

Фондоотдача (Фо), которая наглядно показывает, сколько продукции (в стоимостном выражении) изготовлено на 1 руб. стоимости основных средств (ОПФ).

$$\text{Фондоотдача} = \frac{\text{Выпуск продукции}}{\text{Ср. годовая полная стоимость основных фондов}} \quad (1.1)$$

Эффективное применение основных средств нужно для количественного увеличения производства продукции и национального дохода [42, с.202].

Увеличение уровня применения основных средств позволяет повышать размеры выпуска производства кроме использования дополнительных капитальных вложений, а также в малые сроки. Учащает темпы производства, при этом уменьшая затраты на воспроизводство новых средств, а также уменьшает издержки производства.

Экономическим следствием повышения уровня применения основных средств служит тот факт, что растет общественная производительность труда.

Фондоотдача указывает, сколько продукции (или прибыли) получает экономический субъект с каждого рубля, который имеется у него основных средств.

Основной фактор увеличения фондоотдачи - обеспечение оптимальной структуры основных средств и главным образом фондов растениеводства и животноводства. Организации, где это соотношение оптимально, располагают более высокими показателями фондоотдачи и иных коэффициентов эффективности сельскохозяйственного производства.

Многочисленные хозяйства в надлежащее время вкладывали большие средства для строительства животноводческих комплексов, а вот кормовая база сохранилась на той же величине. Что в итоге показало, что комплексы применяют не на всю мощность, а также их отдача малая. В будущем должна существенно повыситься доля инвестиций в кормопроизводство, тем самым будет содействовано укреплению кормовой базы и развитию животноводства, значит и увеличению фондоотдачи.

Эффективность применения основных средств возможно кардинально повысить посредством достижения оптимальных соотношений между силовыми и рабочими машинами. Если имеется недостаток рабочих машин, то силовые машины эксплуатируются не полно, что отражается на уровне фондоотдачи.

Фондоотдача по большому счету зависит от сохранившихся соотношений между основными и материальными оборотными средствами. При оптимизированном обеспечении средств труда предметами труда в большей степени интенсивно применяют первые, и, напротив, при недостатке удобрений, кормов, семян уменьшается эффективность употребления основных средств.

Из этого следует, что эксплуатация основных фондов регламентируется по большому счету благодаря оборотным средствам. Данное обстоятельство следует иметь в виду при планировании фондоотдачи. Исключительно при достижении приемлемых соотношений между основными и оборотными

активами дальнейшая интенсификация сельского хозяйства может дать положительный эффект.

Эффективность применения основных средств производства по большому счету зависит от их технического благосостояния, уровня обновления или износа. Высокий уровень износа, плохое техническое состояние основных средств путь к снижению фондоотдачи. И напротив, если вовремя обновлять основные средства посредством их приобретения, строительства, реконструкции и ремонта старых объектов приводит к более производительной их эксплуатации. Исходя из этого, по моему мнению, при анализе факторов изменения фондоотдачи целесообразно учитывать также влияние и данного фактора.

Фондоемкость (Фе), которая демонстрирует среднегодовую стоимость основных средств, приходящуюся на 1 руб. товарной (или реализованной) продукции (обратный показатель фондоотдачи)

$$\text{Фондоемкость} = \frac{\text{Ср. годовая полная стоимость основных фондов}}{\text{Выпуск продукции}} \quad (1.2)$$

Снижение фондоемкости подразумевает экономию труда.

Коэффициент фондоотдачи свидетельствует сколько продукции приобретено с каждого рубля, вложенного в основные средства (ОПФ), а также служит, с целью определения экономической эффективности применения действующих основных средств [30, с. 186].

Величина фондоемкости демонстрирует, сколько средств хозяйству надо затратить на основные средства, для получения требуемого объема продукции.

Подводя итоги, могу сказать, что фондоемкость показывает, сколько основных средств соответствует на каждый рубль выпускаемой продукции. Когда применение основных средств улучшается, следовательно, фондоотдача также должна повышаться, а фондоемкость - уменьшаться.

Фондовооруженность представляет колоссальное влияние на величины фондоотдачи и фондоемкости. Она употребляется для характеристики степени оснащенности труда работающих.

$$\text{Фондовооруженность} = \frac{\text{Ср. годовая полная стоимость основных фондов}}{\text{Среднесписочная численность работников}} \quad (1.3)$$

Рентабельность основных средств (Рос) демонстрирует, сколько прибыли получили с 1 руб., которая вложено в основные средства хозяйства.

$$\text{Рос} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Среднегодовая стоимость основных средств}} * 100\% \quad (1.4)$$

Так как разные виды основных средств предприятий играют различную роль в производственном процессе, отдельно находят данные показатели и для активной части основных фондов [29, с. 158].

С целью повышения эффективности производства, немаловажно, чтобы была гарантия опережающего роста производства продукции относительно роста основных средств.

Совершенствованию эксплуатации основных средств воздействует рациональное планирование труда в земледелии и животноводстве, улучшение материальной и моральной заинтересованности рабочих в увеличении фондоотдачи [39, с.36].

Следовательно, резюмируя вышеуказанное, можно сделать следующие выводы, что рост эффективности эксплуатации основных средств тесно связан с употреблением земельных, материальных, трудовых и финансовых ресурсов и это допустимо только при достижении рациональных их соотношений. Отчего важно не просто увеличивать производственные мощности, а также добиваться их пропорциональности в структуре. Для расчета влияния вышеперечисленных факторов на уровень фондоотдачи применяется корреляционный анализ.

## **2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ООО «СЕРП И МОЛОТ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ**

### **2.1 Анализ экономического и финансового состояния сельскохозяйственного предприятия**

Объектом исследования является сельскохозяйственное предприятие – Общество с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района РТ.

ООО «Серп и молот» осуществляет свою деятельность в целях получения прибыли, производя продукцию растениеводства в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство), производство готовых кормов и их составляющих для животных, содержащихся на фермах, предоставление услуг по монтажу, ремонту и техническому обслуживанию машин для сельского хозяйства.

Основными направлениями предприятия является мясо-молочное производство. Климатические условия зоны расположения хозяйства благоприятны для ведения сельскохозяйственного производства. Среднесписочная численность работников составляет 94 человека. Общая площадь земельных угодий составляет 5804 гектаров, в том числе сельскохозяйственных угодий – 5647 гектаров, из них пашни – 4547 гектаров, пастбищ – 1100 гектаров.

Для получения высоких экономических результатов, получение максимальной прибыли, достижения высокого уровня рентабельности хозяйство должно стремиться и углублению специализации. Специализация – это есть установление определённых пропорций между отраслями производства с выделением одной главной отрасли. Наибольший удельный вес в структуре

товарной продукции в ООО «Серп и молот» занимает продукция молочного скотоводства.

Приведенный в данной главе анализ финансового положения и эффективности деятельности ООО «Серп и молот» выполнен за период с 01.01.2018 по 31.12.2020 г. (3 года). Качественная оценка финансовых показателей ООО «Серп и молот» выполнена с учетом принадлежности к отрасли «Производство пищевых продуктов».

В приложении Б рассмотрим структуру имущества и источники его формирования ООО «Серп и молот».

Из представленных в первой части таблицы данных видно, что на 31 декабря 2020 г. в активах организации доля внеоборотных средств составляет 1/3, а текущих активов, соответственно, 2/3. Активы организации за весь период несколько увеличились (на 4,2%). Учитывая рост активов, необходимо отметить, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – на 6,9%. Опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов следует рассматривать как положительный фактор. Структура активов ООО «Серп и молот» в разрезе основных групп представлена ниже на рисунке 2.1:

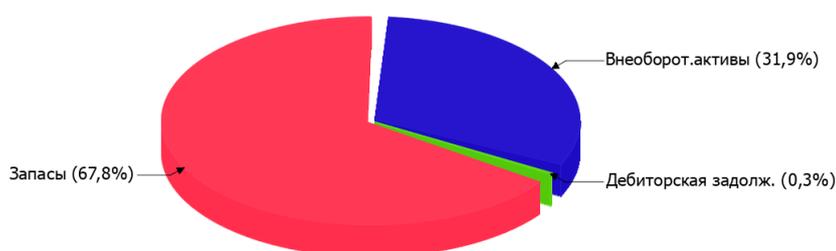


Рисунок 2.1 – Структура активов ООО «Серп и молот» на 31 декабря 2020 года

Рост активов организации связан, в основном, с ростом показателя по строке «запасы» на 18 378 тыс. руб. (или 100% вклада в прирост активов).

Одновременно, в пассиве баланса прирост наблюдается по строкам:

- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 16 802 тыс. руб. (84,3%)
- кредиторская задолженность – 3 135 тыс. руб. (15,7%)

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «основные средства» в активе и «прочие долгосрочные обязательства» в пассиве (-6 960 тыс. руб. и -6 468 тыс. руб. соответственно).

На 31 декабря 2020 г. собственный капитал организации составил 262 046,0 тыс. руб., что на 16 802,0 тыс. руб., или на 6,9% превышает значение на 31.12.2018.

Далее рассмотрим оценку стоимости чистых активов ООО «Серп и молот» в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Оценка стоимости чистых активов ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, за 2018-2020 годы

Показатель	Значение показателя					Изменение	
	в тыс. руб.			в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.4-гр.2)	± % ((гр.4-гр.2) : гр.2)
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	на начало анализируемого периода (31.12.2018)	на конец анализируемого периода (31.12.2020)		
1. Чистые активы	245 244	257 046	262 046	90,9	93,2	+16 802	+6,9
2. Уставный капитал	5 633	5 633	5 633	2,1	2	–	–
3. Превышение чистых активов над уставным капиталом (стр.1-стр.2)	239 611	251 413	256 413	88,8	91,2	+16 802	+7

Анализируя данные таблицы 2.1 видим, что чистые активы организации на 31 декабря 2020 г. намного (в 46,5 раза) превышают уставный капитал. Это положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. К

тому же, определив текущее состояние показателя, необходимо отметить увеличение чистых активов на 6,9% в течение анализируемого периода (с 31.12.2018 по 31.12.2020). Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку. Ниже на рисунке 2.2 представлено изменение чистых активов и уставного капитала.

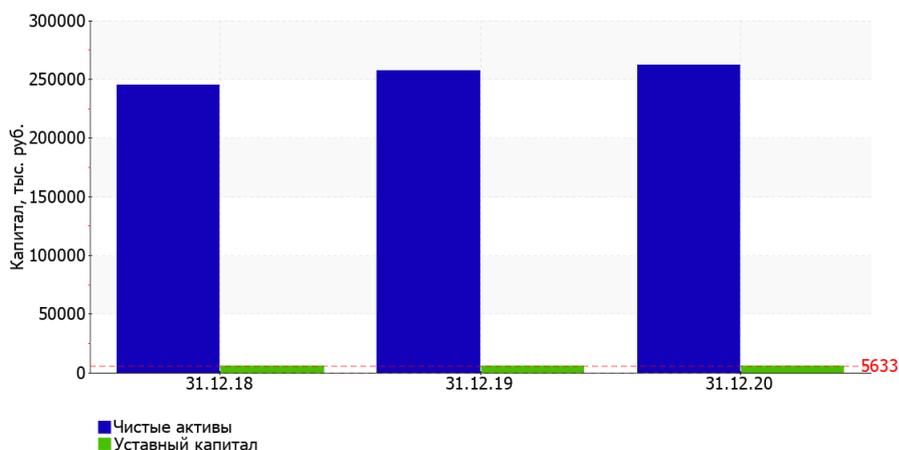


Рисунок 2.2 – Динамика чистых активов и уставного капитала ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, за 2018-2020 годы

Далее проведем анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ (таблица 2.2).

Исходя из данных таблицы 2.2 из четырех соотношений, характеризующих соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения, выполняются все, кроме одного. У ООО «Серп и молот» не имеется достаточно высоколиквидных активов для погашения наиболее срочных обязательств (разница составляет 9 991 тыс. руб.). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае среднесрочные обязательства отсутствуют.

Таблица 2.2 – Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, за 2020 год

Активы по степени ликвидности	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Норм. соотношение	Пассивы по сроку погашения	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Излишек/недостаток платеж. средств тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
А1. Высоколиквидные активы (ден. ср-ва + краткосрочные фин. вложения)	9	+9 раз	$\geq$	П1. Наиболее срочные обязательства (привлеченные средства) (текущ. кред. задолж.)	10 000	+45,7	-9 991
А2. Быстрореализуемые активы (краткосрочная деб. задолженность)	750	-21,1	$\geq$	П2. Среднесрочные обязательства (краткосроч. обязательства кроме текущ. кредит. задолж.)	0	–	+750
А3. Медленно реализуемые активы (прочие оборот. активы)	190 666	+10,7	$\geq$	П3. Долгосрочные обязательства	9 104	-48,9	+181 562
А4. Труднореализуемые активы (внеоборотные активы)	89 725	-7,2	$\leq$	П4. Постоянные пассивы (собственный капитал)	262 046	+6,9	-172 321

В приведенной ниже таблице 2.3 обобщены основные финансовые результаты деятельности ООО «Серп и молот» в течение анализируемого периода (31.12.18–31.12.20).

За последний год годовая выручка равнялась 149 274 тыс. руб. За два последних года произошел существенный рост выручки, на 25 701 тыс. руб., или на 20,8%.

Таблица 2.3 – Анализ основных финансовых результатов деятельности ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, за 2019-2020 годы

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.		Изменение показателя		Средне-годовая величина, тыс. руб.
	2019 г.	2020 г.	тыс. руб. (гр.3 - гр.2)	± % ((3-2) : 2)	
1. Выручка	123 573	149 274	+25 701	+20,8	136 424
2. Расходы по обычным видам деятельности	115 623	159 235	+43 612	+37,7	137 429
3. Прибыль (убыток) от продаж (1-2)	7 950	-9 961	-17 911	↓	-1 006
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	4 852	15 951	+11 099	+3,3 раза	10 402
5. ЕВІТ (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)	12 802	5 990	-6 812	-53,2	9 396
6. Проценты к уплате	1 000	990	-10	-1	995
7. Чистая прибыль (убыток) (5-6+7)	11 802	5 000	-6 802	-57,6	8 401
Справочно: Совокупный финансовый результат периода	11 802	5 000	-6 802	-57,6	8 401
Изменение за период нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным бухгалтерского баланса (измен. стр. 1370)	11 802	5 000	х	х	х

За последний год убыток от продаж равнялся -9 961 тыс. руб. Финансовый результат от продаж за анализируемый период (с 31.12.2018 по 31.12.2020) резко уменьшился (-17 911 тыс. руб.).

Обратив внимание на строку 2220 формы №2 можно отметить, что организация не использовала возможность учитывать общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных, включая их ежемесячно в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Поэтому показатель "Управленческие расходы" за отчетный период в форме №2 отсутствует.

Изменение выручки наглядно представлено ниже на рисунке 2.3.

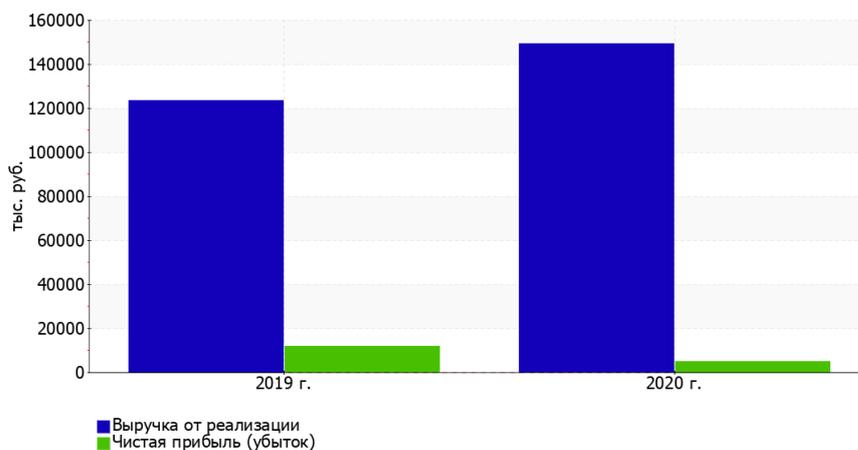


Рисунок 2.3 – Динамика выручки и чистой прибыли ООО «Серп и молот»  
Высокогорского района РТ, за 2019-2020 годы

Анализ рентабельности приведем в таблице 2.4.

Рентабельность продаж за период с 01.01.2020 по 31.12.2020 составила - 6,7%. При этом имеет место падение рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за 2019 год (-13,1%).

Ниже по качественному признаку обобщены важнейшие показатели финансового положения и результаты деятельности ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ за весь анализируемый период.

Среди показателей, имеющих исключительно хорошие значения, можно выделить следующие:

- чистые активы превышают уставный капитал, при этом за анализируемый период (с 31 декабря 2018 г. по 31 декабря 2020 г.) наблюдалось увеличение чистых активов;
- коэффициент текущей (общей) ликвидности полностью соответствует нормальному значению;
- опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов организации;
- коэффициент покрытия инвестиций полностью соответствует норме.

С хорошей стороны финансовое положение и результаты деятельности характеризуют следующие показатели:

- чистая прибыль за 2020 год составила 5 000 тыс. руб.

Таблица 2.4 – Анализ рентабельности ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, за 2019-2020 годы

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	2019 г.	2020 г.	коп., (гр.3 - гр.2)	± % ((3-2) : 2)
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: не менее 4%.	6,4	-6,7	-13,1	↓
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	10,4	4	-6,4	-61,3
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение: не менее 2%.	9,6	3,3	-6,3	-64,9
Справочно: Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	6,9	-6,3	-13,2	↓
Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф. Нормальное значение: 1,5 и более.	12,8	6,1	-6,7	-52,7

Среди всех полученных в ходе анализа показателей имеется один, имеющий значение на границе нормативного – не в полной мере соблюдается нормальное соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения.

Среди критических показателей финансового положения и результатов деятельности организации можно выделить такие:

- коэффициент быстрой (промежуточной) ликвидности значительно ниже нормального значения;
- коэффициент абсолютной ликвидности значительно ниже нормального значения;

- падение рентабельности продаж (-13,1 процентных пункта от рентабельности 6,7% за период с 01.01.2019 по 31.12.2019);
- критическое финансовое положение по величине собственных оборотных средств;
- за 2020 год получен убыток от продаж (-9 961 тыс. руб.), более того наблюдалась отрицательная динамика по сравнению с предшествующим годом (-17 911 тыс. руб.).

## **2.2 Современное состояние бухгалтерского учета внеоборотных активов**

Бухгалтерский учет достоверно отображает информацию о внеоборотных активах организации, тем самым аккумулируя сведения в финансовой отчетности. Инвентарный объект представляет собой единицу учета основных средств и нематериальных. Например, объектом основных средств признается отдельный, укомплектованный нужными приспособлениями предмет, предназначенный для отдельных функций или выполнения работы.

Бухгалтерский учет в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ проводится в соответствии с действующими положениями, которые регулируют организацию учетного дела. В организации полностью имеет место соблюдения требований Федерального закона «О бухгалтерском учете», также положений по бухгалтерскому учету и иных нормативных актов общегосударственной системы его нормативного регулирования. Главный бухгалтер организации исполняет все порученные на него обязанности.

Отчетность предприятие представляет своевременно. Квартальная бухгалтерская отчетность представляется в течение 30 дней по окончании квартала, а годовая – в течение 90 дней по окончании года. Годовая отчетность составляется по итогам календарного года с 1 января по 31 декабря.

На сегодняшний день, в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, в составе внеоборотных активов числятся основные средства и прочие

внеоборотные активы. Нематериальных активов и финансовых вложений на предприятии нет.

Наибольшую часть во внеоборотных активах в организации занимают основные средства. Основным средством является часть имущества, которая используется в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ оказании услуг или для управления предприятием в течение определенного периода.

В соответствии с учетной политикой за 2020 год ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ учет основных средств ведется по ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Основные средства в предприятии показано довольно разнообразно. В первую очередь это основные средства производственного назначения, к ним входят транспортные средства (тракторы, комбайны), производственные здания (амбар, склад), механизмы и т.д. К основным средствам также входят взрослый рабочий и продуктивный скот. В своеобразную группу основных средств входят основные средства непромышленного характера – здания, сооружения, которые числятся на забалансовом счете, т.к. все они относятся к арендованному имуществу.

Основные средства учитываются в течении всего времени в первоначальной стоимости с обособленным учетом сумм из износа. Первоначальная стоимость основных средств - это вся сумма капитальных вложений, связанных с этим объектом. Изменить первоначальную стоимость основных средств возможно лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации. А переоценка основных средств производится при значительном изменении их стоимости, и описываются в приложениях к балансу.

Синтетический учет основных средств ведется на активном инвентарном счете 01 «Основные средства». К счету 01 «Основные средства» в ООО «Серп и молот» открываются данные субсчета:

- 01-1 «Собственные основные средства»;

- 01-2 «Арендованное имущество»;
- 01-3 «Земельные участки и объекты природопользования»;
- 01-4 «Скот рабочий, продуктивный и другие животные»;
- 01-5 «Многолетние насаждения»;
- 01-6 «Объекты неинвентарного характера»;
- 01-7 «Прочие основные средства»;
- 01-9 «Выбытие основных средств».

На данном 01 счете принадлежат отражению основные средства, которые имеются на правах у собственности организации. Это находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, аренде, доверительном управлении либо сданные по договору текущей аренды.

Основные средства поступают в организацию в данных случаях: приобретение за плату; в результате строительства; по договору дарения (безвозмездно); в качестве вклада в уставный капитал; по договору мены и т.д.

В организации счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» используется для того, чтобы обобщить информацию о затратах предприятия в объекты, в последствии принятые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования.

К данному счету открываются следующие субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Основные средства, которые были приобретены за плату, будут приходоваться по цене покупки с добавлением расходов по доставке и установке (включая проценты за кредит, полученный за приобретение основных средств, регистрационные сборы, государственные пошлины, таможенные платежи, связанных с приобретением основных средств) до момента их ввода объекта в эксплуатацию.

Основные средства из-за участия в производственном процессе, со временем будут изнашиваться и частично переносить свою стоимость на вновь созданную продукцию. При ликвидации основного средства в хозяйстве составляют следующие проводки (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Бухгалтерские проводки при ликвидации основного средства.

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
На сумму начисленного износа	01-9	01
	02	01-9

При этом затраты при ликвидации объекта отражают проводкой (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Бухгалтерские проводки, отражающие затраты при ликвидации объекта основных средств.

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
По оплате труда работников занятых на ликвидации основного средства/ на материалы, использованные при этом/ при использовании своих вспомогательных производств	01-9	70/ 10/ 23
Оприходованы полученные материалы при ликвидации основного средства по установленным ценам	10	01-9

Существует термин как ежегодная величина износа основных средств. От интенсивности и условий их эксплуатации будет зависеть ежегодная величина износа основных средств. Для того чтобы было удобно при расчетах годовую сумму амортизации выражают в процентах от первоначальной стоимости основных средств. При поступлении в организацию и начислении амортизации, основные средства делятся на группы, исходя из сроков полезного использования.

Из вышеприведенных способов начисления амортизации основных средств, в ООО «Серп и молот» применяется линейный способ. При данном способе сумма начисленной амортизационных начислений выясняют исходя из

первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, которая исчислена исходя из срока полезного использования данного объекта.

Начисление амортизации отражается в кредите счета 02 и в дебете счета 20 «Основное производство».

При амортизации основных средств отражаются следующие бухгалтерские записи (таблица 2.7).

Таблица 2.7 – Бухгалтерские записи при начислении амортизации основных средств.

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации;	08	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве;	20	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательных производствах;	23	02
Начислена амортизация по основным средствам, общепроизводственного назначения;	25	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах;	29	02
Начислена амортизация по основным средствам, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции;	44	02
Списана амортизация по выбывшему объекту основных средств на уменьшение его первоначальной стоимости;	02	01-9
Уменьшена сумма амортизации при снижении стоимости объекта основных средств в результате переоценки	02	83

Рассмотрим порядок осуществления бухгалтерского учета по приобретению основных средств на предприятии ООО «Серп и молот». Так, предприятие в мае 2020 года приобрело объект основных средств (полуприцеп MEILLER MHKS 41/3-S), бывший в эксплуатации.

Договорная стоимость полуприцепа MEILLER MHKS 41/3-S составляла 60000 рублей, в том числе НДС 10000 рублей, услуги транспортной организации по его доставке составили 1000 рублей, в том числе НДС 167 рублей.

Приобретенный полуприцеп MEILLER MHKS 41/3-S в этом же месяце введен в эксплуатацию на предприятии. Срок полезного использования для

целей бухгалтерского и налогового учета определен на 5 лет, а фактический срок эксплуатации полуприцепа MEILLER MHKS 41/3-S предыдущим собственником согласно форме №ОС-1 составил 2 года. Поэтому затраты по приобретению полуприцепа MEILLER MHKS 41/3-S в ООО «Серп и молот» будут погашаться путем начисления амортизации в течение оставшегося срока эксплуатации объекта, который равен 3 годам.

При поступлении полуприцепа MEILLER MHKS 41/3-S в ООО «Серп и молот» были составлены проводки (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Бухгалтерские проводки при поступлении объекта основных средств.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма в руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражено поступление полуприцепа MEILLER MHKS 41/3-S от поставщика	08	60	60000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19	60	10000
3	Погашена задолженность перед поставщиком за приобретенный полуприцеп MEILLER MHKS 41/3-S	60	51	70000
4	Отражена стоимость услуг транспортной организации	08	60	1000
5	Отражена сумма НДС по транспортным услугам	19	60	167
6	Погашена задолженность перед транспортной организацией за оказанные услуги	60	51	1167
7	Полуприцеп MEILLER MHKS 41/3-S принят к учету в составе основных средств	01	08-4	61000
8	Принята к вычету сумма НДС по приобретенному полуприцепу MEILLER MHKS 41/3-S	68	19	10000
9	Принята к вычету сумма НДС по услугам транспортной организации	68	19	167

Для того чтобы поддержать основные средства в рабочем состоянии и обеспечить их функционирование в пределах нормативного срока, т.е. до полного начисления износа, необходимо выполнить сервис и ремонт. Ремонт и сервис помогут поддержат средства в предприятии в рабочем состоянии. В

данной организации ремонтные работы производятся хозяйственным и подрядным способом.

В ООО «Серп и молот» учет частично автоматизирован и ведется журнально-ордерная система. Для аналитического учета основных средств применяется журнал-ордер по счету 01, в которой указывается, их стоимость, дата ввода в эксплуатацию, сумма износа копится в журнале-ордере №13 по счету 02.

Синтетический учет основных средств в ООО «Серп и молот» ведется в обороте счетов 08,01,02 (главная книга). Записи делаются на основании актов приема-передачи основных средств, актов на списании машин, оборудования и транспортных средств.

Также, на предприятии имеются прочие внеоборотные активы. Прочие внеоборотные активы, формируют сведения о тех внеоборотных активах хозяйствующего субъекта, которые не вошли в уже описанные строки первого раздела бухгалтерского баланса. Прочие внеоборотные активы в организации отражаются на втором месте, после основных средств.

В ООО «Серп и молот» прочие внеоборотные активы составляют:

-оборудования, которые стоят на балансе организации, ввод эксплуатации в этом случае возможен только после проведения процедуры монтажа (т.е. дебетовое сальдо счета 07). На сч.07 собирается информация о понесенных издержках на закупку технического оснащения (покупка, транспортировка, договор с подрядчиками), т.е. формируется первоначальная стоимость основного средства без затрат на сборку и монтаж. После выполнения всех необходимых процедур стоимость актива переходит в Дт 08;

-учитываемая на отдельном субсчете счета 01 стоимость многолетних насаждений, которые достигнут возраста эксплуатации в будущих отчетных периодах;

В целом учет поставлен на должном уровне. Но нами были выявлены некоторые недостатки по ведению бухгалтерского учета в хозяйстве:

- самым важным моментом касающийся документооборота является отсутствие множество видов бланков документов, но однако это возмещается при использовании типовых универсальных бланков, но и сам график документооборота не составлен;

- при заполнении документов не все реквизиты заполняются в строгом порядке, это искажает достоверность учетной информации;

- в учетной политике отсутствуют такие пункты, где конкретно касается только данной организации, все пункты обобщены, обычная типовая форма, то есть она не обработана для данной организации. Также, в учетной политике не указаны последние изменения нормативных документов - это говорит о том, что учетная политика просто из года в год копируется.

### **2.3 Организация и процедура проведения внутреннего контроля в системе управления внеоборотными активами**

Стратегией контроля и ревизии представляет собой исследование учета. Она начинается от бухгалтерской отчетности и постепенно переходит к регистрам синтетического учета, регистрам аналитического учета и первичным документам. Принятая стратегия помогает сохранить логическую последовательность проверки ведения учета в ООО «Серп и молот».

Рассмотрим проведение контроля и ревизии одного из составляющего внеоборотного актива – основных средств в ООО «Серп и молот».

Существует тактика по проведению контроля. Тактикой проводимого контроля за основными средствами в ООО «Серп и молот» является проверка более весомых с финансовой точки зрения операций, а также туда относятся основные документы, отражающие данные операции.

В изучаемом предприятии планирование контроля и ревизии начинают с оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля проверяемой сельскохозяйственной организации. На основе выводов о состоянии этих систем составляем план и стратегию проверки. Все этапы планирования

контроля и ревизии, непосредственного его проведения и обобщения результатов проверки оформляются рабочими документами ревизора.

В процессе поступления основных средств в хозяйство выясняется плановым ли является данное приобретение, обусловлены поставки договором, вовремя ли они были приняты организацией и зачислены на его баланс, были ли они переданы определенным работникам предприятия под их материальную ответственность.

При выбытии основных средств проверяются отобранные к списанию комиссией объекты, т.е. убедившись в их действительной надежности для дальнейшего восстановления и использования. Производится непосредственный осмотр объектов в натуре, выявляется их фактическое состояние. Тщательно изучаются приведенные к утверждению акты на списание основных средств, данные которых сверяются с техническими паспортами. Также проводится осмотр списания основных средств.

В ходе проведения ревизии ревизор составляет тест-вопросник, где четко обозначаются вопросы, которые необходимо задать руководству экономического субъекта в момент планирования плана и программы по проведению контроля и ревизии основных средств. Этот тест-вопросник составляет сам ревизор.

В Приложении В представлен предлагаемый нами тест внутреннего контроля по операциям с основными средствами.

После проведения теста начинается планирование проверки основных средств. Планирование проверки основных средств начинается с разработки плана и на его основе также разрабатывается стратегия контроля и ревизии. В программе ревизии нужно предвидеть проведение аналитических процедур проверки основных средств, рассмотреть степень автоматизации обработки учетной информатизации, выяснить приемы и методы проверки.

Все выводы ревизора, которые были документально отражены в рабочих документах, принимаются фактическим материалом для разработки отчета и

основой для формирования объективного мнения контролера о достоверности отчетности в части отражения основных средств.

Планирование является начальной стадией контроля. Процедуру планирования делят на следующие этапы:

- подготовку и составление общего плана контроля;
- подготовку и составление стратегии контроля.

Общий план отражает процедуры планирования контроля и ревизии, подготовки акта ревизии.

Можно сказать, что стратегия контроля - это развитие общего плана контроля. Она подразумевает по детальный перечень содержания контрольных процедур, которые понадобятся при практической реализации плана ревизии. Все данные функции контроля помогут ревизору провести в дальнейшем проверку. Данная стратегия обеспечивает подробной инструкцией и играет роль средства контроля качества работы. Стратегия контроля основных средств представлена в приложении Г.

Если стратегия правильно составлена, она ревизии поможет ревизору провести детализированную проверку на каждый вопрос. А при недостаточной разработки программы может произойти бессистемная проверка документов. Результаты такой проверки, довольно часто приводят к случайному обнаружению нарушений в деятельности предприятия. Эти нарушения в будущем принадлежат к исправлению.

Стратегию ревизии утверждает руководитель контрольно-ревизионного органа. Составляется два экземпляра программы. Один экземпляр стратегии отдается руководителю ревизионной группы, а второй экземпляр останется у предприятия.

Руководитель ревизионной группы знакомит всех членов ревизии с содержанием программы и распределяет задания между ними.

В процессе контроля могут обнаружиться серьезные ошибки. На достоверность финансовых результатов и бухгалтерской отчетности будут влиять ошибки, которые обнаруживаются в процессе контроля основных

средств. Ревизор, исходя из приобретенных в ходе исследований и доказательств, обязан сделать анализ всех отклонений и замечаний, которые были собраны за период проверки, с целью выявить все нарушения и несоответствия в методологии учета основных средств нормативным актам.

Все имеющиеся ошибки и нарушения систематизируются так, чтобы возможно было выявить их существенное влияние на достоверность ревизуемого показателя, потому что обнаруженные в ходе проверки несоответствия влияют на принятие контролером решения по поводу достоверности раздела «Внеоборотные активы» в бухгалтерской отчетности (форма № 1 «Баланс»).

Ревизор должен проанализировать все до единого обнаруженные ошибки, несоответствия и нарушения. В данном случае, существенность ошибок будет оцениваться количественно и качественно. При оценке количественным способом ревизор сопоставляет выявленные ошибки с уровнем существенности, который был установлен на стадии планирования. Это является самым распространенной оценкой.

А в случае качественной оценке ревизор должен руководствоваться собственными практическими навыками и знаниями.

После вышесказанных операций идет заключительный этап. Заключительный этап проверки состоит из количественной оценки влияния обнаруженных ошибок и нарушений на показатели бухгалтерской отчетности, которая отражается в соответствующем рабочем документе.

После ревизор составляет результат проверки. Результаты проверки операций по учету основных средств отражаются в отчете ревизора и внедряются в необходимые разделы отчета по результатам проверки.

На протяжении всей проверки составляются рабочие документы, планы, программы, вопросники и другие, разработанные рабочие документы ревизии. Результаты каждого этапа проверки учета основных средств можно представить в виде таблицы.

С учетом приобретенных заданий, членами ревизионной группы составляются рабочие документы отдельных участков деятельности предприятия. Они утверждаются руководителем ревизионной группы.

В связи с тем, что при проверке основных средств должны быть рассмотрены и проверены документы первичного учета, регистры бухгалтерского учета, их можно представить в табличном виде.

При проверке хозяйственных операций расчетов по основным средствам ревизор также составляет рабочий документ, в котором отражает содержание проверяемой хозяйственной операции и источники проверки (первичные документы).

В процессе подготовки к проведению контроля и ревизии был определен объем работ – направления проверки, необходимые для формирования заключения о достоверности бухгалтерской отчетности (выявленный результат) в части предоставления информации по основным средствам.

Проверке были подвергнуты следующие документы: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет о движении денежных средств; регистры аналитического и синтетического учета; учетная политика; Главная книга; первичные документы по основным средствам. Контроль включал проверку на подтверждение данных, содержащихся в финансовой отчетности, а также оценку состояния бухгалтерского учета в целях установления их соответствия нормативным актам Российской Федерации. Контроль основных средств прошел в лучшей степени.

В ходе проведения контроля основных средств в ООО «Серп и молот» была выявлена ошибка. Иногда организация не на все принятые основные средства оформляет акты по соответствующей унифицированной форме № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б, а также инвентарные карточки. В большинстве случаев, у документов отсутствуют необходимые подписи должностных лиц.

В этом случае, документы, которые не оформлены должным образом, не относятся к первичным учетным документам, на основании которых осуществляется бухгалтерские записи. Если, надлежащим образом, не будут

оформлены акты ввода в эксплуатацию основных средств, то это приведет к серьезным налоговым последствиям как по налогу на прибыль, так и по НДС. При не подтверждении организацией момента ввода объекта в эксплуатацию, начисляется амортизация по данному объекту и, в итоге, подтверждается расход в виде амортизационных отчислений в обоих видах учета. В данном случае, организация не может принимать НДС к вычету.

Таким образом, при проведенном контроле основных средств в ООО «Серп и молот» можно сделать вывод, что данные финансовой отчетности достоверности.

### **3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ**

#### **3.1 Развитие инструментария оценки и переоценки внеоборотных активов**

В условиях реформирования отечественной учетной системы в соответствии с требованиями МСФО объективно возникла необходимость уточнения сущности некоторых элементов метода бухгалтерского учета, в числе которых можно выделить оценку. Исходя из учетной практики, ее в общем смысле следует трактовать как способ выражения объектов бухгалтерского учета в денежном измерении. Точность оценки объектов напрямую влияет на достоверность и объективность всей учетной системы хозяйствующего субъекта. В полной мере это относится и к оценке внеоборотных (долгосрочных) активов, поскольку их суммарная стоимость в общей структуре активов, как правило, весьма велика. В этой связи проанализируем сущность и способы оценки внеоборотных (долгосрочных) активов в соответствии с российскими и международными стандартами учета и отчетности и определим пути их сближения.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», «...оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления». Таким образом, для российских предприятий законодательно закреплены два метода оценки - по сумме фактических затрат и по рыночной стоимости.

В системе МСФО вопросы оценки раскрываются в Концепции подготовки и составления финансовой отчетности по Международным стандартам. Названный документ устанавливает следующие способы оценки объектов учета:

- фактическая стоимость приобретения. Данный способ оценки подразумевает, что активы отражаются в учете по сумме уплаченных за них денежных средств либо по справедливой стоимости, предложенной за данные активы при их приобретении;

- восстановительная стоимость. Предполагается, что активы отражаются по сумме денежных средств, которая должна быть уплачена в той ситуации, если аналогичный актив приобретается в настоящее время;

- возможная цена продажи. При ней активы отражаются в сумме денежных средств, которая в современных условиях может быть получена от продажи аналогичного актива в обычных условиях;

- дисконтированная стоимость. Активы отражаются по стоимости будущего поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальных условиях хозяйствования [23].

Помимо указанных способов оценки объектов учета, в настоящее время широкое распространение в российской и международной практике получила справедливая стоимость, определение которой приведено сразу в нескольких стандартах МСФО. В частности, МСФО 16 «Основные средства», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 41 «Сельское хозяйство» трактуют справедливую стоимость как «сумму, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами». ФСБУ 26/2020 предписывает в определённых случаях использовать справедливую стоимость имущества. Её нужно определять в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Характеризуя международную практику оценки объектов учета, рассмотрим также методы ее осуществления, приведенные в Руководстве по составлению показателей финансовой устойчивости, разработанном Международным валютным фондом. Данное руководство содержит указание на то, что «важнейшим фактором при выборе метода стоимостной оценки

является наличие рынка для рассматриваемого объекта, который позволяет установить надежную оценку стоимости».

Названный документ среди прочих методов оценки выделяет номинальную стоимость, под которой понимается «сумма, которую должник должен кредитору на какой-либо момент времени. Эта стоимость обычно определяется условиями контракта между должником и кредитором. Она отражает стоимость требования/обязательства при его создании и любые последующие экономические потоки, такие как операции (например, погашение основной суммы), изменения стоимостной оценки (включая изменения обменного курса и другие изменения стоимостной оценки, кроме изменений рыночной цены) и любые другие изменения (например, списания)». Применительно к данному методу оценки указывается также, что «теоретически, номинальная стоимость долгового инструмента может быть рассчитана путем дисконтирования будущих выплат процентов и основной суммы по действующей договорной процентной ставке (ставкам) по рассматриваемому инструменту, причем последний может иметь фиксированную или переменную ставку. Номинальная стоимость не обязательно совпадает с нарицательной стоимостью, которая представляет собой недисконтированную основную сумму, подлежащую погашению. В случае инструментов участия в капитале номинальной стоимостью является сумма (суммы), внесенная акционерами. В этом документе также приводится указание на возможность применения справедливой стоимости для оценки активов. Однако, учитывая ограниченность сферы применения рассматриваемого документа, укажем, что наибольшую актуальность для российской учетной практики представляют именно положения МСФО.

Выбор того или иного способа оценки зависит от обстоятельств ее осуществления. При этом в зависимости от способа оценки стоимость внеоборотного актива может значительно варьироваться.

На основе приведенной систематизации способов оценки, применяемых в отечественной и международной практике, рассмотрим порядок их

практического использования применительно к отдельным видам внеоборотных активов по рекомендуемой классификации.

Согласно ФСБУ 6/2020 основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, под которой признается сумма капитальных вложений.

В них включают:

- договорную стоимость актива, подлежащую уплате поставщику;
- стоимость активов, списываемую или амортизируемую в связи с их использованием при осуществлении капвложений;
- зарплату с отчислениями на обязательное соцстрахование, начисленную работникам, принимающим участие в осуществлении капвложений;
- оценочное обязательство, в т. ч. по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды.

Кроме этого, в ряде случаев определен особый порядок определения первоначальной стоимости рассматриваемых объектов. Оценочное обязательство, если срок его исполнения превышает 12 месяцев, включается в стоимость капвложений в дисконтированной величине (п. 20 ПБУ 8/2010). Обязательства по демонтажу, утилизации, восстановлению окружающей среды исполняют после того, как закончат использовать основное средство. Значит, они всегда будут дисконтированными, так как срок полезного использования ОС всегда больше 12 месяцев.

Если в будущем величина оценочного обязательства изменяется не в связи с начислением процентов, такое изменение увеличивает или уменьшает стоимость основного средства. Однако если в результате такого изменения балансовая стоимость основных средств становится нулевой, то уменьшать её уже некуда, поэтому дальнейшее уменьшение оценочного обязательства относится на текущие доходы. Применительно к основным средствам, полученным по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, в качестве первоначальной признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Так, если организация безвозмездно получает будущий объект основных средств, его нужно учесть по справедливой стоимости. Если объект оплачивается неденежными средствами, есть три способа принять его к учёту:

Оценить по справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Если первый вариант невозможен — оценить по справедливой стоимости полученных имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Если оба варианта невозможны, в качестве затрат на приобретение принимается балансовая стоимость переданного имущества, фактические затраты на выполнение работ или оказание услуг.

Ранее во всех этих случаях вместо справедливой стоимости использовалась текущая (рыночная).

Аналогичный подход содержится в МСФО 16 «Основные средства». Однако в данном Стандарте стоимость, по которой объекты принимаются к учёту в качестве основных средств, именуется не первоначальной стоимостью, а себестоимостью. Себестоимость трактуется как «сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств и справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения». Согласно параграфам 15, 16 названного Стандарта, объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по себестоимости. При этом себестоимость объекта основных средств включает:

- покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов;

- любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации;

- первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что порядок оценки основных средств при первоначальном признании согласно РСБУ и МСФО совпадает.

Далее рассмотрим порядок последующей оценки рассматриваемого объекта. ФСБУ 6/2020 допускает, что переоцененная стоимость должна быть максимально приближена к справедливой, суть которой раскрывает МСФО 13. Это цена, по которой бы провели обычную сделку участники рынка с целью продажи актива на дату оценки в текущих рыночных условиях. В частности, ФСБУ 6/2020 содержит указание на то, что «коммерческая организация переоценку основных средств должна проводить постоянно. Переоценивать можно первоначальную стоимость, а можно и балансовую. Во втором случае записи по увеличению и уменьшению накопленной амортизации будут отсутствовать.

Осуществление переоценки основных средств и объектов, относимых к доходным вложениям в материальные ценности, необходимо для обеспечения соответствия стоимости объектов, отраженной в учете и отчетности, той стоимости, по которой они могут быть куплены или проданы в данный момент времени. Это является необходимым условием сохранения достоверности учетных данных.

Очевидно, что ежегодное осуществление переоценки сопряжено с существенными затратами времени и финансовых ресурсов, и к тому же не всегда экономически обосновано в условиях незначительного изменения стоимости основных средств. Поэтому считаем, что требование об обязательной регулярной переоценке является необоснованным. Она должна осуществляться лишь по мере необходимости, т.е. в случае существенного изменения стоимости объекта учета. Также в рассматриваемом ФСБУ содержится понятие «однородные группы объектов», однако четко не раскрывается его сущность.

На основе вышесказанного можно сделать вывод о том, что осуществление переоценки в современных условиях осложнено, что зачастую

приводит к несоответствию учетной и фактической стоимости основных средств.

Проанализируем положения МСФО в отношении переоценки рассматриваемого объекта. П. 29 МСФО 16 «Основные средства» содержит указание на то, что «в качестве своей учетной политики организация обязаны выбрать либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки и обязана применять выбранную учетную политику ко всему классу основных средств». При этом первый из упомянутых способов предполагает, что после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Модель переоценки предполагает учет объекта по переоцененной величине, равной справедливой стоимости. Считаем, что метод учета основных средств по переоцененной стоимости является более приемлемым, поскольку он обеспечивает достоверность учетных данных и повышает степень доверия партнеров к данным финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Условия применения данного метода учета и оценки основных средств и иных объектов по справедливой стоимости будут обобщены и проанализированы далее.

Рассмотрим порядок оценки биологических активов организации. Данный объект учета в российской практике отражается в составе основных средств, поэтому к нему полностью применим порядок оценки последних, который рассмотрен ранее.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью надежности. В дополнение к этому п. 30 установлено допущение о том, что справедливую стоимость биологического актива можно определить со значительной степенью достоверности. Данное допущение не действует лишь в отношении

тех объектов, о которых отсутствует информация о рыночных ценах, а альтернативные расчеты справедливой стоимости не отличаются надежностью. В этой ситуации биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Таким образом, важнейшим способом оценки биологических активов является справедливая стоимость.

Считаем, что справедливую стоимость можно определить как способ оценки сделки, которая совершается добровольно, независимыми друг от друга сторонами, осведомленными обо всех ее особенностях.

Оценка объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости основана на объективных экономических факторах и ориентирована на обеспечение достоверности данных учета и отчетности.

По нашему мнению, для уменьшения вероятности ошибок и злоупотреблений, связанных с применением справедливой стоимости, представляется необходимым ограничить круг ситуаций, когда допустим данный вид оценки. Справедливая стоимость должна применяться в случае, если имеется база для сравнения цен (свободный рынок, где совершаются аналогичные сделки) либо оценка производится независимым оценщиком, имеющим соответствующие полномочия. Кроме того, в качестве важного условия для обеспечения сравнимости цен, и, соответственно, для применения справедливой стоимости нужна стабильность экономической ситуации и невысокий уровень инфляции. Наконец, участники сделки должны быть независимыми друг от друга и полностью проинформированы обо всех ее аспектах.

В случае несоблюдения названных условий применение справедливой стоимости становится невозможным, и оценка объектов учета должна осуществляться на основе первоначальной стоимости (себестоимости).

Адаптация методики оценки объектов учета к международным стандартам позволит повысить точность и достоверность бухгалтерских данных, что будет способствовать принятию верных управленческих решений,

повышению доверия к российским предприятиям как партнерам, привлечению иностранных инвестиций.

### **3.2 Формирование учетной политики в части учета внеоборотных активов в соответствии с МСФО**

Отличительной чертой МСФО является то, что они основаны на принципах, а не на строгих детальных правилах, т.е. зачастую не содержат подробных инструкций и указаний, как действовать бухгалтеру в той или иной ситуации. Напротив, особенностью отечественной учетной практики традиционно является то, что порядок отражения операций, совершаемых организацией, строго регулируется нормативными актами органов власти. В условиях рыночной экономики и разнообразия форм собственности количество хозяйственных ситуаций очень велико, и невозможно в нормативных документах регламентировать действия бухгалтера в каждом конкретном случае. Именно поэтому система регулирования бухгалтерского учета, как показывает мировой опыт, должна сочетать в себе требования нормативных актов органов власти, и решения самой организации. Установление общих принципов позволяет обеспечить унификацию методики бухгалтерского учета, учитывая при этом особенности функционирования конкретных организаций. Данная цель реализуется посредством важной составляющей бухгалтерского учета - учетной политики.

Важность учетной политики в отношении внеоборотных активов обусловлена, во-первых, многообразием входящих в данную категорию объектов учета, во-вторых, значительной вариативностью их отражения (способы оценки, порядок начисления амортизации и т.д.). В связи с внедрением МСФО, предполагающих альтернативность учета, роль учетной политики существенно возрастает. Поэтому представляется необходимым разработать элементы учетной политики в части внеоборотных (долгосрочных)

активов, соответствующие как отечественным, так и международным стандартам.

Важнейшими элементами учетной политики российских предприятий являются: рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии со спецификой деятельности организации; формы первичных документов, которые необходимы для оформления фактов хозяйственной деятельности; применяемые методы оценки объектов учета.

Важную роль в перечисленных элементах учетной политики играет рабочий план счетов, поскольку именно он позволяет адаптировать порядок учетного отражения объектов к специфике деятельности конкретной организации. Для определения порядка его формирования необходимо иметь в виду, что в МСФО, в отличие от отечественных стандартов учета, отсутствует единый план счетов как таковой. На практике счета, применяемые в учете, разрабатываются организацией таким образом, чтобы они соответствовали статьям бухгалтерского баланса и иных форм отчетности, а также обеспечивали полноту и достоверность учета. В этой связи нам представляется возможным и целесообразным использовать в качестве основы для формирования рабочего плана счетов действующий в настоящее время План счетов финансово-хозяйственной деятельности организации, дополнив его необходимыми счетами и субсчетами согласно требованиям МСФО применительно к конкретным объектам внеоборотных (долгосрочных) активов. Такой вариант, на наш взгляд, позволит приблизить методiku учета к требованиям МСФО, но в тоже время сохранить имеющиеся отечественные наработки, прочно вошедшие в практику.

Сформируем проект рабочего плана счетов для учета каждого объекта внеоборотных активов в соответствии с требованиями МСФО.

Так, в соответствии с действующим планом счетов основные средства учитываются на счете 01 «Основные средства», причем к нему предусмотрены

субсчета в соответствии с конкретными их видами. Сравним состав основных средств в отечественной и международной учетной практике (таблица 3.1).

Таблица 3.1 - Состав основных средств согласно ФСБУ 6/2020 и МСФО 16

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»	МСФО 16 «Основные средства»
К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.	примеры отдельных классов основных средств: Земельные участки; Земельные участки и здания; Машины и оборудование; Водные суда; Воздушные суда; Автотранспортные средства; Мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования; Офисное оборудование.

Очевидно, что состав основных средств согласно МСФО 16 и ФСБУ 6/2020 в значительной степени совпадает. Однако согласно МСФО 16 существуют объекты основных средств, которые могут приносить экономические выгоды не напрямую, а опосредованно, в частности, предназначенные для решения социальных задач, стоящих перед хозяйствующим субъектом. При формировании рабочего плана счетов предлагаем выделить и ввести в План счетов специальный субсчет для обособленного учетного отражения такого рода объектов, обозначив его следующим образом: 01-8 «Основные средства, не приносящие прямых экономических выгод».

На основе обобщения рассмотренных требований, рекомендуем рабочий план счетов для учета основных средств согласно МСФО (таблица 3.2):

Таблица 3.2 - Предлагаемый рабочий план счетов для учета основных средств, соответствующий МСФО

Счет 01 «Основные средства»	Счета второго порядка	Наименование
	01.1	«Здания»
	01.2	«Сооружения»
	01.3	«Земельные участки»
	01.4	«Производственное оборудование»
	01.5	«Транспортные средства»
	01.6	«Офисное оборудование, мебель и оргтехника»
	01.7	«Прочие основные средства»
	01.8	«Основные средства, не приносящие прямых экономических выгод»

Далее предложим рабочий план счетов для учета биологических активов. Как уже отмечалось ранее, аналогичная самостоятельная категория в отечественной практике учета отсутствует, а объекты, относимые в соответствии с МСФО к биологическим активам, (рабочий и продуктивный скот, а также многолетние насаждения) учитываются в составе основных средств. Для организации обособленного учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО предлагаем использовать счет 09, назвав его «Биологические активы». Нельзя не отметить при этом, что согласно действующему Плану счетов указанный счет используется для учета отложенных налоговых активов. Однако следует принимать во внимание, что ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», равно как и МСФО 12 «Налоги на прибыль», предоставляют право отражать отложенные налоговые активы и обязательства в финансовой отчетности свернуто, на едином счете. Исходя из этого, представляется возможным переименовать счет 77 «Отложенные налоговые активы», дав ему новое название «Отложенные налоговые активы и обязательства» и ввести субсчета для обособленного отражения отложенных налоговых активов и обязательств. В результате предлагаемых изменений счет 09 будет освобожден для учета биологических активов. Разрабатывая рабочий план счетов для названного объекта учета,

укажем, что МСФО 41 «Сельское хозяйство» предполагает выделение трех видов биологических активов:

1. Рабочий скот.
2. Продуктивный скот.
3. Многолетние насаждения.

Очевидно, что каждый из них можно разделить в зависимости от конкретных видов. Так, при учете рабочего и продуктивного скота, по нашему мнению, целесообразно выделять и отражать обособленно коров, овец, коз и т.д. При учете многолетних насаждений - отдельно яблони, груши, сливы и т.д. Для этого предложим субсчета третьего порядка, соответствующие имеющимся у организации конкретным объектам биологических активов. Предлагаемый рабочий план счетов для учетного отражения биологических активов приведен в таблице 3.3.

Помимо определения порядка формирования рабочего плана счетов для учета внеоборотных активов, выявим и систематизируем возможные альтернативы учетного отражения отдельных объектов, относимых к рассматриваемой категории.

Основные средства. Согласно МСФО 16 «Основные средства» в качестве способа первоначальной оценки данного объекта установлена фактическая себестоимость. В дальнейшем названный Стандарт допускает либо переоценку основных средств по справедливой стоимости, либо дальнейшее ведение учета по первоначальной стоимости. В этой связи при формировании учетной политики следует установить метод последующей оценки, выбрав один из следующих — по первоначальной стоимости, за минусом начисленной амортизации, по справедливой стоимости на дату переоценки, также за вычетом сумм амортизации, по дисконтированной стоимости либо по цене возможной продажи.

Таблица 3.3 - Предлагаемый рабочий план счетов для учета биологических активов

Счет 09 «Биологические активы»	Счета второго порядка	Счета третьего порядка
	09-1 «Рабочий скот»	09-1-1 «Коровы»
		09-1-2 «Овцы»
		09-1-3 «Козы»
		...
	09-2 «Продуктивный скот»	09-2-1 «Коровы»
		09-2-2 «Овцы»
		09-2-3 «Козы»
		...
	09-3 «Многолетние насаждения»	09-3-1 «Яблони»
09-3-2 «Груши»		
09-3-3 «Сливы»		

МСФО 16 «Основные средства» предполагает выбор метода амортизации из следующих возможных:

- метод равномерного начисления. Очевидно, что данный метод аналогичен линейному методу начисления амортизации, применяемому в российской учетной практике;

- метод уменьшаемого остатка, который применяется также и в соответствии с ФСБУ 6/2020;

- метод суммы изделий по своей сути совпадает с методом начисления

амортизации пропорционально объему выпускаемой продукции.

Отметим в этой связи, что по МСФО выбранные методы амортизации должны соответствовать той схеме, по которой организация получает экономическую выгоду от объекта учета. Иными словами, при выборе того или иного метода амортизации должна учитываться специфика хозяйственной деятельности организации. Так, если объемы производства продукции, выполнения работ или оказания услуг изменяются незначительно или не изменяются в течение длительного периода времени, то допустимо

применять метод равномерного начисления амортизации (линейный метод). Однако недостаток названного метода в том, что, в случае непредвиденного изменения объема осуществляемой деятельности, суммы начисляемой амортизации не будут соответствовать реальному износу основных средств, участвующих в ней. Метод уменьшаемого остатка, по нашему мнению, в большей степени рационален, поскольку позволяет точнее распределить во времени амортизационные расходы, которые имеет организация. Наконец, метод суммы изделий (пропорционально объему выпускаемой продукции) с большой степенью точности позволяет увязать объемы осуществляемой деятельности и расходы на амортизацию, поэтому он предпочтителен в случаях, когда возможны значительные изменения особенностей функционирования организации.

Количество применяемых методов амортизации для однородных групп объектов МСФО 16 «Основные средства» не ограничивает, необходима лишь, последовательность и системность их использования.

Помимо этого, при формировании учетной политики организация согласно МСФО должна определить срок службы в отношении однородных групп основных средств. При этом следует иметь в виду, что под сроком службы подразумевается период, в течение которого организация ожидает приток от объекта экономических выгод. Стандарт требует, при необходимости, пересмотра срока полезного использования и методов начисления амортизации, которые должны пересматриваться по мере изменения условий хозяйствования и способов получения доходов от использования объектов учета.

Применительно к биологическим активам в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» предусмотрены виды последующей оценки: справедливая стоимость; сумма фактических затрат на приобретение (за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения), в случае если определение справедливой стоимости невозможно.

Один из данных видов последующей оценки следует выбрать и закрепить в учетной политике.

На основе проведенного анализа систематизируем элементы учетной политики в части внеоборотных (долгосрочных) активов в соответствии с требованиями МСФО и предложим методику ее формирования (Приложение Д).

Считаем, что приведенную ниже систематизацию элементов учетной политики в части внеоборотных (долгосрочных) активов в соответствии с требованиями МСФО можно использовать в практической деятельности хозяйствующих субъектов при составлении приказа об учетной политике согласно Международным стандартам путем выбора из представленных вариантов учета или оценки такого, который допустим в конкретной ситуации и способен обеспечить максимальную достоверность учетных данных.

Говоря о формировании учетной политики в соответствии с МСФО нельзя не рассмотреть порядок ее документального оформления. В этой связи отметим, что в МСФО не содержится требования о необходимости наличия такого документа как приказ или распоряжение об учетной политике, которые стали обязательными атрибутами российской учетной практики. Таким образом проявляется один из важнейших принципов МСФО - приоритет содержания над формой, в соответствии с которым в учете первично не документальное оформление, а экономическая суть хозяйственных операций и процессов.

Тем не менее, формирование документа, где содержится описание элементов учетной политики, выбранных организацией, не противоречит принципам МСФО и необходимо для повышения эффективности работы бухгалтерской службы, информирования пользователей учетной информации, как внутренних, так и внешних.

В процессе исследования нами разработаны проекты приказа об учетной политике в части внеоборотных (долгосрочных) активов для целей бухгалтерского учета, соответствующий требованиям МСФО, и для целей

налогового учета. Рассматривая учетную политику для целей налогообложения, укажем, что в соответствии с НК РФ предусмотрены элементы учетной политики лишь для двух объектов внеоборотных (долгосрочных) активов - основных средств и нематериальных активов. Другие объекты налогового учета отсутствуют. Предлагаемые проекты приказов об учетной политике для целей финансового и учета и налогообложения приведены в приложениях Е и Ж.

### **3.3 Основные направления совершенствования учета внеоборотных активов**

Учет предприятия должен быть построен таким образом, чтобы можно было оперативно и достоверно получить информацию, на любую отчетную дату. Поэтому совершенствование учета внеоборотных активов в ООО «Серп и молот», возможно вести по следующим направлениям.

Основные предложения для совершенствования учета внеоборотных активов в ООО «Серп и молот»:

1. С целью улучшения бухгалтерского учета внеоборотных активов, целесообразно ввести в План счетов отдельный счет 09 для учета биологических активов.

2. Для улучшения контроля за основными средствами в местах хранения и эксплуатации необходимо проводить периодическую паспортизацию состояния сохранности основных средств. Суть этого мероприятия заключается в составлении и заполнении специального паспорта, в котором приведены правила хранения и сведения о фактическом состоянии оборудования. То есть с помощью этих паспортов, так сказать, аттестуют объекты основных средств на предмет их соответствия основным правилам и требованиям сохранения.

3. Чтобы улучшить воспроизводство основных фондов в ООО «Серп и молот» нужно вести использование лизинга.

Под лизингом подразумевается инвестирование временно свободных или привлеченных финансовых средств. При этом лизингодателю необходимо получить в собственность обусловленное договором имущество у определенного продавца и предоставить это имущество лизингополучателю за плату во временное пользование с правом последующего выкупа. Говоря обобщая, лизинг представляет собой вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передачи его на основе договора на установленный срок с правом последующего выкупа имущества.

То есть, лизинг является одним из способов обновления, модернизации основных средств с меньшими, чем при покупке издержками. Привлекательность лизинга обусловлено тем, что при использовании лизинга повышается прибыль, и он стимулирует развитие производства. Объяснением тому является включение лизинговых платежей в себестоимость, в итоге это приводит к снижению налогооблагаемой базы.

Предметом лизинга выступают различные здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, используемые в ходе предпринимательской деятельности.

Конечно же, самым основным участником лизинга выступает лизингодатель. В качестве лизингодателя выступают или предприятия - производители объекта лизинга, или самостоятельные лизинговые фирмы, соответствующая деятельность которых понимается основной уставной целью.

Также, при лизинге в состав основных участников входит лизингополучатель, то есть организация различной организационно - правовой формы собственности, которая нуждается в определенном имуществе и может испытать финансовые проблемы. В дальнейшем эти проблемы могут препятствовать приобретению необходимого имущества на собственные или заемные средства.

Таким образом, лизинг помогает провести выгодное обновление основных средств с меньшими издержками и при этом идет к росту эффективности применения основных производственных фондов. Это приводит

к увеличению эффективности использования внеоборотных активов. Данное предложение является очень актуальным для ООО «Серп и молот».

Из-за тяжелого экономического положения ООО «Серп и молот», как и множество других сельскохозяйственных организаций, не сможет поддерживать требуемый уровень готовности машин и оборудования и каждый раз обновлять его. Поэтому, выходом из данной проблемы является использование лизинга и привлечение инвестиций.

4. Чтобы комплексно принимать стратегические решения в процессе формирования амортизационной политики предприятия следует объединить информационные возможности финансового, налогового и управленческого учета в единую учетно-аналитическую систему, то есть в стратегический учет амортизации основных средств.

5. В финансовом учете следует по активной части основных средств внедрить метод ускоренной амортизации основных средств. Преимущества внедрения ускоренной амортизации для ООО «Серп и молот» заключаются в том, что она: страхует организации от потерь, связанные с моральным износом, и помогает стимулировать внедрение наиболее совершенствованной техники; ускоряет обновление основных средств и защищает от инфляции, повышает конкурентоспособность продукции и тд.

Для того, чтобы упростить расчеты с данными способами рекомендуется применять разработанные таблицы годовых норм амортизации.

6. В налоговом учете нужно активно использовать нелинейный метод начисления амортизации основных средств, коэффициенты ускорения, амортизационную премию. Это позволяет сместить во времени величину налога на прибыль к более поздним периодам, а налоговую экономию отнести на капитальные вложения.

Улучшение использования внеоборотных активов будет отражаться на финансовых результатах работы организации из-за: роста выпуска продукции, снижения себестоимости, улучшения качества продукции, снижения налога на имущество и увеличения валовой прибыли.

Эти резервы повышения эффективности использования внеоборотных активов приведут к улучшению воспроизводства основных фондов, ускорению обновления основных средств и защите их инфляции, повышению конкурентоспособности продукции, увеличению выпуска продукции, снижению себестоимости, улучшения качества продукции, снижения налога на имущество и увеличения валовой прибыли, в целом говоря к улучшению бухгалтерского учета внеоборотных активов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Реформирование отечественного учета предполагает необходимость его сближения с требованиями и принципами МСФО, что в полной мере относится, в частности, к порядку учета внеоборотных активов.

На основе обобщения признаков, присущих рассматриваемой учетной категории, укажем, что хотя понятие «внеоборотные активы» является одним из важнейших и наиболее часто применяемых в бухгалтерской науке и практике, до сих пор существуют сложности трактовки его экономической природы. Сформулировано авторское определение названного объекта учета, в котором сделан акцент на способность внеоборотных активов приносить экономическую выгоду хозяйствующему субъекту; помимо этого в нем содержатся указания на то, что рассматриваемые объекты учета должны быть достоверно оценены и изначально не предназначаться для перепродажи.

Особенности управления операционными внеоборотными активами в значительной мере определяются спецификой цикла их стоимостного кругооборота. Период времени, в течение которого совершается полный цикл кругооборота стоимости конкретных видов операционных внеоборотных активов, характеризует срок их службы. С учетом особенностей цикла стоимостного кругооборота операционных внеоборотных активов строится процесс управления этими видами долгосрочных активов предприятия. Внеоборотные операционные активы в процессе полного цикла стоимостного кругооборота проходят три основные стадии, описанные в работе.

Реформирование отечественного учета внеоборотных активов с МСФО предполагает, помимо уточнения экономической природы, их классификацию, которая соответствовала бы названной системе стандартов, а также российской и международной учетной практике. В работе отмечено, что существующие в настоящее время классификации ориентированы, главным образом, на российское законодательство и практику учета, не отражая при этом информации по целому ряду характеристик, установленных МСФО. В этой

связи нами сформулированы дополнительные критерии для их классификации. Так, МСФО предполагают применение различных видов оценки для объектов внеоборотных активов. Активы, в соответствии с "Концепцией подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО" могут оцениваться, в частности, по фактической стоимости приобретения, по восстановительной стоимости, по возможной цене продажи, по дисконтированной стоимости, а также по справедливой стоимости. Это обстоятельство обуславливает необходимость классификации внеоборотных активов в зависимости от способа их оценки. Также в соответствии с МСФО внеоборотные активы могут подразделяться в зависимости от того, предназначены ли они для реализации в данный момент времени или нет. МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность" требует, чтобы активы, предназначенные для продажи и соответствующие установленным в названном Стандарте критериям, должны отражаться обособленно. Исходя из этого, считаем, что внеоборотные активы, «предназначенные для продажи», представляют собой отдельную группу активов в силу присущих им специфических характеристик и особенностей учета. Это предполагает наличие еще одного основания для классификации рассматриваемого объекта учета на две группы: предназначенные для продажи при прекращаемой деятельности и не предназначенные для продажи. Кроме этого, между российскими учетными стандартами и МСФО существуют расхождения в порядке признания отдельных объектов внеоборотных активов, которые подробно рассмотрены в работе. На основе проведенного исследования предложен уточненный и дополненный классификатор внеоборотных активов, отвечающий требованиям российских и международных учетных стандартов.

Объектом исследования является сельскохозяйственное предприятие— Общество с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района РТ.

Основными направлениями предприятия является мясо-молочное производство. Климатические условия зоны расположения хозяйства благоприятны для ведения сельскохозяйственного производства. Среднесписочная численность работников составляет 94 человека. Общая площадь земельных угодий составляет 5804 гектаров, в том числе сельскохозяйственных угодий – 5647 гектаров, из них пашни – 4547 гектаров, пастбищ – 1100 гектаров. В активах организации доля внеоборотных средств составляет 1/3, а текущих активов, соответственно, 2/3.

Рентабельность продаж за период с 01.01.2020 по 31.12.2020 составила - 6,7%. При этом имеет место падение рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за 2019 год (-13,1%).

В работе скорректирован порядок оценки и переоценки внеоборотных активов. Систематизированы допустимые способы оценки рассматриваемых объектов учета в соответствии с российскими и международными стандартами, что дает возможность их применения в зависимости от конкретных условий. Уточнена сущность справедливой стоимости как одного из важнейших методов оценки согласно МСФО и ФСБУ, определена возможность и условия ее применения в отечественной практике учета.

Определена роль учетной политики в условиях внедрения МСФО; на основе систематизации предусмотренных вариантов учета, оценки и отражения в отчетности предложен порядок формирования учетной политики в части некоторых объектов внеоборотных активов по предлагаемой классификации. Разработаны и дополнены основные элементы учетной политики: рабочий план счетов, предложены проекты приказов об учетной политике в отношении внеоборотных активов для целей бухгалтерского и налогового учета. Это позволит сочетать в системе регулирования бухгалтерского учета требования, установленные нормативными актами и решениями самой организации.

Совокупность направлений совершенствования учета и управления внеоборотными активами, по нашему мнению, позволит приблизить отечественную учетно-аналитическую практику к требованиям МСФО, что даст возможность хозяйствующим субъектам активнее осуществлять международное сотрудничество, привлекать иностранные инвестиции, повышать уровень доверия к российским организациям как партнерам, использовать мировой опыт в сфере бухгалтерского учета.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (Редакция от 30.12.2021) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/CGYEc>

2. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/GVrMY>

3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства» Утвержден приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/TwNHs>

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) Утвержден приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) (Утратил силу) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/MJ6Pm>

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 16.09.2019) (с изм и доп., вступ в силу с 01.01.2021) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/ayvPe>

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/ayumf>

7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом

Минфина России от 11.06.2016 N 111н) (ред. от 20.08.2021) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/aywrA>

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 04.06.2018) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/ayxSn>

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://clck.ru/ayxvK>

10. Алборов Р.А. Бухгалтерский финансовый учет / Остаев Г.Я., Алборов Р.А., Алборов Г.Р. // учебник / Ижевск, 2021.

11. Алборов Р.А. Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. 2018. №4 (442). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirrovannaya-otchetnost-v-selskom-hozyaystve-sostav-i-problemy-vnedreniya> (дата обращения: 18.10.2021).

12. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / И.В. Анциферова. – М.: Дашков и К, 2017. – 556 с.

13. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие. - 2-е изд. – М.: Дело и сервис, 2018. – 160с.

14. Болдырева А.А. Амортизация основных средств как важная составная часть учета основных средств / Болдырева А.А. // Трибуна ученого. 2020. № 5. С. 283-287.

15. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет + eПриложение: тесты : учебник / М.А. Вахрушина. — Москва : КНОРУС, 2019 — 392 с.

16. Вотина Н.Г. Переоценка основных средств в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учёта «Основные средства» /

Вотинова Н.Г. // Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 1-1 (71). С. 56-61.

17. Галеева Е.И. Оценка эффективности управления внеоборотными активами организации / Галеева Е.И. // В сборнике: Цифровая экономика: тенденции и перспективы развития в России и мире. Сборник материалов конференции. 2021. С. 110-117.

18. Залалтдинов М.М. Переоценка основных средств и ее учет/ М.М. Залалтдинов, Д.А. Назипова// Современному АПК – эффективные технологии/ материалы Международной научно-производственной конференции посвященной 90-летию доктора сельскохозяйственных наук, профессора, заслуженного деятеля науки Российской Федерации, почетного работника высшего профессионального образования Российской Федерации Валентины Михайловны Макаровой. – Ижевск.: Изд-во «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», 2018. – С.176–179.

19. Залалтдинов М.М. Амортизация основных средств как инструмент управления оборотными активами/ М.М. Залалтдинов, Р.Р. Ахтамова// Современному АПК – эффективные технологии/материалы Международной научно-производственной конференции посвященной 90-летию доктора сельскохозяйственных наук, профессора, заслуженного деятеля науки Российской Федерации, почетного работника высшего профессионального образования Российской Федерации Валентины Михайловны Макаровой. – Ижевск.: Изд-во «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», 2018. – С.182–185.

20. Ивашкевич В.Б. Использование данных статистики для управления предприятием / В.Б. Ивашкевич // Экономический вестник Республики Татарстан. 2018. № 1. С. 41-43.

21. Илюшина К.В., Темников С.В., Цыркаева Е.А. Теоретические аспекты управления внеоборотными активами предприятия / Илюшина К.В., Темников С.В., Цыркаева Е.А. // В сборнике: Внедрение результатов

инновационных разработок: проблемы и перспективы. сборник статей Международной научно-практической конференции. 2020. С. 180-182.

22. Захарова Р.Л., Романова И.В. Вопросы учета и контроля лизинговых операций в условиях применения ФСБУ 25/2018 / Захарова Р.Л., Романова И.В. // Актуальные проблемы экономики и управления. 2020. № 1 (25). С. 8-13.

23. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Внутрифирменная стандартизация аудита основных средств // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2016. Т. 11. № 4 (42). С. 127-133.

24. Клычова Г.С. Особенности применения контрольно-аналитических процедур в системе управленческого учета / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Современные аспекты экономики. 2015. № 10 (218). С. 52-56.

25. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). – М.: Проспект, 2015. – 432 с.

26. Козменкова С.В. ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: особенности регулирования, проблемы и сравнительный анализ / С.В. Козменкова, И.Д. Сушко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 14 (518). С. 2-13.

27. Кучерова А.С., Резниченко Д.С. Инвентаризация как метод фактического контроля внеоборотных активов аграрных формирований / Кучерова А.С., Резниченко Д.С. // Труды Кубанского государственного аграрного университета. 2020. № 85. С. 18-23.

28. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» / Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. № 11 (461). С. 1208-1222.

29. Ляховецкий А.М., Харченко А.В., Саарян А.С. Основные средства: анализ обеспеченности основными средствами сельского хозяйства в краснодарском крае / Ляховецкий А.М., Харченко А.В., Саарян А.С. // Финансовый бизнес. 2021. № 5 (215). С. 158-161.

30. Магазейщикова Н.А.К.А.И. Методика анализа эффективности использования основных средств предприятия / Магазейщикова Н.А.К.А.И. // Вестник современных исследований. 2018. № 10.6 (25). С. 186-189.

31. Мирзаева Х.М., Шахбанов Р.Б. Различия в учете основных средств согласно фсбу "основные средства и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» / Мирзаева Х.М., Шахбанов Р.Б. // Вестник научной мысли. 2020. № 2. С. 26-30.

32. Моляков Д.С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства. – М.: Финансы и статистка, 2018. – 200с.

33. Молчанова А.В., Трубчанинова И.В. Амортизация основных средств как важная составная часть учета основных средств / Молчанова А.В., Трубчанинова И.В. // В сборнике: Современные проблемы и перспективы развития агропромышленного комплекса региона. Сборник трудов научно-практической конференции преподавателей, аспирантов, магистрантов и студентов. 2019. С. 423-425.

34. Москаленко Ю.В. Учетная политика и изменения последних лет, влияющие на учетную политику / Москаленко Ю.В. // В сборнике: Инновации и инвестиции как драйверы социального и экономического развития. Сборник статей Международной научно-практической конференции. Уфа, 2021. С. 34-36.

35. Муравлянцева Ю.В. Особенности перехода к федеральным стандартам бухгалтерского учета (ФСБУ) / Муравлянцева Ю.В. // В сборнике: Экономическая наука сегодня: теория и практика. Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции. Редколлегия: О.Н. Широков [и др.]. 2017. С. 246-249.

36. Орлова Е.В. Особенности бухгалтерского учета основных средств в 2004 г. / Е.В. Орлова // Налоговый вестник. – 2014. – № 1. – С. 82-85.

37. Остаев Г.Я. Управленческий учёт в сельском хозяйстве / Г.Я. Остаев, Р.А. Алборов, Г.Р. Алборов // Электронный ресурс: учебник / Ижевск, 2021.

38. Палий, В. Ф. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие / В.Ф. Палий. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : ИПБ России: ИПБ-БИНФА, 2004. - 336 с. ISBN 5-93831-028-8. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/74253> (дата обращения: 10.12.2021). – Режим доступа: для авториз.пользователей.

39. Пушкарева Е.А. Современные проблемы учета и анализа основных средств / Пушкарева Е.А.// Научный альманах Центрального Черноземья. 2018. № 1. С. 36-39.

40. Рабинович А.М. Финансовые вложения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности (спорное и бесспорное). - М.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень», 2017.-304 с.

41. Рабинович Х.А. Учет основных фондов в новых условиях. М.: Финансы, 2015.-128 с.

42. Раджабова М.Г., Магомедова А.Ш. Методика анализа внеоборотных активов предприятия / Раджабова М.Г., Магомедова А.Ш. // Наука: общество, экономика, право. 2020. № 2. С. 201-208.

43. Рукицкая А.В. Методика анализа движения основных средств / Рукицкая А.В. // В сборнике: Экономическое развитие общества в современных кризисных условиях. сборник статей Международной научно-практической конференции. 2018. С. 289-292.

44. Савицкая, Г. В. Экономический анализ : учебник / Г.В. Савицкая. — 15-е изд., испр. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 587 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI 10.12737/textbook\_5cde566886f147.06974725. - ISBN 978-5-16-014849-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1710064> (дата обращения: 10.12.2021). – Режим доступа: для авториз. пользователей.

45. Саруханян А.А. Теоретические основы анализа основных средств организации / Саруханян А.А. // Аллея науки. 2018. Т. 2. № 2 (18). С. 361-364.

46. Суворина Н.В., Павлюченко Т.Н. Обесценение основных средств согласно ФСБУ «Основные средства» / Суворина Н.В., Павлюченко Т.Н. // В

сборнике: Современная экономика России: достижения, актуальные проблемы и перспективы развития. Сборник материалов Всероссийской научной конференции, посвященной памяти профессора Н.Г. Нечаева. 2019. С. 139-145.

47. Сытник О.Е., Малышева В.С. Сравнительный анализ фсбу и мсфо в части формирования учетной политики организаций / Сытник О.Е., Малышева В.С. // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. 2019. № 4 (52). С. 26.

48. Тигиев В.С. Учет и анализ наличия и движения основных средств / Тигиев В.С. // В сборнике: Студенческая наука - агропромышленному комплексу. Научные труды студентов Горского Государственного аграрного университета. 2018. С. 104-106.

49. Федорова Е.К., Гусев А.Ю. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ АПК РЕГИОНА / Федорова Е.К., Гусев А.Ю. // В сборнике: Теория и практика современной аграрной науки. Сборник III национальной (всероссийской) научной конференции с международным участием. 2020. С. 522-524.

50. Хусаинова А.С. Развитие теоретических основ внутреннего контроля основных средств / А.С. Хусаинова, Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, К.З. Мухамедзянов // Международный бух-галтерский учет. 2021. Т. 24. № 9 (483). С. 1017-1032.

51. Чернявская С.А., Усачев В.В., Кравчук А.С. Учетная политика организации как инструмент эффективного управления показателями финансового состояния / Чернявская С.А., Усачев В.В., Кравчук А.С. // Естественно-гуманитарные исследования. 2020. № 29 (3). С. 500-507.

52. Шинкарева О.В., Василенко М.О. Начисление амортизации основных средств: новации ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / Шинкарева О.В., Василенко М.О. // Бухучет в здравоохранении. 2021. № 8. С. 13-21.

53. Шлепина К.С., Чекрыгина Т.А. Актуальные вопросы учета основных средств в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» /

Шлепина К.С., Чекрыгина Т.А. // В сборнике: Теория и практика современной аграрной науки. Сборник IV национальной (всероссийской) научной конференции с международным участием. Новосибирский государственный аграрный университет. Новосибирск, 2021. С. 1452-1454.

54. Zakirova A.R. Assessment of the efficiency of investing activities of organizations / Klychova G., Zakirova A., Pinina K., Ryazanova Y., Mannapova R. // E3S Web of Conferences. 2019. - С. 02075.

55. Klychova G.S., Zakirova A.R., Mukhamedzyanov K.Z., Sadrieva E.R., Klychova A.S. Development of audit system for operations with fixed assets as a tool for efficiency improvement of social activity of the enterprise // Journal of Engineering and Applied Sciences 12 (19): 4966-4973, 2017

56. Klychova G.S., Khusainova A.S., Islamova E.A. Problems of depreciation policy as an instrument of fixed assets management / Klychova G.S., Khusainova A.S., Islamova E.A. // В сборнике: Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2019. С. 166-169.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица - Классификация внеоборотных активов

Внеоборотные активы	Классификационные признаки	Описание
Основные производственные фонды	По видам	Земельные участки и объекты природопользования; машины и оборудование; здания; сооружения; измерительные и регулирующие приборы; передаточные устройства; устройства и лабораторное оборудование; инструменты и приспособления; вычислительная техника; транспортные средства; производственный и хозяйственный инвентарь; внутрихозяйственные дороги; капитальные вложения на улучшение земель и в арендованные здания
	По степени использования	В эксплуатации; в запасе (резерве); в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации; на консервации
	По праву собственности	Собственные; арендованные; находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении; полученные в безвозмездное пользование; сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование
Нематериальные активы	По назначению	Производственные: программы для ЭВМ производственного характера; промышленные образцы; полезные модели; секреты производства (ноу-хау) непроизводственные: произведения литературы, науки, искусства; товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация
Капитальные вложения	По назначению	Производственные: строительство объектов и приобретение основных средств производственного назначения – цехов по производству и переработке продукции, приобретение машин, оборудования и пр. непроизводственные: строительство объектов социально-культурного и бытового назначения и обслуживания
	По объектам вложения	Реальные – вложение капитала в воспроизводство основных средств, прирост запасов товароматериальных ценностей и другие объекты инвестирования; интеллектуальные – приобретение новых технологий, лицензий, патентов, вложение в научно-исследовательские работы финансовые – вложения капитала в различные финансовые инструменты с целью получения дохода
	По времени ввода в эксплуатацию	Пусковые – вложения в объекты, вводимые в эксплуатацию в планируемом году; заделные – вновь строящиеся объекты с неопределенным сроком ввода в эксплуатацию; переходящие – вложения в объекты, строительство которых начато в предыдущем периоде и не заканчивающиеся в планируемом

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица - Структуру имущества и источники его формирования ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, 2018-2020 годы.

Показатель	Значение показателя					Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.			в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.4-гр.2)	± % ((гр.4-гр.2) : гр.2)
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	на начало анализируемого периода (31.12.2018)	на конец анализируемого периода (31.12.2020)		
<b>Актив</b>							
1. Внеоборотные активы	96 685	91 899	89 725	35,8	31,9	-6 960	-7,2
в том числе: основные средства	96 685	91 899	89 725	35,8	31,9	-6 960	-7,2
2. Оборотные, всего	173 239	183 976	191 425	64,2	68,1	+18 186	+10,5
в том числе: запасы	172 288	183 117	190 666	63,8	67,8	+18 378	+10,7
дебиторская задолженность	950	850	750	0,4	0,3	-200	-21,1
денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	1	9	9	<0,1	<0,1	+8	+9 раз
<b>Пассив</b>							
1. Собственный капитал	245 244	257 046	262 046	90,9	93,2	+16 802	+6,9
2. Долгосрочные обязательства, всего	17 815	13 666	9 104	6,6	3,2	-8 711	-48,9
в том числе: заемные средства	2 897	1 776	654	1,1	0,2	-2 243	-77,4
3. Краткосрочные обязательства, всего	6 865	5 163	10 000	2,5	3,6	+3 135	+45,7
Валюта баланса	269 924	275 875	281 150	100	100	+11 226	+4,2

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица - Тест внутреннего контроля по операциям с основными средствами

Содержание	Ответы		
	да	нет	Примечания
1. Определены ли сроки проведения инвентаризации основных средств в приказе по учетной политике			
2. Инвентаризация проведена в сроки, установленные организацией			
3. Проводилась ли инвентаризация в предыдущие			
4. Отражены ли результаты инвентаризации в учете			
5. Назначены ли лица, ответственные за сохранность основных средств в местах эксплуатации			
6. Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств			
7. Использует ли организация унифицированные формы первичных документов			
8. Разработан ли график документооборота по учету основных средств			
9. Проводилась ли переоценка основных средств			
10. Осуществляет ли главный бухгалтер контроль за соблюдением графика документооборота			
11. Застрахованы ли объекты основных средств на случай пожара, стихийных бедствий			
12. Ведутся ли детализированные регистры для учета различных видов основных средств			
13. Сверяются ли данные аналитического учета с регистрами синтетического учета			
14. Утверждаются ли документы на списание основных средств руководителем			
15. Использует ли организация арендованные объекты основных средств			
16. Отражается ли в учете факт сдачи основных средств в аренду			
17. Выбраны ли варианты начисления амортизации основных средств			
18. Имеет ли организация филиалы, выделенные на отдельные балансы			

Таблица - Стратегия контроля основных средств

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов и аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель
1	Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• правильность отнесения объектов к основным средствам;</li> <li>• правильность классификации основных средств</li> <li>• правильность оценки и переоценки основных средств;</li> <li>• вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства;</li> <li>• инвентаризация основных средств;</li> <li>• соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета.</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор
2	Проверка правильности документального оформления и отражения в учете операций поступления и выбытия основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• использование унифицированных форм первичной учетной документации;</li> <li>• отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета.</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор
3	Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• правильность установления срока полезного использования;</li> <li>• правильность применения норм амортизации;</li> <li>• правомерность применения ускоренной амортизации;</li> <li>• правильность расчетов амортизационных отчислений и отражения их в учете.</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор
4	Проверка правильности отражения в учете восстановления основных средств (ремонта, модернизации и реконструкции). <ul style="list-style-type: none"> <li>• документальное оформление операций;</li> <li>• способы проведения ремонта;</li> <li>• правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость;</li> <li>• отражение операций по реконструкции и модернизации в учете.</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор
5	Проверка операций по аренде имущества: <ul style="list-style-type: none"> <li>• документальное оформление операций;</li> <li>• отражение операций в бухгалтерском учете;</li> <li>• налогообложение операций по аренде.</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор
6	Проверка правильности и эффективности использования основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• наличие используемого оборудования и его качественного состояния</li> <li>• наличие случаев бесхозяйственности и нарушений в использовании основных средств</li> </ul>	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор

Таблица - Элементы учетной политики в части внеоборотных активов в соответствии с требованиями МСФО

Наименование внеоборотного (долгосрочного) актива	Элементы учетной политики
Основные средства	Метод последующей оценки: остаточная, справедливая, дисконтированная стоимость либо стоимость возможной продажи; срок службы; метод начисления амортизации: метод равномерного начисления, метод уменьшаемого остатка, метод единиц продукции
Инвестиционная недвижимость	Критерии разделения инвестиционной недвижимости и основных средств; способ последующего учета объекта - по справедливой либо по первоначальной стоимости; методы амортизации и сроки полезной службы объектов (в случае учета по первоначальной стоимости)
Нематериальные активы	Метод последующей оценки: остаточная либо справедливая стоимость; срок службы - не более 20 лет; метод начисления амортизации: метод равномерного начисления, метод уменьшаемого остатка, метод единиц продукции
Деловая репутация организации	Деловая репутация должна ежегодно тестироваться на обесценение, и при необходимости должны создаваться соответствующие резервы
Незавершенное строительство	Порядок учетного отражения объектов, ввод в эксплуатацию которых документально не оформлен, но сами объекты при этом фактически готовы к эксплуатации; необходимость списания объектов незавершенного строительства, от которых не ожидается получение экономических выгод в будущем
Отложенные налоговые активы	Величина отложенных налоговых активов Определяется как разница между стоимостью отдельных активов по МСФО и по налоговому учету при действующей ставке налога на прибыль
Биологические активы	Способ последующей оценки: справедливая стоимость либо сумма фактических затрат на приобретение (за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения), в случае если определение справедливой стоимости невозможно
Долгосрочные финансовые вложения	Частота переоценки финансовых вложений по рыночной стоимости; признание доходов по финансовым вложениям в качестве доходов по обычным видам деятельности либо прочих доходов; определение периодичности проведения проверки на обесценение финансовых вложений
Долгосрочная дебиторская задолженность	Критерии отделения ее от краткосрочной, т.е. что под долгосрочной подразумевается та задолженность, платежи по которой ожидаются в течение более чем двенадцати месяцев; возможность перевода дебиторской задолженности из краткосрочной в долгосрочную и наоборот при изменении сроков ее погашения

## ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Проект Приказа об учетной политике организации в отношении внеоборотных активов согласно требованиям МСФО для целей бухгалтерского учета

Установить на 2022 год следующую учетную политику для целей финансового учета согласно требованиям МСФО в отношении внеоборотных активов:

В части основных средств:

1. Под основными средствами понимать материальные активы, предназначенные для использования хозяйствующим субъектом при осуществлении его деятельности на протяжении более чем одного года, подлежащие достоверной оценке и способные приносить экономическую выгоду.
2. Основные средства принимать к учету по первоначальной стоимости, включающей совокупность затрат, связанных с капитальными вложениями.
3. Срок службы основных средств устанавливать в соответствии с технической документацией соответствующих объектов, при невозможности этого — исходя из периода, в течение которого ожидается получение прибыли от эксплуатации объекта.
4. Осуществлять ежегодную проверку объектов основных средств на предмет изменения стоимости. При необходимости осуществлять переоценку соответствующих объектов по справедливой стоимости.
5. Амортизацию основных средств начислять методом единиц продукции.

В части биологических активов:

1. Принимать к учету по первоначальной стоимости, включающей совокупность затрат, связанных с приобретением объекта.
2. Установить последующую оценку биологических активов по справедливой стоимости. В случае, если определение справедливой стоимости невозможно, оценивать данные объекты по сумме фактических затрат на приобретение.

Проект Приказа об учетной политике организации в части внеоборотных активов для целей налогового учета

Установить на 2020 год следующую учетную политику для целей налогового учета в отношении внеоборотных активов:

1. Амортизируемым имуществом в целях налогообложения признавать имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся в организации на праве собственности, используются для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей (основные средства и нематериальные активы).
2. Под основными средствами в целях налогообложения в соответствии со статьей 257 НК РФ понимать часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).
3. Амортизируемое имущество распределять по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признавать период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования определять на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.
4. В целях налогообложения начислять амортизацию объектов нелинейным методом.
5. Резервы по сомнительным создавать в размере 10% выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Настоящим я, Расстригина Елена Витальевна  
студент заочной обучения Института экономики Казанского  
государственного аграрного университета

зачетная книжка № ЭМЗ 19124 К

направление подготовки 38.04.01 Экономика

направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему

Развитие учетно-аналитического обеспечения управления производством  
активации в сельскохозяйственной организации на при-  
мере общества с ограниченной ответственностью «Серп и Молот»  
Воскобовского района Республики Татарстан

выполненная по материалам ООО «Серп и Молот» Воскобовского района РТ

на 80 страницах и приложений на 7 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 сдан на кафедру

«07» 02 20 22 г

Расстригина Елена Витальевна  
(Ф.И.О.)

Вася  
(подпись)

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

**ОТЗЫВ**

**на выпускную квалификационную работу  
Рассыпкиной Елены Витальевны**

На тему: Развитие учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района Республики Татарстан

Наличие внеоборотных активов, их техническое состояние и уровень обеспеченности - это важнейшие факторы увеличения объема производства. Они напрямую влияют на технико-экономические показатели и финансовый результат предприятия. Важнейшими особенностями внеоборотных активов является то, что их можно многократно использовать в процессе производства, они сохраняют первоначальный внешний вид в течение длительного периода, а также постепенно переносят первоначальную стоимость на стоимость готовой продукции, работ или услуг.

Актуальность работы заключается в том, что неотъемлемым условием осуществления хозяйственной деятельности является обеспечение организации не только материальными, трудовыми, финансовыми ресурсами, но и необходимыми объектами внеоборотных активов.

Выпускная квалификационная работа Рассыпкиной Е.В. написана в соответствии с рекомендациями, состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка литературы, а также приложений.

Работа написана грамотно, компактно. Материал хорошо структурирован и изложен последовательно.

В выпускной работе использовано достаточно литературных источников. В тексте работы есть изречение многих авторов о вопросах учета и контроля внеоборотных активов в сельском хозяйстве. Это говорит о том, что выпускник в процессе работы проанализировал большой объем материала. В процессе выполнения выпускной квалификационной работы Рассыпкина Е.В. 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 выпускной квалификационной работы, предоставлена характеристика степени изученности вопроса, определены предмет и объект исследования, сформированы цель и задачи, приведены положения научной новизны и практической значимости работы.

В работе раскрыты вопросы о: теоретических основах учетно-аналитического обеспечения системы управления внеоборотными активами в современных условиях, организации бухгалтерского учета внеоборотных

активов в ООО «Серп и молот» Высокогорского района РТ, совершенствовании бухгалтерского учета внеоборотных активов.

При обосновании полученных результатов, выводов и рекомендаций автор достаточно корректно и взвешенно использовал научные методы познания и мнения других авторов. Результаты выпускной квалификационной работы, отраженные в научной новизне, базируются на всестороннем изучении научных трудов отечественных и зарубежных ученых в области учета.

Научная новизна полученных результатов заключается в разработке авторских подходов к решению проблем учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами, что имеет существенное значение для развития российского учета.

Практическая значимость полученных результатов выпускной квалификационной работы заключается в возможности применения практических разработок для повышения эффективности управления внеоборотными активами на предприятиях аграрной сферы экономики.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы Рассыпкина Е.В. 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 ФГОС по направлению 38.04.01, освоены в полном объеме.

Выпускная квалификационная работа Рассыпкиной Е.В. является самостоятельной завершенной научно-исследовательской работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами. 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 Рассыпкиной Е.В. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите в ГЭК, а ее автор заслуживает присвоения квалификации – магистр 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

Залалтдинов Марат Миннулович

Место работы и занимаемая должность: к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

«07» 02 2022 г.

Подпись \_\_\_\_\_

С уважением, *оценка и оценка*

*Вася*

Е.В. Рассыпкина

## РЕЦЕНЗИЯ

### на выпускную квалификационную работу

Выпускника **Рассыпкиной Елены Витальевны**

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Учет, анализ и аудит

Тема ВКР «Развитие учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Серп и молот» Высокогорского района Республики Татарстан»

Объем ВКР: содержит 87 страниц машинописного текста; включает: таблиц 13 шт., рисунков и графиков 4 шт., фотографий нет, список использованных источников состоит из 56 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР. Тему ВКР считаем актуальной, содержание работы соответствует теме. Изученные в ВКР вопросы полностью раскрывают тему исследования.

2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований. Цель исследования достигнута, задачи решены в полном объеме.

3. Качество оформления ВКР соответствует требованиям.

4. Положительные стороны ВКР (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.)

Методологической основой исследования являются общепhilosophические и общенаучные методы познания явлений и процессов в системе учетно-аналитического обеспечения внеоборотных активов сельскохозяйственной организации. Гносеологический метод применен для уточнения и углубления содержания понятий и категорий в сфере учетно-аналитической деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Научная новизна исследования заключается в разработке авторских подходов к решению проблем учетно-аналитического обеспечения управления внеоборотными активами, что имеет существенное значение для развития российского учета.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования организациями в их практической деятельности предложенных методик ведения бухгалтерского учета внеоборотных активов.

## 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
<b>Средняя компетентностная оценка ВКР</b>	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. Работа выиграла бы, если бы автор провел факторный анализ эффективности использования внеоборотных активов;

2. Автору следовало более подробнее изучить экономическую эффективность предложенных мероприятий по организации системы внутреннего контроля. Отмеченные недостатки не носят принципиального характера и не влияют на общую положительную оценку выполненного исследования.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает (не отвечает) предъявляемым требованиям и заслуживает оценки отлично, а ее автор Рассыпкина Е.В. достойна присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

К.э.н., доцент

*учёная степень, ученое звание*



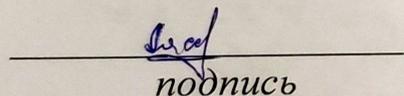
*подпись*

/ Авхадиев Ф.Н. /

*Ф.И.О*

« 07 » 02 2022 г.

С рецензией ознакомлен\*



*подпись*

/ Рассыпкина Е.В. /

*Ф.И.О*

« 07 » 02 2022 г.

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