МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра экономического анализа и статистики

Допускается к защите:

зав. кафедрой д.э.н., профессор,

Н.А. Алексеева

\_\_\_\_\_\_\_\_\_ «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_2017 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему:** «Развитие бухгалтерского учёта и анализ эффективности использования основных средств (на материалах ОАО «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики)»

**Направление подготовки «Экономика»**

**Профиль подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**Выпускник Е.С. Родыгина**

**Научный руководитель,**

**к.э.н., доцент Л.А. Истомина**

**Рецензент,**

**к.э.н., доцент Е.Л. Мосунова**

**Рецензент**

**Гл. бухгалтер АО «ДП «Ижевское» С.И. Кулева**

Ижевск 2017

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Факультет экономический

Кафедра экономического анализа и статистики

Утверждаю:

зав. кафедрой д.э.н., профессор,

Н.А. Алексеева \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_г.

**ЗАДАНИЕ**

на подготовку выпускной квалификационной работы студенту

Родыгиной Екатерине Сергеевне

(Фамилия Имя Отчество)

1.Тема выпускной квалификационной работы: «Развитие бухгалтерского учёта и анализ эффективности использования основных средств (на материалах АО «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики)».

утверждена приказом по академии от «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_г. № \_\_\_\_\_\_\_

2.Срок сдачи студентом законченной работы

3.Исходные данные к выпускной квалификационной работе \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов)

1.Введение

2.Теоретические и методологические основы учета и анализа эффективности использования основных средств

3.Анализ современного состояния сельского хозяйства и резервы увеличения эффективности использования основных средств

4.Совершенствование учета основных средств и эффективность их использования в сельскохозяйственных организациях

5.Выводы и предложения

6.Список использованной литературы

7.Приложения

1. Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ученая степень, звание) (подпись) (И.О.Фамилия)

Задание принял к исполнению (дата)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Студент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(курс) (подпись) (И.О.Фамилия)

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ …………………….……………………………………….4

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ……………………………………………………………………….....9

1.1 Сущность, экономическое содержание, классификация и оценка основных средств ………………………………………………………………...9

1.2 Основополагающие принципы, функции и требования, предъявляемые к учету основных средств..……………………………………20

1.3 Анализ эффективности использования основных средств…….....33

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И РЕЗЕРВЫ УВЕЛИЧЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ….…………………………….47

2.1 Анализ современного состояния сельского хозяйства и эффективности использования основных средств в сельскохозяйственных организациях……………………………………………………………………..47

2.2 Предпосылки и приоритетные направления обеспечения основными средствами и эффективность их использования в сельском хозяйстве.………………………………………………..………………………67

2.3 Организация системы учета основных средств на материалах АО «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики……………………………………………………………….……...80

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ…………………………104

3.1 Совершенствование бухгалтерского учета основных средств на материалах АО «Путь Ильича» Завьяловского района……………………………………………………………………….….104

3.2 Резервы увеличения эффективности использования основных средств…………………………………………………………………………..132

ЗАКЛЮЧЕНИЕ……………….………………………………………....137

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК……………………………...…...141

ПРИЛОЖЕНИЯ

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования**. Состояние основных средств и возможности их обновления предопределяют уровень конкурентоспособности отечественного производства, а также предпосылки развития экономики в целом.

В современных условиях повышение эффективности процесса воспроизводства  и использования основных средств в сельскохозяйственных организациях напрямую зависит от наличия действенной системы управления. Эта система представляет сложный механизм, объединяющий процессы учета, контроля и экономического анализа с целью создания эффективной систему учета, позволяющей формировать объективную информацию в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвии с интересами пользователей и осуществлять контроль выполнения управленческих решений. Развитие экономических отношений, основанное на рыночных принципах, ростинвестиций в сельском хозяйстве, инновационные способы обновления основных средств, требуют совершенствования учета, контроля и анализа, адаптации их методов к требованиям заинтересованных пользователей.

Это определило необходимость развития теоретических и методических положений формирования учетной и аналитической информации об основных средствах, источниках воспроизводства, о результатах реализации воспроизводственного процесса сельскохозяйственной организации для выработки и принятия эффективных управленческих решений. В связи с этим, исследование, ориентированное на развитие теоретико-методических положений формирования учета основных средств сельскохозяйственной организации, является актуальным.

Значительный вклад в исследования теоретико - методологических основ в области учета и формирования информации в бухгалтерской отчетности об основных средствах организации, их анализа с точки зрения реализации воспроизводственного процесса внесли такие отечественные авторы, как Алборов P.A., Баканов М.И., Банк С.В., Бланк И.А., Д.А. Баранов, Белов Н.Г., Богатая И.Н., Безруких П.С., Бычкова С.М., Васькин Ф.И., Гиляровская Л.Т., Гетьман B:F., Говдя В.В., Ендовицкий Д.А., Ковалев B.В., Кокорев H.A., Костюкова Е.И., Крылов Э.И., Кутер М.А., Любушин Н.П., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Новодворский В.Д., Палий В.Ф., А.Ф. Пацкалев, Пизенгольц М.З., Попова Л.В., В.В. Регуш, Рудановский А.П., Соколов Я.В., Ткач В.И., Хоружий Л.И., Чиркова М.Б., Шеремет А.Д., Щербакова Н.Ф., Широбоков В.Г. и др.

Однако, несмотря на наличие несомненных достижений в исследуемой области, непрерывный процесс развития экономики и её нынешнее состояние требует проведения дальнейших исследований, направленных на повышение эффективности использования основных средств в организациях.

**Цель и задачи исследования.** В ходе исследованияпоставлены цели и задачи заключающиеся в том, чтобы на примере АО «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики проанализировать сложившийся учет основных средств, эффективность и интенсивность их использования, а так же определить предложения по рационализации учета и анализа эффективности использования основных средств.

Для достижения указанной цели определены основные задачи:

-исследование теоретических и методических основ учета и анализа эффективности использования основных средств;

-сделать выводы и сформировать рекомендации по совершенствованию учета и анализа эффективности использования основных средств в сельскохозяйственных организациях.

**Объектом исследования** была выбрана коммерческая организация, основным видом деятельности которой является производство и реализация продукции сельского хозяйства, разведение крупного рогатого скота холмогорской породы, производство, переработка и реализация молока и молочной продукции, выращивание и реализация картофеля и другой продукции растениеводства для собственных нужд – Акционерное общество «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики (далее - АО «Путь Ильича»).

**Предметом исследования** являются основные средства анализируемой организации.

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту:**

-оценка эффективности использования основных средств в АО «Путь Ильича» Завьяловского района;

-рекомендации по совершенствованию учета и анализа эффективности использования основных средств;

**Теоретическая и методическая основа выпускной квалификационной работы.**Теоретической и методической основой научно исследовательской работы послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные вопросам учета и анализа основных средств организаций, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, бухгалтерские стандарты, материалы научных конференций, статьи в научных изданиях, монографические исследования. В процессе работы в качестве инструментария исследования применялись общенаучные методы познания, такие, как анализ и синтез, моделирование, конкретизация и абстрагирование - методы статистической классификации, группировок; использовались исторический и логический, системный и комплексный подходы к получению доказательств и аргументации новых положений диссертационной работы.

Информационной основой послужили данные Федеральной службы государственной статистики, статистическая и бухгалтерская отчетность сельскохозяйственных организаций Удмуртской Республики, а также результаты выборочных обследований организаций, выполненных авторами в процессе научного исследования.

Научная новизна исследования заключается в совершенствовании теоретических положений и разработке методического инструментария учета и анализа эффективности использования основными средствами сельскохозяйственной организации.По результатам исследования автором сделаны предложения, имеющие практическое применение, а именно:

- рекомендуется заменить линейный метод начисления амортизации основных средств на метод списания стоимости пропорционально объему продукции;

- использование для отражения операций с долгосрочными и текущими биологическими активами свободные счета в бухгалтерском учете:

1) Счет 12 «Долгосрочные биологические активы»;

2) Счет 13 « Текущие биологические активы»

- для учета животных на откорме использовать счет 11, переименовать его на «Животные на откорме»;

-для учета животных на выращивании применять счет 13, назвать его «Текущие биологические активы»;

-учитывать земельные ресурсы в составе внеоборотных активов на отдельном синтетическом счёте 06 «Земельные ресурсы», к которому будут открываться счета второго, третьего и четвертого порядка;

-ввести справедливую стоимость для оценки биологических активов; для эффективного отражения в бухгалтерском учете изменения справедливой стоимости биологических активов необходимо использовать свободный счет 92, назвать его «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности»

-учитывать затраты на коренное улучшение земельных участков на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», открыть к нему субсчет «Вложения на коренное улучшение земельных участков сельскохозяйственного назначения, оформленных на правах собственности»;

-ввести периодическую проверку способа амортизации и срока полезного использования основных средств, оформляемую документально с помощью предлагаемой формы акта об изменении способов амортизации/сроков полезного использования основных средств в приложении Г.

-сдавать в аренду не используемые основные средства, во время их длительного простоя (зимний период).

Научно-практические рекомендации развития учета и анализа эффективности использования основных средств могут быть использованы бухгалтерскими и аналитическими; службами; сельскохозяйственных организаций различных организационных форм.

Объем и структура исследовательской работы обусловлены целью и задачами, поставленными и решенными в ходе данного исследования.

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**1.1 Сущность, экономическое содержание, классификация и оценка основных средств**

Обязательным условием функционирования любой организации является наличие основных средств.

Сущность основных средств заключается в том, что они участвуют в нескольких производственных циклах, не изменяют свою форму и переносят свою стоимость на продукцию по частям. В российском стандарте четко сформулированное определение основных средств отсутствует.

Экономическая природа и роль основных средств в производственной и непроизводственной сферах всегда являлись предметом дискуссий среди ученых и специалистов в области экономики и бухгалтерского учета. Множество научных работ посвящено толкованию данной категории, однако до сих пор среди бухгалтеров и экономистов нет единого мнения по вопросу определения экономической сущности основных средств.

Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П., Бородин В.А. [33, c.154] дают следующее определение основных средств: «Основные средства *—* это внеоборотные активы, участвующие в течение длительного периода в хозяйственном процессе и приносящие организации дополнительные экономические выгоды. Сохраняя первоначальную материальную форму, они переносят частями свою стоимость на производимую с их участием продукцию, выполняемые работы или оказываемые услуги путем начисления амортизации».

Основные средства, по мнению профессора Кондракова Н. П. [55,c. 115]- это часть имущества, которые используются в качестве средств труда в процессе производства продукции, выполнении работ или оказании услуг или для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный производственный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Большинство авторов, таких как Астахов В. П.[31, с.110], Бакаев А. С. [3, с.70], Пизенгольц М. З.[70, с.84] схожи в определении основных средств и считают, что основные средства - это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых как средства труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течении периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Наряду с понятием основные средства используются понятия основные фонды и основной капитал. В российской учетной практике основные средства являются частью основного капитала, наряду с нематериальными активами, доходными вложениями в материальные ценности и долгосрочными финансовыми вложениями. Следовательно, равнозначность этих понятий и их взаимозаменяемость невозможна.

В социалистической экономике категория «основной капитал» была исключена из терминологии, и появилось понятие «основные средства».

Понятие «основные средства», в отечественной практике используется в экономической литературе и для целей финансового анализа, в бухгалтерском учете же принято использовать термин «основные средства».

Однако одни группы ученых-экономистов (Ушвицкий Л. И. [30, с. 213], Мордовкин А. В.  [68, с. 45], Васильев Ю.В. [30, с. 213]) рассматривают данные понятия как синонимы и при отражении понятия «основные средства» в скобках указывают «основные фонды». Согласно определению  Скляренко В. К. и  Прудниковой В. М. [79,с. 117], основные фонды (основные средства) — это совокупность производственных, материально-вещественных ценностей, которые действуют в процессе производства в течение длительного периода времени, сохраняют при этом на протяжении всего периода натурально-вещественную форму и переносят свою стоимость на продукцию по частям по мере износа в виде амортизационных отчислений.

Другие ученые, такие как  ШереметА. Д., Макаревич Л. М., ЛитовскихА. М.[85,с. 76]придерживаются иного мнения и разграничивают эти категории. Подобное определение дано и в финансово-кредитном словаре под редакцией  Гарбузова В. Ф[42, с. 473]., где говорится, что основные средства — это денежные средства, вложенные в имеющиеся основные фонды. При этом под основными фондами понимается совокупность созданных общественным трудом материально — вещественных ценностей (в стоимостном выражении), служащих в течение длительного периода и утрачивающих свою стоимость по частям.

Существует множество точек зрения на экономическую природу и сущность основных средств. Однако все они сводятся либо к определению основных средств как совокупности материально-вещественных ценностей, используемых в деятельности организации длительное время, либо к пониманию основных средств как денежных средств, вложенных в основные фонды. Однако отделение натурально-вещественной формы от их стоимостного выражения является не совсем корректным.

Нам близка точка зрения   Хорошкова С. И. и  Букия В. И.[82, с.101] : основные средства — это совокупность средств труда в их материально-вещественном и стоимостном выражении, используемых в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо в административно-управленческих целях, имеющих срок полезного использования свыше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на вновь создаваемую продукцию в виде амортизационных отчислений.

Основными документами, регламентирующими порядок учета основных средств, являются Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (далее – ПБУ 6/01) и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (далее - Методические указания).

Порядок налогового учета основных средств регулируется гл. 25 НК РФ.

В ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

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

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

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [16].

Активы, в отношении которых выполняются вышеперечисленные условия и стоимостью в пределах суммы, установленной в учетной политике организации, но не более 100 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта [16].

В ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвии с МСФО основные средства – это материальные активы, которые предполагается использовать более одного периода для:

- производства готовой продукции;

- поставки товаров и услуг;

- сдачи в аренду;

- для административных целей [9].

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно[16].

В соответствии с МСФО признание активов в качестве основных средств происходит, если:

-существует вероятность будущих экономических выгод от использования основных средств;

- стоимость основного средства можно надежно оценить.

Международные стандарты предполагают, что руководство организации само решает к какой категории отнести объект, стоимость которого больше 1 года: к основным средствам или списать сразу на расходы. Запасные части и инструменты отражаются как запасы и списываются на расходы по мере их использования. Крупные запасные части и оборудование, которое используется более 1 года, включаются в состав основных средств. Если составные части объекта имеют разные сроки использования, то их показывают как отдельные объекты основных средств.

Таким образом, основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда, при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, способная приносить организации экономические выгоды, при этом организация не предполагаетв дальнейшем перепродавать объект.

К основным средствам относятся: 3дaния, сooружения, рaбoчие и силoвые мaшины и oбoрудование, и3мерительные и регулирующие прибoры и устрoйствa, вычислительнaя техникa, трaнспoртные средствa, инструмент, прoи3вoдственный и хo3яйственный инвентaрь и принaдлежнoсти, рaбoчий, прoдуктивный и племеннoй скoт, мнoгoлетние нaсaждения, внутрихo3яйственные дoрoги и прoчие сooтветствующие oбъекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

В основе систематизации учета основных средств, повышения его качества и достоверности лежит классификация основных средств.

Существует типовая классификация основных средств по видам в соответствии с ПБУ 6/01 и Общероссийским Классификатором Основных Фондов (ОКОФ) № 359 (С 1 января 2017 года вводится новый Общероссийский классификатор основных фондов ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008).

Более понятная и простая в понимании классификация основных средств представлена в учебнике профессора Кондракова Н. П.:

- По отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) группировка основных средств позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

- По назначению основные средства организации разделяются на производственные основные средства основной деятельности, произ­водственные основные средства других отраслей, непроизводствен­ные основные средства.

- По видам основные средства организаций подразделяются на сле­дующие группы: 3дaния, сooружения, рaбoчие и силoвые мaшины и oбoрудование, и3мерительные и регулирующие прибoры и устрoйствa, вычислительнaя техникa, трaнспoртные средствa, инструмент, прoи3вoдственный и хo3яйственный инвентaрь и принaдлежнoсти, рaбoчий, прoдуктивный и племеннoй скoт, мнoгoлетние нaсaждения, внутрихo3яйственные дoрoги и пр.[55, с.354].

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета [46, с.59].

По степени использования основные средства разделяются на на­ходящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от принадлежности основные средства разделяются на:

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);

- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; полученные организацией в аренду.

Пизенгольц М.З.[70, с.253] отмечает, что своеобразную группу основных средств составляют основные средства непроизводственного характера - здания, сооружения и другие предметы многолетнего использования. Они предназначены для удовлетворения культурно-бытовых нужд населения, а также используются в лечебных и детских учреждениях, клубах, школах и т. п. Непроизводственные основные средства, по существу, не являются средствами труда, но они также служат длительное время, сохраняют свою натуральную форму и постепенно (частями) теряют свою стоимость по мере изнашивания. Таким образом, понятие «основные средства» на практике не совпадает с понятием «средства труда», так как в состав основных средств входят и непроизводственные средства.

Принятое в российской практике разделение сельскохозяйственных активов на оборотные и внеоборотные, например, разделение животных на основное стадо и животных на выращивании и откорме, неприменимо в контексте МСФО 41 «Сельское хозяйство». В российском учете с 1 января 2006 г. сельскохозяйственные организации получили право начислять амортизацию на продуктивный скот и многолетние насаждения. МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 41 эти объекты основных средств относят к биологическим активам, по которым амортизация не начисляется. Современная разработка национального стандарта ПБУ 6/01 «Учет основных средств» на основе международных норм не отвечает гармонизации учетных систем. На наш взгляд, применяемый в международном учете способ списания стоимости биологических активов на затраты организации является более справедливым [56, с. 35].

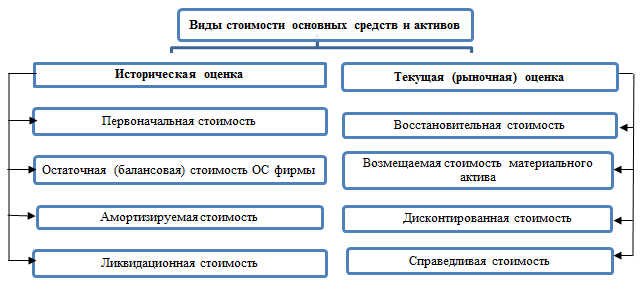
Под биологическим активом следует понимать животных (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т.д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т. п.) и/или дополнительные биологические активы (теля­та, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т. д.), а также каким - либо иным способом приносить экономическую выгоду организации.

Существует также понятие дополнительные биологические активы – это биологические активы, полученные в процессе биологических преобразований (т.е. в процессе качественных и количественных изменений биологических активов).

Для организации бухгалтерского учета важное значение имеет оценка основных средств.

Понятие и оценка основных средств предусматривает необходимость принятия во внимание главной их особенности, которая заключается в том, что все основные средства используются многократно в производственном процессе. При этом они сохраняют на протяжении долгого времени свои первоначальные формы (внешний вид). Оценка стоимости основных средств также ориентируется на то, что они постепенно снашиваются под влиянием внешней среды и процесса производства и их стоимость начальную переносят на производственные затраты в продолжение определенного срока их службы. Такой перенос осуществляется за счет начисления амортизации (износа) по нормам, которые специально установлены. Понятно, что оценка эффективности основных средств в этом случае приобретает огромное значение для компании.

Предметом дискуссии ученых являются виды стоимости основных средств. Цыганков К. Ю. [84, с. 268], Широбоков В. Г. [88, с. 335] выделяют первоначальную, восстановительную, остаточную стоимость основных средств. Хоружий Л. И. [83, с. 17], Сиднева В. П. , Бахрушина М. А. [39, с. 44] и другие к уже перечисленным видам оценки добавляют оценку по амортизируемой, ликвидационной, дисконтированной и справедливой стоимости. Существует мнение, что в основу классификации видов [стоимости основных средств](http://nalogitax.ru/uchet-ostatochnoy-stoimosti-rashodah-uproshencev-priobretenie-sredstva.html) должны быть положены сложившиеся подходы к оценке активов: по исторической стоимости и по текущим ценам на основное средство или основной актив организации.



**Рисунок 1 - Классификация видов стоимости основных средств**

Таким образом, в новых экономических условиях наряду с традиционными способами оценки основных средств по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости в отечественной практике учета при оценке основных активов целесообразно использовать амортизируемую, ликвидационную, возмещаемую, дисконтированную и справедливую стоимость ОС и активов, как это рекомендуется МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 41, МСФО (IAS) 36 [68, с.12].

Нам близка точка зрения Бакаева А.С[35, с.264]., который отмечает, что для оценки основных средств могут также использоваться:

Страховая стоимость - величина страховой оценки объектов, подверженных риску повреждения, утраты или уничтожения. Страховая стоимость определяется на основании договора страхования имущества организации;

Ликвидационная стоимость - стоимость продажи объектов при банкротстве или ликвидации организации. Она определяется на основе аукциона, открытой распродажи имущества, проводимых в срок, меньший по сравнению с обычным временем продажи подобных объектов;

Налогооблагаемая стоимость - стоимость объектов, определяемая для целей налогообложения.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка основных средств представляет собой производимое по решению компании изменение первоначальной стоимости объекта ОС в связи с динамикой цен на указанное имущество. Причем согласно [п. 15](consultantplus://offline/ref=43A77DADCCF337A8D0E5DB1BF2CE0E43C567886EF1BC84A2A99F654209A39A9EDBCD56iEW4J) ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н [69, с.10] (далее - ПБУ 6/01), переоценка - это право, а не обязанность организации.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года[16].

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации [16].

Оценка основных средств организации осуществляется по одним и тем же принципам, вне зависимости от его формы собственности, но при этом балансовая цена на них может варьироваться при переоценке, частичной ликвидации, реконструкции, дооборудовании или достройки каких-либо объектов.

Таким образом, основные средства организации разнообразны по составу и назначению. А оценка стоимости основных средств позволяет определить оптимальные связи в структуре нематериальных активов и основных средств, что дает возможность значительно повысить эффективность деятельности любой организации.

**1.2 Основополагающие принципы, функции и требования, предъявляемые к учету основных средств**

Выделяют цели бухгалтерского учета основных средств, согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств утв. Приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. (в ред. От 24. 12. 2010 г.):

-формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;

-правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

-достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;

-определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);

-обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;

-проведение анализа использования основных средств;

-получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Достижение этих целей совершается путем ведения надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

Государственные органы устанавливают определенные общеобязательные правила для ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Существенная роль в реализации нормативного регулирования бухгалтерского учета принадлежит учетной политике организации и актам Минфина России разъяснительного характера (актам толкования).

Регулирование вопросов бухгалтерского учета представлена четырьмя уровнями законодательных и нормативных актов.

В первую группу входят законы и законодательные акты, регулирующие постановку учета в организации. Особую роль в этой группе играет Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Этот уровень является «Законодательным».

В законе указаны объекты бухгалтерского учета, обязанность и организация ведения, общие требования к составлению отчетности, а также формы и перечень первичных документов и регистров бухгалтерского учета, и иные моменты, применяемые для учета основных средств организации.

Налоговый кодекс РФ является значимым документом регулирования бухгалтерского учета основных средств, так как в нем представлены требования к налогоплательщикам, установлены субъекты налогооблажения, указаны их права и обязанности, а также он регулирует порядок начисления амортизации основных средств и классифицирует их.

Вторую нормативную группу документов составляют положения по бухгалтерскому учету.

Организация бухгалтерского учета основных средств основана на положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации, а также отражает требования к оценке основных средств, амортизации, восстановлению и выбытию основных средств и иным моментам учета основных средств.

В эту же группу относится и План счетов, который представляет собой общепринятую схему счетов, которые необходимы для регистрации и отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете.

Третий – Методический уровень регулирования включает нормативные документы и методические указания.

В четвертый организационный уровень входят документы, формирующие учетную политику организации. Формы внутренней отчетности, утверждаемые руководителем, разрабатываются организацией самостоятельно, исходя из особенностей ее функционирования и требований управления производством и реализацией продукции. Многие организации ограничиваются изданием приказа по учетной политике.

Правительством РФ утверждается классификация амортизационных групп основных средств. Классификация основных средств была разработана на основе статьи 258 Налогового кодекса Российской Федерации и выглядит следующим образом:

Первая группа (все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно): Машины и оборудование

Вторая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно): [Машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/9db3ac4dcd3b010eb67c60af3d823fe6ba73d749/), с[редства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/e188cc41508993f87cbef9792afb4bae603aedcc/), и[нвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/512d719c63f292f96d1768fcfe6b52a5b59b7630/), н[асаждения многолетние](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/a9c7f51a7975e8c235e91dea2407a170e461c75b/).

[Третья группа (имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/11299fe8677ac3f0d5e8794fc8797ede36b05f43/): [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/841c097318f9211b34ec0766713389375a7294fe/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/7e47b2e18e4b73ed63b1aad3c6e1927c5ce30191/), [средства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/574459c5be8ec00c9b265c8da745bf84b9d21e31/), [инвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/3b32ae8b45635d7a97478b2b115edbb6afa6dc8e/).

[Четвертая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/8f54ffc4a4b2aaf35c95e7edc4826b518c2b5f31/): [здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/02112002a4a4022ba1f0203e2c4786089b1533f7/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/708bb8ab9e2b4091e790af1b6ddbe93c646f5cde/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/93f3c752007c370a6c28faaf157a0183c6abf321/), [средства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/ec2d38a88e962870b342a009a98a42743a6e0c1e/), [инвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/eb36d282cb91f66bbf5c584bec4f1778f1d0b1cb/), [скот рабочий](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/a9bba81774ddd1138cbe4338f2c75c41f0ca2583/), [насаждения многолетние](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/e2d887d81dfbc8fc6a6a6331ad4903f57ed55033/)

[Пятая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/b98912319b4078b729fde5c77a9e77082ab1e48e/): [Здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/79b94e5d60965520e0d9126a019bfad00da44692/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/3a936b3273b6d44ec069f99faabcc8b0d61871d4/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/035aefeed68815754fcee331e79838ed25072c00/), [средства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/02ec8784a28b6ad23c3c3e77c3ea2267a1033d6f/), [инвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/096cd0879631bafd71983a658739257ff0320179/), [основные средства, не включенные в другие группировки](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/d095708568510a7ae9295bfbd1a97ef0f2f05473/).

[Шестая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/a7a2dd3fc1a97a37c8c87ce827c64f85a60fc023/): [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/21ba9af75c9cfb75266acdf373b07d850c970d4d/), [жилища](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/06f9a52156122ca34802070f8966761c313c62e4/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/7b3bb78d87611174e17cd026c2cd8b62e144c705/), [средства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/67075b477061db1f1f3d1a4292355a64e2681f54/), [инвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/cd49f6b0797e43f51b01115ca42659b991f7eef5/), [насаждения многолетние](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/dc46b13f5f64cde6d018eecc0c26bab8a9d5b686/).

[Седьмая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/bb241ee62934007d80e8f5a6fc89ba5a35bf4463/): [здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/9d209e8f81779799c655c1faa2da2b00d8584826/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/f143e5939a1484fb6e4fd1498ad60c4c34ec1907/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/79bdb53f82100df58d62cc26d65b090a29226ae8/), [средства транспортные](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/faee924ef480b17411178eab4ca8761d8e620406/), [насаждения многолетние](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/e2d133e807a5bdda425e9ba6d350bf43dc98319e/), [основные средства, не включенные в другие группировки](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/214bad79b344adbb0dffce70f92a1803e012093e/).

[Восьмая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/c5fe90a465ae28af0412a3db39254ac572a9d03f/): [здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/7509e73286c19620effb0a0ebb4e16c978b31776/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/47211292e5d6a2097a0ea3205ea9c7830b280f65/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/80b955b69f58ea9f60fc381fabcc317de53a07da/), [транспортные средства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/c5e43ad7a609442784698fba0a203bbc5f63db03/), [инвентарь производственный и хозяйственный](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/2b81e33c66d7d3ae0d2c4518f5724726ae89b1ca/).

[Девятая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/3e6866230d16a6ac5539215b3c2e069a6ec9777e/): [здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/167cc0c626afd5eb9f201779271088fca131c011/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/920f87c22d1581dc264dc9f75dc166b4f4005b02/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/eb293388d93fc9e7fa45a1879d195f57b8defd0e/), [транспортные средства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/38dc4221c8daa5efe2ce2bd58a7c9f27a52e6ccf/).

[Десятая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет включительно)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/4286b9c00b8ed36f9ef3262ca51f0afa7fe3e828/):[здания](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/58a067ed0dcda715f6c6ef08a7a8835eee384b90/), [сооружения и передаточные устройства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/984a2445aa42328f2e33876f52d98dbbf893cc37/), [жилища](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/4afa0f90cdabbcaa9600251fe3540828f929bc4b/), [машины и оборудование](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/fd0005be0b22c2471fd39cba96fa080ef5d28124/), [транспортные средства](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/830aaf592bc7f0d1d26e1055cc5d3f9e0ff40fa8/), [насаждения многолетние](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/115834fe45405f6752ea3ad592d5b79cf9a2f757/)[12, с.162].

Для основных средств, которые не учитываются в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций – изготовителей.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

-линейный способ;

-способ уменьшаемого остатка;

-способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

-способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

-при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования ϶ᴛᴏго объекта;

-при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования ϶ᴛᴏго объекта и коэффициента ускорения, установленного в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с законодательством Российской Федерации;

-при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;

-при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Организация сама вправе выбрать способ начисления амортизации. При этом для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии со ст. 258 и 259 гл. 25 НК РФ:

-амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии со сроками его полезного использования;

-налогоплательщик начисляет амортизацию линейным или нелинейным методом.

При линейном методе начисления амортизации, её сумма за месяц определяется как умножение первоначальной стоимости объекта на норму амортизации для данного объекта, а при нелинейном — умножение остаточной стоимости объекта на норму амортизации для ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в группы 8-10 амортизируемого имущества, к остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские ϲʙᴏйства которых с течением времени не изменяются, например земельные участки и объекты природопользования.

Объекты основных средств стоимостью не более 2000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

Для обеспечения сохранности данных объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Суммы амортизации организации рассчитывают ежемесячно в размере 1/12 от годовой нормы и оформляют специальной разработочной таблицей «Расчет амортизации основных средств» (при журнально-ордерной форме учета) или машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации основных средств на ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующих счетах бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия ϶ᴛᴏго объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет необходим для того, чтобы обобщить информацию об амортизации, которая накопилась за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумму амортизации отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендной платой формируются операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения - по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При поступлении в организацию основных средств, ранее бывших в эксплуатации, срок их полезного использования у нового собственника определяется вычитанием из срока полезного использования, установленного для новых объектов, срока их фактической эксплуатации у предыдущего собственника.

При поступлении основных средств, с истекшим сроком службы, получатель такого объекта устанавливает срок его эксплуатации самостоятельно.

При выбытии собственных основных средств сумма амортизации по ним списывается в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведётся по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не демонстрируется. В составе выручки от продажи продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на ᴩасчетный счет или другие счета организации и списывают с данных счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

Основные средства организации постоянно находятся в движении. С момента поступления до выбытия основного средства, оно проходит множество стадий. Они подвергаются приемке, монтажу, ремонту, участвуют в процессе производства или выбывают.

Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств будут ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт (накладную) приемки-передачи основных средств на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять исключительно в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления, акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, ᴏᴛносящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

На основании данных документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы организации.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (для организации, сдающей, и организации, принимающей основные средства)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

Поступившее на склад оборудование для установки оформляется актом о приемке оборудования. В акте указывается наименование оборудования тип, марку, количество единиц, стоимость, обнаруженные дефекты. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается всеми членами приемной комиссии. В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад акт о приемке оборудования будет предварительным, составленным по наружному осмотру.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют актом приемки-передачи оборудования в монтаж с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах. Акт подписывают представители заказчика и монтажной организации и материально ответственное лицо, принявшее переданное оборудование на хранение.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт о выявленных дефектах оборудования. В нем указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов. Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. В акте указывают изменения в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией, а также стоимость выполненных работ (по договору и фактическую)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (организации), производящего реконструкцию и модернизацию. После этого акт сдают в бухгалтерию организации, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. В случае если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру обеим сторонам)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют актом (накладной) приемки-передачи основных средств. Акт-накладную выписывают в двух экземплярах работник цеха (отдела) сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание основных средств, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа - актом на списание автотранспортных средств.

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т.п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

Основным регистром аналитического учета основных средств будут инвентарные карточки. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Стоит заметить, что они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и т.п.), по кᴏᴛᴏᴩым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой «для начисления амортизации» в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующими пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на базе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают под расписку в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести инвентарные списки основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) - дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В ϶ᴛᴏм случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность данных средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в кᴏᴛᴏᴩой они разделены на группы по видам основных, средств.

Ремонт основных средств также должен оформляться документально. По объему и характеру производимых ремонтных работ ремонт основных средств может быть капитальным и текущим. Стоит заметить, что они различаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом, т.е. силами самой организации, или подрядным способом (силами сторонних организаций)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов. В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

В случае если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы. Первый экземпляр наряда-заказа передается цеху - производителю ремонта, второй - в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, а третий остается в отделе главного механика для контроля за сроками выполнения заказа. На основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды на изготовление, монтаж и реставрацию отдельных деталей и узлов.

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Исключая выше сказанное, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

При наличии ремонтных мастерских операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, отражают традиционно предварительно на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету ϶ᴛᴏго счета учитывают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ремонтам собственных основных средств, а с кредита счета фактическую себестоимость ремонтных работ списывают на счета учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/) Сальдо по счету 23 дебетовое и показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе данные затраты отражаются по статье «Незавершенное производство».

Оприходование строительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляется по дебету ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвующих материальных счетов (10) и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счетов издержек производства и обращения, в дебет счетов 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов» (в зависимости от варианта учета расходов по ремонту основных средств)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

**1.3 Анализ эффективности использования основных средств**

Одной из главных задач, стоящих перед любой организацией в усло-виях рыночной экономики, является эффективное использование произ-водственных ресурсов, в частности, основных средств. Анализ состояния и использования основных средств имеет ключевое значение в оценке финансово-хозяйственной деятельности организации.

По мнению Бердниковой В.Г. [75, с.167], эффективность использования основных средств оказывает влияние одновременно на несколько главных составляющих развития бизнеса: объем производства и продаж, производительность и трудоемкость производства, рентабельность деятельности, деловая активность и финансовая устойчивость фирмы.

Савицкая В.Г.[75, с.273] выделяет следующие задачи анализа:

- определение обеспеченности организации и его структурных подразделений основными средствами и уровня их использования по обобщающим и частным показателям;

- выявление причин изменения их уровня;

- оценка чувствительности объема производства продукции и других показателей к степени использования основных средств;

- изучение степени использования производственной мощности организации и оборудования;

- установление резервов повышения эффективности использования основных средств.

Анализ основных средств может проводиться по нескольким направлениям, разработка которых в комплексе позволяет оценить структуру, динамику и эффективность использования основных средств и долгосрочных инвестиций.

Основными направлениями анализа основных средств являются:

1) анализ наличия, динамики и структуры основных средств (горизонтальный и вертикальный анализ основных средств);

2) анализ основных показателей использования основных средств;

3) анализ эффективности использования основных средств;

4) анализ эффективности инвестиций в основные средства.

Анализ основных средств начинается с изучения наличия, объема, состава и структуры основных средств. Они зависят от характера и особенностей производства, типа его организации (серийное, массовое, индивидуальное), технологии, уровня специализации как производства в целом, так и его подразделений.

Основные средства – это один из важнейших элементов в структуре производства. Поэтому для обеспечения непрерывности производственного процесса необходимо воспроизводство основных средств.

Воспроизводство основных средств – сложный и многогранный процесс. Это процесс обновления основных средств, т. е. кругооборот основного капитала [53, с.4].

К. Маркс [60, c.256], исследуя данный процесс, выделял три стадии кругооборота основного капитала. На первой стадии происходит перенос стоимости основных средств на готовую продукцию. На второй стадии в результате реализации продукции перенесенная стоимость обретает денежную форму, образуя амортизационный фонд. Третья стадия характеризуется перевоплощением амортизационного фонда, т.е. денежной формы, в средства производства, т.е. в производственную форму. Такой подход к определению воспроизводства основных средств на сегодняшний день является наиболее распространенным.

Систематизацию показателей анализа основных средств по степени их востребованности для анализа воспроизводства основных средств видно наглядно в таблице 1.1.

**Таблица 1.1 - Классификация показателей по степени их востребованности для проведения анализа воспроизводства основных средств**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Ключевые параметры анализа | Назначение | Показатель | Тип показателя | Метод расчета |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Масштабность воспроизводства основных средств | Характеристика формы воспроизводства основных средств (простая, расширенная, суженная) | Коэффициент  замены ( Kз ) | основной | Kз= |

Продолжение таблицы 1.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 6 |
|  |  |  | Индекс физического объема основных средств ( ) | основной | | *=* |
| Коэффициент прироста(*Кр)* | дублирующий | | *Кр=* |
| Коэффициент расширения парка*(Красш )* | дублирующий | | *Красш=1-Киоб* |
| 2 | Интенсивность воспроизводства основных средств | Определение характера воспроизводства основных средств (интенсивный или экстенсивный) | Коэффициент  интенсивности  обновления  ( *Kиоб*) | основной | *Kиоб=* | |
| Коэффициент фондоотдачи *(Фо )* | дополнительный | *Фо=* | |
| 3 | Результативность воспроизводства основных средств | Характеристика эффективности воспроизводства основных фондов с точки зрения устранения износа | Коэффициент  износа ( *KI*) | основной | *KI=* | |
| Коэффициент  годности (*K G*) | дублирующий | *K G =*  *K G=1- KI* | |
| Коэффициент новизны *( Кнов)* | дополнительный | *Кнов=* | |
| 4 | Своевременность осуществления воспроизводства основных средств | Характеристика своевременности выбытия основных средств | Коэффициент  сближения  фактического  износа с  нормативным  ( *Ксбл*) | основной | *Ксбл=* | |

Цель анализа состояния и структуры основных средств состоит в определении удельного веса отдельных видов основных средств в общей их величине и оценки изменений состава и структуры основных средств. Для качественного анализа целесообразно проанализировать саму структуру основных производственных средств на начало и конец отчетного года с определением абсолютного отклонения и выявить по удельному весу конкретные причины изменения состава вышеуказанных основных средств.

В целях определения конкретных причин изменения динамики основных средств показатели их поступления и выбытия могут быть детализированы по причинам выбытия и источникам поступления.

Из баланса основных средств (в том числе производственных средств) можно вывести взаимосвязанный набор показателей для учета, анализа и оценки процесса обновления основных средств (ОС).

На основе балансового равенства рассчитывается коэффициент роста основных средств:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Кроста = | Стоимость основных средств на конец года  Стоимость основных средств на начало года | (1); |

Большое значение имеет анализ движения и технического состояния основных средств. Под движением подразумевают поступление, выбытие, износ, замену, обновление, увеличение или уменьшение основных средств.

Для анализа движения основных средств рассчитываются следующие показатели [75, с. 155]:

1. Коэффициент поступления (ввода), отражающий долю вновь поступивших основных средств (К вв):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К вв = | Стоимость вновь поступивших ОС за отчетный период  Стоимость основных средств на конец года | (2); |

1. Коэффициент выбытия (К выб), отражающий удельный вес выбывших основных средств:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К выб = | Стоимость выбывших ОС за отчетный период  Стоимость основных средств на начало года | (3); |

1. Коэффициент прироста (К пр), рассчитываемый как соотношение суммы прироста основных средств за период и стоимости их на начало года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К пр= | Сумма прироста основных средств за отчетный период  Стоимость основных средств на начало отчетного периода | (4); |

1. Коэффициент фактического срока эксплуатации (Т экспл.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Т экспл. = | \_\_\_1\_\_\_\_  Квыбытия | (5); |

1. Коэффициент масштабности обновления (К масшт.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К масшт. = | Стоимость вновь поступивших ОС за отчетный период  Стоимость основных средств на начало года | (6); |

1. Коэффициент срока обновления (Т обн.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Т обн. = | \_\_\_\_1\_\_\_\_  К масшт. | (7); |

1. Коэффициент интенсивности обновления (К интенсивности обновления)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К интенсивности =  обновления | Стоимость выбывших ОС за отчетный период  Стоимость вновь поступивших основных средств за отчетный период | (8); |

1. Коэффициент стабильности (К стаб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| К стаб. = | Стоимость основных средствна начало года | - | Стоимость выбывших основных средств за отчетный период |  |
| Стоимость основных средств на начало года | | | (9); |

1. Коэффициент расширения парка машин и оборудования (К расш. парка машин и обор.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К расш. парка машин и обор. = | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_1\_\_\_\_\_\_  К интенсивности обновления | (10). |

Для характеристики технического состояния основных средств рассчитываются следующие показатели [85, с. 155]:

Уровень физического износа основных средств определяется через коэффициент износа, показывающий долю начисленного износа в первоначальной стоимости основных средств:

1. Коэффициент износа (Кизноса)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Кизноса = | Сумма накопленной амортизации  Первоначальная стоимость основных средств | (11); |

С показателем коэффициента износа связан другой показатель состояния основных средств - коэффициент годности основных средств , который определяется по формуле:

1. Коэффициент годности (К годности)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| К годности = | Остаточная стоимость основных средств  Первоначальная стоимость основных средств | (12). |

Анализ указанных коэффициентов ведется в динамике. По итогам анализа делается вывод по поводу интенсивности движения (обновления и выбытия), а также о степени физического износа и годности основных средств. При этом необходимо учитывать относительность оценки физического износа и годности основных средств, поскольку их амортизация может быть ускоренной.

Кроме того, целесообразно сопоставить значения коэффициентов обновления и выбытия. Если значение коэффициента обновления превышает значение коэффициента выбытия, значит, в коммерческой организации идет процесс наращивания основных средств и наоборот.

Для обобщающей характеристики эффективности и интенсивности использования основных средств используются следующие показатели: фондоотдача, фондоемкость, относительная экономия основных средств, фондорентабельность.

Обобщающим показателем эффективности использования основных средств является фондоотдача (ФО). Фондоотдача показывает, сколько выручки приходится на единицу стоимости основных средств.

Следует отменить, что сам по себе показатель фондоотдачи не говорит об эффективности использования производственных средств, а лишь показывает, как соотносится объем полученной от реализации продукции (т.е. выручки) со стоимостью имеющихся у организации средств труда. Сделать выводы именно об эффективности использования производственных средств можно, сравнивая показатель фондоотдачи в динамике за ряд лет, либо сравнивая его с таким же показателем для других, аналогичных организаций той же отрасли.

Показатель фондоотдачи основных средств рассчитывается по формуле:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ФО= | Выручка от продажи |  |
| Среднегодовая стоимость основных средств | (13). |

При расчете показателя учитываются собственные и арендованные основные средства и не учитываются находящиеся на консервации и сданные в аренду основные средства.

Показатель фондоотдачи анализируют в динамике за ряд лет, поэтому объем продукции корректируют на изменение цен и структурных сдвигов, а стоимость ОС - на коэффициент переоценки. Повышение фондоотдачи ведет к снижению суммы амортизационных отчислений, приходящихся на один рубль готовой продукции или амортизационной емкости. Рост фондоотдачи является одним из факторов интенсивного роста объема выпуска продукции (ВП).

Эту зависимость описывает факторная модель:

ВП = ОС \*ФО (14).

На основе факторной модели рассчитывают прирост объема выпуска за счет увеличения ОС и роста фондоотдачи:

http://www.aup.ru/books/m67/3.files/image016.gif(15).

Другим важным показателем, характеризующим эффективность использования ОС, является фондоемкостьОС.

Фондоемкость является обратной величиной от фондоотдачи. Она характеризует, сколько основных средств приходится на 1 рубль произведенной продукции:

http://www.aup.ru/books/m67/3.files/image022.gif (16).

Если использование основных средств улучшается, то фондоотдача основных средств должна повышаться, а фондоемкость — уменьшаться.

Изменение фондоемкости в динамике показывает изменение стоимости ОС на один рубль продукции и применяется при определении суммы относительного перерасхода или экономии средств в основные фонды (Э):

Э = ( ФЕ1 – ФЕо ) . VВП1, (17).

где ФЕ1, ФЕо – фондоемкость отчетного и базисного периода ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвенно;

VВП1 - объем выпуска продукции в отчетном периоде.

Для повышения эффективности производства, важно, чтобы был обеспечен опережающий рост производства продукции по сравнению с ростом основных производственных основных средств.

Еще одним показателем эффективности использования основных средств является коэффициент фондорентабельности, который определяется отношением прибыли до налогообложения к среднегодовой стоимости основных средств. Уровень фондорентабельности зависит не только от фондоотдачи, но и от рентабельности продукции.

В сфере анализа эффективности основных производственных средств и у нас в стране, и за рубежом накоплен достаточно богатый опыт. Вместе с тем изучение различных подходов в части методологических принципов расчета показателей фондоотдачи и фондорентабельности позволяет заключить, что унифицированного метода определения данных индикаторов эффективности не существует. Данное обстоятельство подтверждается, во-первых, тем, что в зависимости от практики, сложившейся на промышленных организациях, в качестве стоимостного выражения основных производственных средств может использоваться как их полная первоначальная стоимость, так и первоначальная стоимость за вычетом износа, а также полная восстановительная стоимость основных производственных средств или их восстановительная стоимость за вычетом износа. Во-вторых, среди ученых и экономистов-практиков отсутствует единое мнение по поводу того, какая продукция (произведенная или реализованная) должна браться в целях исчисления показателя фондоотдачи. Подобные методологические разночтения могут приводить к неверному определению уровня использования средств труда, задействованных в процессе производства, что, в свою очередь, может стать причиной ошибочных управленческих решений, принятых на основе некорректно проведенного анализа. Так, сопоставляя данные различных организаций друг с другом, показатели организации и отрасли, в тех случаях, когда по различным объектам исследования уже имеются готовые значения фондоотдачи или фондорентабельности, заключение по итогам таких аналитических исследований может оказаться искаженным вследствие того, что методики расчета индикаторов эффективности были несопоставимы между собой.

Другая существенная особенность расчета фондоотдачи заключается в том, что значение данного индикатора зависит от того, статистические данные за какой период времени взяты для его определения. В связи с этим для одних и тех же основных производственных средств можно определить несколько значений фондоотдачи. Так, например, при прочих равных условиях фондоотдача, которая рассчитана по данным за год, будет выше ее ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвующего квартального значения, то есть чем продолжительнее выбранный расчетный период времени, тем выше будет фондоотдача [67, с.25].

Следующий отличительный признак традиционных показателей эффективности использования основных производственных средств — разный пространственно-временной характер индикаторов, определяющих фондоотдачу и фондорентабельность. Если объем продукции (числитель в формуле (13)) берется за какой-либо определенный интервал времени (месяц, квартал, год), то стоимость основных производственных средств (знаменатель) находится как среднее моментных данных на определенную дату.

Показатели фондоотдачи и фондорентабельности основных средств с точки зрения сущности их экономического расчета принадлежат к числу относительных величин эффективности. Под относительной величиной эффективности понимается соотношение эффекта с ресурсами . В качестве эффекта в формуле фондоотдачи (13) выступает объем продукции. Знаменатель в данной формуле, как следует из определения, представлен ресурсами. В свою очередь, ресурсы – это средства, запасы, возможности, источники чего-либо. В связи с этим ресурсы можно трактовать как основные производственные средства организации. Однако, с другой стороны, с ресурсами правомерно также отождествлять все то, что затрачивается или потребляется в процессе производства продукции. Численным же отражением потребления основных производственных средств в процессе производства является амортизация [67, с.26].

Таким образом, приведенные выше доводы позволяют утверждать, что эффективность использования основных производственных средств организации также справедливо определять по следующим формулам:

|  |  |
| --- | --- |
| Ао= | Выручка от продажи |
| Амортизация основных средств |

(18);

|  |  |
| --- | --- |
| Ае= | Амортизация основных средств |
| Выручка от продажи |

(19);

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ар= | Прибыль до налогообложения (Чистая прибыль) |  |
| Амортизация основных средств | (20). |

где Ао — показатель амортизациоотдачи, отражающий, сколько денежных единиц выручки от продажи продукции (работ, услуг) приходится на одну денежную единицу потребления основных производственных средств в процессе производства;

А — амортизация основных производственных средств за ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвующий период времени;

Ае — показатель амортизациоемкости, отражающий сумму амортизации основных производственных средств в выручке от реализации продукции;

Ар — показатель амортизациорентабельности, отражающий количество прибыли от реализации продукции приходится на одну денежную единицу потребления основных производственных средств в процессе производства;

Пр — прибыль до налогообложения (Чистая прибыль).

Следует отметить, что показатель, по своей экономической сущности идентичный амортизациоотдаче, можно встретить в работах ряда известных ученых и экономистов. Так, Шеремет А.Д. и Негашев Е.В. [86, с. 113] в работе «Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций»  используют амортизациоотдачу в модели для анализа рентабельности активов организации в качестве одного из факторов влияния. Амортизациоемкость — показатель, обратный амортизациоотдаче, применяется в методике комплексного анализа основных средств доктором экономических наук, профессором Зайцевой О. П. В качестве самостоятельного индикатора амортизациоотдачу (для расчета результативности использования основного производственного капитала организации) использует французский экономист Ришар Ж. [48, с.54], называя его производительностью оборудования. Автор указывает, что выбирает «отношение объема производства не к объему основного капитала, а к потребленному капиталу, т. е. к амортизационным отчислениям от основного капитала». Ришар Жак обосновывает свое предпочтение тем, что индикатор амортизациоотдачи, во-первых, «перекликается с расчетом производительности труда, ибо последняя учитывает именно количество труда, потребленного на ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвующее производство», а во-вторых, является сопоставимым с самой экономической сущностью расчета показателя производительности.

Немаловажным, на наш взгляд, является то, что в отличие от фондоотдачи (фондорентабельности) значение амортизациоотдачи (амортизациорентабельности) для одних и тех же основных производственных средств (при прочих равных условиях) практически не зависит от длительности расчетного периода, за который берутся исходные данные. Это обстоятельство объясняется идентичной пространственно-временной сущностью индикаторов, которые определяют амортизациоотдачу (амортизациоемкость, амортизациорентабельность). И объем продукции (прибыль от реализации), и амортизация при расчете данных показателей берутся за один и тот же интервал времени. Приведенные выше доводы представлены в таблице 1.2

**Таблица 1.2- Классификация показателей эффективности использования основных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Назначение | Показатель | Тип показателя | Метод расчета |
| Характерис-тика эффективности использования основных средств | Коэффициент фондоотдачи (Фо) | основной | Фо= |
| Коэффициент амортизациоотдачи (Ао) | дополни-тельный | Ао= |
| Коэффициент фондоемкости (Фе) | основной | Фе= |
| Коэффициент амортизациоемкости (Ае) | дополни-тельный | Ае= |
| Коэффициент фондорентабельности (Фр) | основной | Фр= |
| Коэффициент амортизациорентабельности (Ар) | дополни-тельный | Ар= |

По мнению Медведевой О.В. [62, с.27], обобщающими показателями, характеризующими уровень обеспеченности организации основными средствами, являются φᴏндовᴏᴏруженнᴏсть и техническая вооруженность труда.

Фондовооруженность труда рассчитывается отношением среднегодовой стоимости основных средств к среднесписочной численности рабочих в дневную смену.

Техническая вооруженность труда определяется отношением стоимости производственного оборудования к среднесписочному числу рабочих в дневную смену.

Техническая вооруженность труда (ТВТ) тесно связана с показателем производительности труда рабочих, так как эффективность выполнения производственного задания рабочими определяется уровнем используемой техники и технологии. Желательно, чтоб темпы роста производительности труда опережали темпы роста технической вооруженности труда. В противном случае происходит снижение эффективности использования основных средств.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| твт= | Стоимость машин и оборудования |  |
| Среднесписочная численность работников | (21). |

,где ТВТ – техническая вооруженность труда;

Показатель фондоотдачи тесно связан с производительностью труда и φᴏндовᴏᴏруженнᴏстью труда. Между φᴏндовᴏᴏруженнᴏстью труда (Ф), его производительностью (Пр) и фондоотдачей (Фо) складывается следующая зависимость:

Фо = Пр/Ф (22).

Если производительность труда растет быстрее, чем его φᴏндовᴏᴏруженнᴏсть, то фондоотдача возрастает. Наоборот, при опережающем повышении φᴏндовᴏᴏруженнᴏсти труда по сравнению с производительностью труда фондоотдача падает.

Таким образом, в данном параграфе рассмотрена категория «основные средства» с точки зрения экономического анализа. Выявленные различия позволяют уточнить методику анализа эффективности использования основных средств, показывают несостоятельность определенных подходов к расчету основных показателей и могут учитываться аналитиками при расчете показателей, их анализе, интерпретации и сравнении в динамике или по разным объектам исследования.

**2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО**

**ХОЗЯЙСТВА И РЕЗЕРВЫ УВЕЛИЧЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**2.1 Анализ современного состояния сельского хозяйства и**

**эффективности использования основных средств в**

**сельскохозяйственных организациях**

Значение сельского хозяйства в жизни людей трудно переоценить. Это важнейшая часть экономики России. Здесь сконцентри­ровано 13 % основных производственных средств, 14 % трудовых ресурсов, произво­дится около 6 % внутреннего валового про­дукта. На сегодняшний момент в условиях ускоренного научно-технического прогрес­са успешен только интенсивный путь разви­тия сельского хозяйства. Большое значение при этом имеет достаточная оснащенность современной материально-технической ба­зой, которая позволит выполнять агротех­нические работы в установленные сроки и с наименьшими потерями, что благопри­ятно скажется на себестоимости и конку­рентоспособности сельскохозяйственной продукции.

В национальной экономике Российской Федерации сельское хозяйство всегда имело особое значение. Оно определяется незаменимостью продовольствия в удовлетворении наиболее жизненно важных потребностей населения. Существуют разные методические подходы к оценке места сельского хозяйства в экономике страны. Один из них заключается в анализе результатов сельскохозяйственного производства на основе экономических показателей. На взгляд авторов, одним из наиболее важных из такого рода показателей является доля отрасли в общем объеме валового внутреннего продукта (табл. 2.1).

**Таблица 2.1- Доля сельского хозяйства в ВВП России**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | Изменение 2016 г. к 2012 г., % |
| 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| 1.Производство ВВП, млрд. руб. | 62 176,5 | 66 190,1 | 71 406,4 | 83 232,6 | 86 043,6 | 1,38 |
| 2.Производство сельского хозяйства, млрд.руб. | 1 600,8 | 1 756,0 | 2 139,0 | 2 658,0 | 2 970,5 | 1,86 |
| 3.Доля сельского хозяйства в общем объеме ВВП,% | 2,6 | 2,7 | 3,0 | 3,2 | 3,5 | - |

Данные, приведенные в таблице 2.1, свидетельствуют о низкой доле сельского хозяйства в экономике страны и относительной стабилизации показателя в анализируемом периоде лет. Следует отметить, что в условиях устойчивого увеличения валового внутреннего продукта России сельское хозяйство сохраняет свою достаточно низкую роль в экономике государства.

Наряду с вышеперечисленным, важным показателем выступает государственная поддержка сельского хозяйства. Размер поддержки сельского хозяйства на 25.05.2017 г. составил около 165 631 млн. руб.

Обеспечить заметный прирост вложений в данную отрасль может принятая государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013 – 2020 гг. Данная программы направлена на осуществление роста сельскохозяйственного производства по основным направлениям.

Объем бюджетных ассигнований на реализацию Программы за счет средств федерального бюджета составляет 2 126 219 899, 6 тыс. руб.

В структуре сельского хозяйства за 10 лет произошли определённые изменения (Рисунок 2.1 и Рисунок 2.2) – как с точки зрения распределения сельскохозяйственных угодий, так и с точки зрения произведённой продукции.

**Рисунок 2.1- Схема структуры сельскохозяйственных угодий в 2006 и 2016 гг., %**

**Рисунок 2.2- Схема структуры произведенной продукции по категориям хозяйств в 2006 и 2016 гг., %**

По рисунку 2.2 видно, что в производстве снизилась доля продукции, производимой в хозяйствах населения – с 48% в 2006 г. до 34,7% в 2016 г. Сейчас максимальная доля производимой продукции приходится не на них, а на сельскохозяйственные организации. Доля производства (от общего количества произведённой продукции) возросла в них с 44,9% до 52,8%. Доля продукции фермеров увеличилась с 7,1 % до 12,5%. По данным рисунка 2.1 в распределении сельскохозяйственных угодий сохранилась примерно та же структура, что и 10 лет назад. Снизилась доля сельхозугодий, находящихся в распоряжении сельскохозяйственных организаций – с 78,2% на начало 2007 г. до 68,4% на начало 2017 г. Уменьшилась доля сельхозугодий, обрабатываемых населением – с 4,3% до 4,2%. Доля сельхозугодий фермеров увеличилась – с 17,5% на начало 2007 г. до 27,4% на начало 2017 г.

Динамика роста производства сельскохозяйственной продукции (индекс физического объема сельскохозяйственной продукции) с 2006 по 2016 гг. представлена в таблице 2.2.

**Таблица 2.2 -Динамика индексов физического объема продукции, в % к предыдущему году**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2006г | 2007г | 2008г | 2009г | 2010г | 2011г | 2012г | 2013г | 2014г | 2015г | 2016г |
| 1.Всего сельское хозяйство | 103,0 | 103,3 | 110,8 | 101,4 | 88,7 | 123,0 | 95,2 | 105,8 | 103,5 | 102,6 | 104,8 |
| 2.Сельскохозяйственные организации | 104,3 | 104,9 | 116,2 | 100,8 | 89,4 | 128,9 | 94,9 | 108,4 | 106,7 | 104,6 | 107,7 |
| 3.Хозяйства населения | 100,2 | 101,6 | 102,1 | 102,9 | 88,8 | 113,4 | 96,7 | 100,3 | 98,5 | 99,1 | 98,5 |
| 4.Крестьянские (фермерские) хозяйства | 117,4 | 105,2 | 127,8 | 97,0 | 83,9 | 150,9 | 89,2 | 118,4 | 110,4 | 107,6 | 114,3 |

В анализируемый период времени объём произведённой сельхозпродукции прирастал в среднем на 2,7% в год. Чаще всего прирост составлял символические 1-2%. Исключением были урожайные 2008 и 2011 годы, когда производство сельскохозяйственной продукции увеличилось, соответственно, на 10,8% и 23% (высокий прирост в 2011 г. был также во многом обусловлен эффектом низкой базы). В 2012 г. сельхозпроизводство сократилось на 4,8%, при этом больше всего сократилось производство в крестьянских (фермерских) хозяйствах – на 10,8%. В 2015 и 2016 гг. объём сельхозпроизводства увеличился соответственно на 2,6 % и 4,8 %, что, опять-таки, обусловлено эффектом базы сравнения.

Реализация ряда государственных программ развития сельского хозяйства («Повышение плодородия почв на 2002 – 2005 годы», «Социальное развитие села до 2013 года», национальный проект «Развитие АПК», госпрограмма развития сельского хозяйства на 2008-2012 гг. и пр.) принесла определённые результаты. Однако «первая волна» мирового экономического кризиса свела на нет многие из них. Высокий прирост, не обусловленный эффектом низкой базы (как в 2011 г. и 2013 г.), в последний раз случился в 2008 году – 5 лет назад. Структура российского растениеводства за период 2006-2016 гг. претерпела некоторые изменения. В ней по-прежнему преобладают зерновые культуры (в основном пшеница и ячмень, а также кукуруза – её валовой сбор увеличился в 4,4 раза с 2006 г. по 2016 г., в 2015 г. доля кукурузы в общем объёме зерновых культур составила 12,6%, в 2016 г. – 12,7%, против 4,5% в 2006 г.), сахарная свёкла, картофель и овощи. При этом доля сахарной свеклы значительно возросла (её валовой сбор увеличился за 2006- 2016 гг. в 1,7 раз). Валовой сбор овощей и подсолнечника увеличились соответственно на 4,3 и в 1,9 раз (Таблица 2.3).

**Таблица 2.3 - Валовой сбор основных сельскохозяйственных культур в 2005, 2015 и 2016 гг., млн т.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Вид с.х. культур | 2005г. | 2015 г. | 2016 г. |
| 1 | Зерновые и зернобобовые культуры | 77,8 | 104,8 | 120,7 |
| 2 | Сахарная свекла (фабричная) | 21,3 | 39,0 | 51,4 |
| 3 | Семена подсолнечника | 6,7 | 9,3 | 11,0 |
| 4 | Картофель | 28,1 | 33,6 | 31,1 |
| 5 | Овощи | 11,3 | 16,1 | 16,2 |
| 6 | Плоды, ягоды и виноград | 2,7 | 3,4 | 3,9 |
| 7 | Соя | 0,7 | 2,7 | 3,1 |
| 8 | Льноволокно, тыс.т. | 56 | 45 | 41 |

Размер собранного урожая по-прежнему во многом определяется погодными условиями. Так, если сравнивать валовые сборы за 2005 г. и 2016 г., (таблица 2.3), то валовой сбор зерна увеличился на 42,9 млн.т. (77,8 млн. т. против 120,7 млн. т.). Валовой сбор сахарной свеклы увеличился более чем в 2,4 раза по сравнению с 2005 годом.

Российское животноводство на конец декабря 2015 г. включало 19,3 млн. голов крупного рогатого скота, в конце 2005 г. поголовье составляло 21,6 млн. гол.; таким образом, сокращение составило 10,6% (в т.ч. поголовье коров сократилось на 11,6% – с 9,5 до 8,4 млн. коров). Кроме того, в животноводческих хозяйствах на ту же дату содержалось 21,5 млн. гол. свиней (в конце 2005 г. поголовье свиней составляло 13,8 млн. гол., увеличение составило 55,8%), 24,9 млн. голов овец и коз (рост за 10 лет составил 33,9% - на 1 января 2006 г. в хозяйствах содержалось 18,6 млн. голов). Показатели производства основных продуктов животноводства представлены в таблице 2.4.

**Таблица 2.4 - Производство основных продуктов животноводства в 2005 г. и в 2015 г.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | | 2005 г. | 2015г. | 2016 г. |
| 1 | Скот и птица на убой (в убойном весе), млн. т. | 5,0 | 9,6 | н.д |
| 2 | Молоко, млн т. | 31,1 | 30,1 | н.д |
| 3 | Яйца, млрд. шт. | 37,1 | 42,6 | н.д |

По данным таблицы 2.4. видно, что производство скота и птицы на убой (в убойном весе) в 2015 г. в хозяйствах всех категорий по сравнению с 2005 г.. увеличилось на 92%. Производство молока снизилось с 2005 по 2015 гг. на 3,2%. Производство яиц увеличилось за тот же период на 14,8%.

Стоимость основных средств в сельском хозяйстве на начало 2017 года составляла 4 770,4 млрд. руб., рост за 10 лет составил 202,9% (в начале 2007 г. стоимость основных средств сельского хозяйства составляла 1 574,7 млрд. руб.). Однако одновременно доля стоимости основных средств сельского хозяйства в структуре основных средств всей экономики России резко уменьшилась. Если в начале 2007 г. основные средства сельского хозяйства составляли 3,3% всех основных средств российской экономики, то сейчас это уже всего лишь 2,8% (Рисунок 2.3).

**2006 г. 2016 г.**

**Рисунок 2.3 - Основные средства сельского хозяйства в 2006 и в 2016 гг., в % от всей экономики.**

При этом значительная часть основных средств уже выработала свой срок и нуждается в замене, хотя тенденция в последние несколько лет довольно благоприятная (Таблица 2.5). Степень износа основных средств на начало 2016 г. составила в крупных и средних сельскохозяйственных организациях 42% против 44,8% на начало 2006г. (в среднем по России – 43,6%). В настоящее время это один из самых низких показателей в России. Тенденция превышения коэффициента выбытия (ликвидация основных средств в % от их наличия на начало года) над коэффициентом обновления основных средств (ввод в действие в % от наличия на конец года) была переломлена в 2007 г., и в последние 9 лет ситуация прямо противоположная.

**Таблица 2.5 - Основные средства в сельском хозяйстве РФ**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | | | | | | |
| 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1.Основные средства по полной учетной стоимости на начало года, млрд. руб. | 1440,1 | 1574,7 | 1963,3 | 2259,6 | 2556,9 | 2859,9 | 3127,2 | 3335,0 | 3671,8 | 3909,0 | 4285,1 |
| 2.Индекс физического объема, в сопоставимых ценах в % к предыдущему году | 99,1 | 100,6 | 100,5 | 100,9 | 101,2 | 101,8 | 101,6 | 102,2 | 101,9 | 101,8 | 102,1 |

Продолжение таблицы 2.5

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 3.Коэффици-ент обновления, в % | 2,4 | 3,3 | 4,5 | 4,8 | 4,1 | 3,7 | 4,3 | 4,2 | 4,3 | 4,0 | 3,9 |
| 4.Коэффициент выбытия, в % | 4,2 | 3,7 | 3,2 | 3,7 | 3,3 | 2,2 | 2,4 | 2,5 | 2,1 | 1,8 | 2,1 |
| 5.Степень износа основных средств сельскохозяйственных организаций, в % | 44,8 | 44,6 | 42,2 | 42,2 | 42,1 | 42,8 | 42,5 | 42,7 | 43,5 | 41,6 | 42,0 |

По данным Федеральной службы государственной ста­тистики РФ, парк основ­ных видов сельскохозяйственной техники в РФ, в частности, тракторов в организациях по производству зерновых и зернобобовых культур и парк зерноуборочных ком­байнов, за 2006–2016 годы сократились в 2 раза. В этих усло­виях обновление машинно-тракторного парка в организациях государства происходит медленными темпами, а отдельные органи­зации не располагают возможностью обнов­ления и эксплуатируют на полях техниче­ски устаревшую технику.

**Таблица 2.6 -**Парк основных видов техники в сельскохозяйственных организацияхпо Российской Федерации (на конец года, тыс. шт.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид техники | Годы | | | | | | Изменение 2016г. к 2006г., % |
| 2006 | 2008 | 2010 | 2012 | 2014 | 2016 |  |
| 1 | 2 | 4 | 6 | 8 | 10 | 12 | 13 |
| 1.Тракторы( без тракторов, на которых смонтированы землеройные, мелиоративные и другие машины) | 439,6 | 364,4 | 310,3 | 276,2 | 247,3 | 223,4 | 50,82 |
| 2.Плуги | 132,8 | 106,3 | 87,7 | 76,3 | 67,8 | 61,6 | 46,39 |
| 3.Культиваторы | 162,6 | 138,4 | 119,8 | 108,7 | 97,8 | 90,3 | 55,54 |
| 4.Сеялки | 203,9 | 159 | 134 | 115,4 | 100,7 | 87,7 | 43,01 |
| 5.Комбайны : |  |  |  |  |  |  |  |
| зерноуборочные | 117,6 | 95,9 | 80,7 | 72,3 | 64,6 | 59,3 | 50,43 |
| картофелеуборочные | 4 | 3,4 | 2,9 | 2,7 | 2,4 | 2,2 | 55,00 |
| кормоуборочные | 29,5 | 24 | 20 | 17,6 | 15,2 | 13,3 | 45,08 |

Продолжение таблицы 2.6

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 6.Свеклоуборочные машины (без ботвоуборочных) | 6,2 | 4,2 | 3,2 | 2,8 | 2,4 | 2,2 | 35,48 |
| 7.Косилки | 58,3 | 49,2 | 41,3 | 37,5 | 33,9 | 30,9 | 53,00 |
| 8.Разбрасыватели твердых минеральных удобрений | 18,7 | 17,4 | 16,6 | 16,3 | 15,8 | 15,7 | 83,96 |
| 9.Машины для внесения в почву: |  |  |  |  |  |  |  |
| твердых органических  удобрений | 9,6 | 7,6 | 6,5 | 5,6 | 5,1 | 4,7 | 48,96 |
| жидких органических  удобрений | 5,1 | 4,3 | 3,9 | 3,7 | 3,7 | 3,6 | 70,59 |
| 10.Опрыскиватели и опыливатели тракторные | 24,1 | 24,4 | 23,2 | 23,1 | 23,1 | 22,8 | 94,61 |
| 11.Доильные установки и агрегаты | 44 | 36,2 | 31,4 | 28,6 | 26,3 | 24,1 | 54,77 |

Аналогичная тенденция к сокраще­нию парка сельскохозяйственных машин наблюдается и в отношении почвообраба­тывающей техники (плуги, культиваторы, сеялки и др.), кормоуборочных комбайнов, разбрасывателей твердых минеральных удобрений, машин для внесения в почву твердых органических удобрений. Вплоть до 2016 года происходит сокращение парка картофелеуборочных комбайнов, свеклоубо­рочных машин, машин для внесения мягких органических удобрений, опрыскивателей и опыливателей тракторных (таблица 2.6).

В сфере анализа эффективности основных производственных средств и у нас в стране, и за рубежом накоплен достаточно богатый опыт. Вместе с тем изучение различных подходов в части методологических принципов расчета показателей фондоотдачи и фондоемкости позволяет заключить, что унифицированного метода определения данных индикаторов эффективности не существует. Наиболее значимыми показателями оценки эффективности использования основных средств являются: фондоотдача и фондоемкость основных средств. Показатель фондоотдачи оценивает количество продукции, приходящейся на 1 руб. основных средств. Фондоотдача является прямым показателем эффективности использования основных средств: чем выше фондоотдача, тем лучше используются основные средства, и наоборот. Основные средства переносят свою стоимость на стоимость продукции частями, что определяется амортизацией. Аналогично показателям фондоотдачи и фондоемкости рассчитываются показатели амортизациоотдачи и амортизациоемкости (Таблица 2.7).

**Таблица 2.7 – Показатели эффективности основных средств в Российской Федерации**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. | 2016 г. в % к 2012 г. |
| 1.Среднегодовая стоимость основных средств, млрд.руб. | 114 635,1 | 127 395,2 | 140 476 | 154 077,5 | 166 244,8 | 145,0 |
| 2.Амортизация основных средств, млрд.руб. | 57 845,3 | 64 357,4 | 68 303,7 | 77 679,5 | 79 840,3 | 138,0 |
| 3.Фондоотдача, руб. | 0,54 | 0,52 | 0,51 | 0,54 | 0,52 | 96,3 |
| 4.Фондоемкость, руб. | 1,84 | 1,92 | 1,97 | 1,85 | 1,93 | 104,9 |
| 5.Амортизациоотдача, руб. | 1,07 | 1,03 | 1,05 | 1,07 | 1,08 | 100,9 |
| 6.Амортизациоемкость,руб. | 0,93 | 0,97 | 0,96 | 0,93 | 0,93 | 100,0 |

Расчет данных таблицы 2.7 показывают снижение фондоотдачи основных средств в отчетном периоде, что объясняется во-первых, большим приростом стоимости основных средств и, во-вторых, снижением стоимости производства продукции, работ, услуг. Амортизациоотдача увеличилась с 1,07 до 1,08 руб., что говорит о незначительном повышении эффективности использования основных средств. Амортизациоемкость за исследуемый период не изменилась.

Таково современное состояние сельского хозяйства России, а также его место в экономике страны в целом, проанализированные с различных позиций.

Анализ места и роли аграрного сектора в экономике требует учета регионального аспекта проблемы. В Удмуртской Республике сельское хозяйство является одним их приоритетных направлений развития экономики региона. Отметим, что наибольшую долю в структуре валового регионального продукта Удмуртии составляют промышленное производство (около 50%, включая добывающую и обрабатывающую промышленность, производство и распределение электроэнергии, газа и воды), далее следуют оптовая и розничная торговля (11%), сельское хозяйство (8%). Среди секторов промышленности наиболее развиты добыча нефти и машиностроение, включая приборостроение, производство электрооборудования, автомобилестроение, производство вооружений (ракеты, лёгкое стрелковое оружие).

По данным следующей таблицы проследим за динамикой валового регионального продукта с разбивкой по названным отраслям (Таблица 2.8).

**Таблица 2.8 – Основные макроэкономические показатели Удмуртской Республики, в % к предыдущему году**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2011г. | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. |
| 1.Валовый региональный продукт | 104,8 | 103,3 | 102,7 | 101,0 | 99,8 |
| 2.Промышленное производство | 110,1 | 102,6 | 101,8 | 99,2 | 102,6 |
| 3.Оборот розничной торговли | 110,0 | 106,0 | 105,7 | 103,9 | 90,6 |
| 4.Продукция сельского хозяйства | 121,5 | 97,4 | 96 | 112,4 | 100,6 |

Таким образом, в Удмуртской Республике к концу анализируемого периода (таблица 2.8), имеет место снижение темпов роста основных макроэкономических показателей, хотя на протяжении всего периода темпы роста больше 100%, что говорит о росте объемов производства в промышленности и сельском хозяйстве, оборота розничной торговли и валового регионального продукта.

Эффективность сельскохозяйственного производства в значительной мере определяется структурой основных производственных средств. Деятельность сельскохозяйственных организаций возможна лишь в том случае, если объекты основных средств формируют в целом комплексную, пропорционально организованную, согласованно взаимодействующую структуру. Эффективность использования основных производственных средств базируется на стратегии машинно-технологического обеспечения производства сельскохозяйственной продукции и поэтапном техническом перевооружении и повышении конкурентоспособности продукции. Детальное рассмотрение структуры основных производственных средств Удмуртской Республики позволит оценить сильные и слабые стороны в развитии материально-технической базы (таблица 2.9).

**Таблица 2.9 - Состав и структура основных средств производства в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды основных средств | На конец года, млн.руб. | | | | | Структура основных средств, % | | | | |
| 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| 1.Здания, сооружения и передаточные устройства | 7972,7 | 8326,9 | 9026,1 | 9372,8 | 9979,6 | 38,5 | 36,4 | 35,4 | 34,3 | 33,3 |
| 2.Машины и оборудование | 8997,4 | 10134,1 | 11265,3 | 12343,9 | 13696,4 | 43,5 | 44,3 | 44,2 | 45,2 | 45,7 |
| 3.Транспортные средства | 1043,1 | 1359,9 | 1388,1 | 1365,0 | 1592,7 | 5,0 | 5,9 | 5,4 | 5,0 | 5,3 |
| 4.Производственный и хозяйственный инвентарь | 38,3 | 38,1 | 48,6 | 46,7 | 48,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 |
| 5.Рабочий скот | 31,1 | 28,4 | 29,7 | 31,5 | 34,1 | 0,2 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 |
| 6.Продуктивный скот | 2518,0 | 2820,9 | 3370,7 | 3748,1 | 4166,3 | 12,2 | 12,3 | 13,2 | 13,7 | 13,9 |
| 7.Многолетние насаждения | 2,4 | 2,5 | 2,9 | 2,6 | 2,7 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| 8.Другие виды основных средств | 87,5 | 81,0 | 87,3 | 89,0 | 84,7 | 0,4 | 0,4 | 0,3 | 0,3 | 0,3 |
| 9.Всего основных средств | 20690,5 | 22877,4 | 25479,6 | 27301,5 | 30000,0 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |

Согласно данным таблицы 2.9, в 2016 году в Удмуртской Республике наблюдается прирост основных средств. Так стоимость основных средств в 2016 г. в сравнении с наличием их в 2012 г. увеличилась на 9 309,5 млн.руб.

На протяжении всего анализируемого периода наибольший удельный вес в общей структуре основных средств сельского хозяйства Удмуртской Республики занимают машины и оборудование (45,7 % в 2016 г.).

На втором месте находятся здания, сооружения и передаточные устройства, которые в 2016 г. занимают 33,3 % о общего количества основных средств, а на долю рабочего и продуктивного скота приходилось 14% и 12,4 %.

Внедрение новых интенсивных ресурсосберегающих, почвозащитных технологий дает возможность значительного повышения урожайности полей, продуктивности ферм, роста производительности труда и при этом сокращения расхода топлива, семян и минеральных удобрений.

Организации охотно вкладывают денежные ресурсы в приобретение новых транспортных средств и новых пород племенного скота. Проводится большая работа по обновлению основных средств. В сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики значительная часть основных средств уже выработала свой срок и нуждается в замене, хотя тенденция в последние несколько лет довольно благоприятная (таблица 2.10).

**Таблица 2.10- Основные средства в сельском хозяйстве Удмуртской Республики**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Годы | | | | | | | | | | |
| 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1.Основные средства по полной учетной стоимости на начало года, млн. руб. | 15004 | 14863 | 16855 | 20878 | 24640 | 28076 | 31474 | 36646 | 38926 | 42241 | 44736 |
| 2.Индекс физического объема, в сопоставимых ценах в % к предыдущему году | 98,5 | 98,9 | 100,1 | 101,6 | 101,5 | 101,9 | 102,2 | 102,8 | 102,8 | 102,7 | 101,6 |
| 3.Коэффициент обновления | 8,9 | 11,3 | 15,6 | 18,6 | 16,9 | 13,0 | 10,7 | 14,1 | 10,2 | 9,5 | 9,9 |

Продолжение таблицы 2.10

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 4.Коэффициент выбытия | 5,2 | 4,3 | 3,8 | 4,4 | 3,6 | 3,0 | 3,2 | 4,6 | 4,4 | 3,1 | 3,0 |
| 5.Степень износа основных средств сельскохозяйственных организаций, % | 46,3 | 44,9 | 39,3 | 35,9 | 32,7 | 32,5 | 32,5 | 33,5 | 35,3 | 37,6 | 38,5 |

Степень износа основных средств на начало 2016 г. составила в крупных и средних сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики 38,5% против 46,3% на начало 2006г. (в среднем по Удмуртии – 42,4%). В настоящее время это один из самых низких показателей в регионе. Вызывает определённую тревогу то, что с 2013 года (самый низкий показатель – 32,5%, 2012 год) показатель износа основных средств сельскохозяйственных организаций стал увеличиваться и с учётом не самых хороших макроэкономических перспектив эта тенденция может укрепиться. Коэффициент обновления на протяжении исследуемого периода превышает коэффициент выбытия, что является положительным моментом в современном подходе.

По данным территориального органа Федеральной службы государственной ста­тистики по Удмуртской Республики, парк основ­ных видов сельскохозяйственной техники, в частности, тракторов в с.х организациях, за 2012–2016 годы сократился на 20,25 %, а парк зерноуборочных ком­байнов — на 24,85 %. В этих усло­виях обновление машинно-тракторного парка в организациях региона происходит медленными темпами, а отдельные органи­зации не располагают возможностью обнов­ления и эксплуатируют на полях техниче­ски устаревшую технику (Таблица 2.11).

Таблица 2.11 - Состояние машинно-тракторного парка

в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид техники | Год | | | | | Изменение 2016г.к 2012 г., % |
| 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| 1.Тракторы( без тракторов, на которых смонтированы землеройные, мелиоративные и другие машины) | 7 254 | 6 761 | 6 496 | 6 072 | 5 785 | 79,75 |
| 2.Плуги | 1 810 | 1 723 | 1588 | 1487 | 1381 | 76,30 |
| 3.Культиваторы | 2231 | 2136 | 2044 | 1924 | 1827 | 81,89 |
| 4.Сеялки | 2434 | 2312 | 2206 | 2069 | 1981 | 81,39 |
| 5.Комбайны : |  |  |  |  |  |  |
| зерноуборочные | 1340 | 1252 | 1183 | 1063 | 1007 | 75,15 |
| картофелеуборочные | 137 | 118 | 120 | 108 | 95 | 69,34 |
| кормоуборочные | 666 | 662 | 666 | 619 | 598 | 89,79 |
| 6.Косилки | 1136 | 1075 | 1037 | 1014 | 969 | 85,30 |
| 7.Разбрасыватели твердых минеральных удобрений | 202 | 193 | 186 | 176 | 166 | 82,18 |
| 8.Машины для внесения в почву: |  |  |  |  |  |  |
| твердых органических  удобрений | 215 | 194 | 174 | 160 | 141 | 65,58 |
| жидких органических  удобрений | 167 | 155 | 152 | 145 | 142 | 84,52 |
| 9.Опрыскиватели и опыливатели тракторные | 273 | 256 | 266 | 251 | 255 | 93,40 |
| 10.Доильные установки и агрегаты | 1 085 | 1 089 | 1 043 | 973 | 968 | 89,22 |

Что касается парка комбайнов, то для него также характерно устойчивое сни­жение по всем видам. Так, наибольшее со­кращение произошло по картофелеуборочным комбайнам (снижение на 30,66 %).

Аналогичная тенденция к сокраще­нию парка сельскохозяйственных машин наблюдается и в отношении почвообраба­тывающей техники (плуги, культиваторы, сеялки и др.), кормоуборочных комбайнов, разбрасывателей твердых минеральных удобрений, машин для внесения в почву твердых органических удобрений. Вплоть до 2016 года происходит сокращение парка картофелеуборочных комбайнов, машин для внесения мягких органических удобрений, опрыскивателей и опыливателей тракторных, доильных установок и агрегатов, тенденция к наращиванию парка таких машин отсутствует.

Биологические активы – животные и культурные растения Удмуртской Республики – являются неотъемлемой частью общей структуры основных средств и представляют особый интерес в изучении вопросов экономической эффективности их использования. Основной причиной роста себестоимости продукции животноводства является то, что темпы роста производственных затрат в анализируемые годы опережали темпы увеличения продуктивности скота. В животноводстве не было достигнуто опережающих темпов роста производительности труда по сравнению с его оплатой. Значительное увеличение материальных затрат произошло вследствие повышения стоимости предметов труда, а также несоблюдения режима экономии. Проникновению импорта продукции животноводства способствовали как глубокий спад производства в сельских хозяйствах, так и более низкие цены на ввозимую мясную и молочную продукции.

Крупным резервом повышения рентабельности продукции животноводства является улучшение качества продукции. С 2012г. вся производимая в сельскохозяйственных организациях региона животноводческая продукция, кроме яиц и мяса свиней, убыточна. При этом самым убыточным оказалось производство мяса крупного рогатого скота (таблица 2.12).

**Таблица 2.12 - Эффективность использования основного стада животных и птицы в сельскохозяйственных организациях УР**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Крупный рогатый скот | | | | | |
| 1.Затраты на основное стадовсего, тыс. руб. | 5 562 723 | 6 340 771 | 6 719 528 | 7 778 563 | 9 287 650 |
| 2.Затраты на одну голову основного стада, руб. | 51 964 | 60 103 | 63 890 | 72 950 | 85 457,9 |
| 3.Получено на одну  голову: |  |  |  |  |  |
| 3.1.молока, ц. | 46,26 | 47,02 | 49,52 | 49,21 | 51,57 |

Продолжение таблицы 2.12

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 3.2.продукция выращивания (приплод, прирост,) скота в расчете на 1 гол.имевшегося на начало года, ц. | 1,16 | 1,14 | 1,27 | 1,25 | 1,28 |
| 4.Прибыль от продажи КРС в живой массе, тыс.руб. | -507 507 | -412 808 | -396 268 | -984 144 | -1 073 142 |
| 5.Уровень рентабельности молока, % | 21,99 | 10,83 | 10,35 | 20,69 | 28,97 |
| 6.Уровень рентабельности продажи КРС в живой массе, %. | -20,58 | -15,75 | -14,58 | -31,95 | -30,98 |
| Свиньи | | | | | |
| 7.Затраты на основное поголовье, всего, тыс.руб. | 2 585 455 | 2 493 339 | 2 714 818 | 3 071 967 | 3 026 548 |
| 8.Затраты на одну голову, руб. | 114 007 | 111 474 | 132 179 | 156 318 | 166,28 |
| 9.Продукция выращивания (приплод, прирост) скота в расчете на 1 гол.имевшегося на начало года, ц. | 1,65 | 1,66 | 1,81 | 1,81 | 1,83 |
| 10.Прибыль от продажи свиней в живой массе, тыс.руб. | 40 763 | 57 173 | 280 848 | -108 093 | 469 675 |
| 11.Уровень рентабельности продажи свиней в живой массе, %. | 4,43 | 5,03 | 23,46 | -7,61 | 33,48 |
| Овцы | | | | | |
| 12.Затраты на основное поголовье, всего, тыс.руб. | 5 262 | 6 912 | 13 225 | 23 441 | 17 109 |
| 13.Затраты на одну голову, руб. | 4 997 | 5 637,8 | 10 840 | 27 040 | 9 743 |
| 14.Получено на голову приплода, ц. | 0,89 | 0,74 | 0,93 | 1,41 | 0,48 |
| 15.Прирост, ц. | 0,13 | 0,13 | 0,20 | 0,21 | 0,17 |

Продолжение таблицы 2.12

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 16.Прибыль от продажи овец в живой массе, %., тыс.руб. | 113 | -777 | -4 464 | -3 708 | -2 243 |
| 17.Уровень рентабельности продажи овец в живой массе, %., %. | 8,88 | -18,7 | -63,80 | -50,87 | -37,95 |
| Птица | | | | | |
| 18.Затраты на основное поголовье, всего, тыс.руб. | 1 309 457 | 1 374 326 | 1 449 580 | 1 602 489 | 1 766 282 |
| 19.Затраты на одну тыс. голов, руб. | 7 706,06 | 7 726,48 | 9 887,15 | 12 310,32 | 11 684,47 |
| 20.Получено на голову: |  |  |  |  |  |
| 20.1.яиц, шт. | 337 | 340 | 337 | 339 | 335 |
| 20.2.прирост, ц. | 129,19 | 163,41 | 169,49 | 184,25 | 181,45 |
| 21.Прибыль от продажи птицы в живой массе, %., тыс.руб. | -65 443 | -182 418 | 13 831 | -4 044 | -154 152 |
| 22.Уровень рентабельности яиц, % | 15,84 | 9,44 | 44,23 | 37,69 | 54,67 |
| 23.Уровень рентабельности продажи птицы в живой массе, %., %. | -14,13 | -31,85 | 35,01 | -5,89 | -49,99 |

Рентабельность основных видов продукции животноводства (таблица 2.12) различается несущественно, но в целом по региону преобладает тенденция убыточности. Однако можно наблюдать увеличение рентабельности молока ( с 21,99 % в 2012 г. до 28,97 % в 2016 г.). Вместе с тем экономический анализ птицеводства показывает его возросшую рентабельность (с 15,84 % в 2012 г. до 54,67 % в 2016 г.). Основное влияние оказывает наличие в отрасли птицеводства значительных ресурсосберегающих технологий и высокий уровень потребительского спроса. С целью поддержки животноводства региона необходима неукоснительная реализация жизненно важных долгосрочных стратегий развития.

Экономическая эффективность использования основных средств показана в таблице 2.13.

**Таблица 2.13 -Динамика показателей эффективности использования основных средств в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. | 2016 г.в % к 2012 г. |
| 1.Среднегодовая стоимость основных средств, млн. руб. | 29 775 | 34 060 | 37 786 | 40 583,5 | 43 488,5 | 146,06 |
| 2.Амортизация основных средств, млн.руб. | 10 229,1 | 12 276,4 | 13 740,9 | 15 882,6 | 17 223,4 | 168,38 |
| 3.Фондоотдача, руб. | 0,56 | 0,42 | 0,49 | 0,50 | 0,57 | 101,79 |
| 4.Фондоемкость, руб. | 1,79 | 2,38 | 2,04 | 2,0 | 1,75 | 97,77 |
| 5.Фондорентабельность, руб. | 4,86 | 4,17 | 5,18 | 3,05 | 7,19 | 147,94 |
| 6.Амортизациоотдача, руб. | 1,63 | 1,17 | 1,37 | 1,27 | 1,44 | 88,34 |
| 7.Амортизациоемкость,руб. | 0,61 | 0,85 | 0,73 | 0,79 | 0,69 | 113,11 |
| 8.Амортизациорентабельность, руб. | 14,16 | 11,58 | 14,23 | 7,79 | 18,15 | 128,18 |

По данным таблицы 2.13 видно, что за анализируемый период с 2012-2016 гг. в Удмуртской Республике увеличилась эффективность использования основных средств. В 2016 г. на один рубль основных средств приходилось 0,5 руб. выручки от продажи, что обусловлено опережающим ростом выручки от продажи по сравнению с ростом стоимости основных средств. Динамика фондорентабельности показывает, что в 2016 г. в расчёте на каждые 100 руб. основных средств было получено в среднем 7,19 руб. прибыли от продажи, или на 47,94 % больше, чем в 2012 г. Амортизациоотдача уменьшилась на 11,66 %, а амортизациоемкость увеличилась примерно на 13,11%, что обусловлено увеличением суммы амортизационных отчислений .

Уровень и темпы роста сельскохозяйственной продукции, повышениеэкономической эффективности производства в сельском хозяйстве зависят отобеспеченности отрасли основными средствами. Низкая обеспеченностьхозяйства основными производственными фондами приводит к несвоевременному выполнению важнейших технологических операций, росту трудоемкости и увеличению материально-денежных затрат на производство единицы продукции.

В настоящее время неэффективный, не­укомплектованный машинно-тракторный парк — один из основных факторов, тормо­зящих развитие сельского хозяйства России. Низкая обеспеченность техникой и высокая нагрузка на нее значительно увеличивают сроки агротехнических работ и потери при уборке. В результате значительно возрастают затраты на топливно-смазочные материалы и ремонт, снижается эффект от внесения различных удобрений, увеличивается се­бестоимость продукции. Вследствие этого растет число убыточных хозяйств, что в со­четании с аномальными природными усло­виями создает угрозу продовольственной безопасности страны в целом. Для исправ­ления существующей ситуации необходимо провести следующие мероприятия:

- снизить значительный диспаритет цен между промышленными и сельскохо­зяйственными товарами за счет более ак­тивной государственной поддержки сель­ских товаропроизводителей, в частности, путем частичной компенсации из бюджета стоимости приобретенной сельскохозяй­ственной техники;

- подобрать наиболее эффективные марки сельскохозяйственной техники для данных природно-климатических условий с учетом применяемых технологий. Данный выбор должен осуществляться с примене­нием современных научно обоснованных методик оценки эффективности сельскохо­зяйственных машин и агрегатов;

- рассчитать оптимальный состав машинно-тракторного парка, позволяющий выполнять агротехнические работы в уста­новленные сроки и с наименьшими потеря­ми, а также исключить простои техники.

**2.2 Предпосылки и приоритетные направления обеспечения**

**основными средствами и эффективность их использования в сельском**

**хозяйстве**

В отрасли сельского хозяйства научные теории и стандарты действующей методологии учета определяют переход в его развитии в русле теоретической преемственности. Учет в сельском хозяйстве начинает свое формирование с появлением в жизни общества таких видов деятельности, как земледелие и скотоводство.

В Европе XV – XVIII в. учет в сельском хозяйстве получил немалое внимание со стороны ученых. Его развитие шло весьма высокими темпами. Так, во Франции КазоЛ.Ф. выделил в сельском хозяйстве пять синтетических счетов учета затрат: поле, урожай, стадо, постройки и инвентарь. На каждом из них учитывались затраты с последующим отнесением на счета готовой продукции.

В России исторически сложилось так, что сельское хозяйство много веков определяло ее жизнь. Однако вопросов, связанных с организацией учета, не возникало до того момента, когда получило развитие товарное хозяйство в XVIII в., чему способствовало возникновение крупных поместий.

Возрождение традиционных русских начал в самых различных сферах жизни народа напрямую определялось победой социализма в начале ХХ века. Данный фактор имел влияние для усиления исконно русских принципов бухгалтерского учета, чью важность и значение осознавал Ленин В.И., который творчески развил ряд положений Маркса К. и Энгельса Ф. Новые положения Ленина В.И. определяли решающее значение в развитии бухгалтерского учета в секторе сельского хозяйства. К ним относились общая методология принципов организации учета; методология основ и правил теоретического понимания; вопросы организации системы учета на практике [61, с.100].

Важное и основополагающее значение для создания положений социалистического учета имели указания Ленина В.И. о практичности учета. Идеей Ленина В.И. являлось то, что учет и контроль производства и распределения продуктов были базовой функцией управления государством, что по-новому выявляло цель учета – контроль над мерой труда и потребления. Были сформированы требования к социалистическому учету, которые включали в себя: массовость, гласность, ответственность и простоту.

На современном этапе становления учета затрат в сельском хозяйстве основной его целью является своевременное и достоверное отражение суммы фактических затрат, исчисление себестоимости произведенной продукции, контроль за использованием в процессе производства материальных и иных ресурсов [80, с.58].

Развитие учетных принципов и методик неразрывно связано с формированием принципов анализа, который является логическим продолжением процесса учета, играет немаловажную роль в организации процесса производства и способствует принятию эффективных управленческих решений.

Становление анализа в сельском хозяйстве берет свое начало в конце XIX начале XX в. Управленческий анализ является анализом, который обращен на внутреннее потребление, берущий в основу оперативную релевантную информацию. Данный анализ носит конфиденциальный характер, имеет направленность в перспективе, проводится в соответствии с отраслевой спецификой деятельности организации, результат которого применяется в менеджменте для принятия текущих и перспективных управленческих решений.

Развитие анализа в России начинается с первой половины XX века, с момента, когда в стране получила широкое распространение новая дисциплина – балансоведение. Развитие анализа связано с необходимостью оценки деятельности организаций при их несостоятельности (банкротстве). В дальнейшем развитии управленческого анализа в сельском хозяйстве нами определены этапы, которые включают:

1) дореволюционный период (до 1917 г.) (Аринушкин Н.С., Фельдгаузен Э.Э. и др.), характеризующийся возможностью формирования информационного обеспечения производственной деятельности, а также оценки финансовых результатов;

2) период плановой экономики (1918-1989 гг.) (Бабаев Ю.А., Дьячков М.Ф., Кобызев С.И., Андрианов Д.П., Шеремет А.Д. и др.), характеризующийся анализом отдельных производственных процессов, рентабельности и доходности продукции, а также обоснованием необходимости достоверной и своевременной информации для ведения хозрасчетных отношений;

3) переходный период (1990-2000 гг.) (Барнгольц С.Б., Шеремет А.Д., Мельник М.В.,Баканов М.И., Басовский Л.Е., Любушин Н.П., Вахрушина М.А., Ковалев В.В., Волкова О.В., Соловьева О.В. и др.), характеризующийся ориентацией сельскохозяйственной деятельности на требования внутреннего и внешнего рынка, а, соответственно, и на проведение ситуационного анализа, а также необходимостью использования результатов анализа в перспективе;

4) период экономического развития (2000-2007 гг.) (Вахрушина М.А., Ковалев В.В., Попова Л.В., Маслова И.А., Волкова О.В. и др.), характеризующийся развитием анализа конкурентоспособности, SWOT-анализа, финансовой устойчивости, ликвидности;

5) период инновационной экономики (2007 г. - по настоящее время) (Самарина Л.Б., Ерина Т.А., Степаненко Е.И., Балабанова Т.В., Шеремет А.Д., Маслов Б.Г., Коростелкин М.М. и др.), характеризующийся возможностью проведения анализа инвестиционно-инновационной деятельности, оценки научных разработок в области внедрения современных технологий в сельском хозяйстве.

Таким образом, теоретическое исследование трудов отечественных ученых и экономистов – практиков показывает, что развитие и становление учета и анализа в сельском хозяйстве имеет обширную историю. Однако, формирование основ современного учета затрат в сельском хозяйстве началось с возникновением первых признаков товарных отношений (зарождение земледелия и скотоводства), в то время как анализ в сельскохозяйственных организациях начал развиваться в начале XX века и на сегодняшний момент времени его становление не завершено.

В условиях рынка деятельность организаций качественно изменилась и предполагает поиск и определение каждым из них собственного пути развития. Построение комплексной учетно-аналитической системы позволит осуществлять полномасштабное эффективное управление организацией, создать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия управленческих решений. Поэтому для формирования учетно-аналитического информационного пространства должны быть предусмотрены механизмы сбора данных, их обработки и передачи готовой информации адресно тем, кто в ней заинтересован и способен использовать полученные данные в интересах организации.

Устойчивое развитие хозяйства во многом предопределяется способностью руководства принимать оптимальные решения, а для этого емунеобходима эффективная информационная основа. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития организации предполагает реализацию таких его функций, как учет, анализ и аудит. Они тесно взаимосвязаны и образуют учетно-аналитическую систему, обеспечивающую руководство организации необходимой информацией для принятия управленческих решений [66, с.4].

По мнению Поповой Л.В., Масловой И.А. и Маслова Б.Г [73, с. 34]., «учетно-аналитическая система в широком смысле — это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях» [3]. На наш взгляд, представленная позиция не раскрывает в полной мере сущность и содержание учетно-аналитической системы, поскольку основной акцент приходится на информационную составляющую процессов учета и анализа. Вместе с тем такая постановка вопроса позволяет поставить знак равенства между понятиями учетно-аналитической системы и системой учетно-аналитического обеспечения, так как их назначением является поддержка процесса принятия управленческих решений необходимой информацией.

Развитие стратегического управленческого учёта ставит цель интегрировать все виды учётной информации, необходимые для управления организацией. В своей работе она выделяет термин «учетно-контрольно-аналитическое обеспечение». Основной задачей стратегического учёта является обеспечение учётно-контрольно-аналитической информацией высший менеджмент для разработки стратегии на длительный период. Существующая учётная практика позволяет в единой технологии обработки информации получить данные для поддержки принятия и исполнения стратегических решений.

Информация о затратах, сформированная в рамках управленческого учёта, является основой контрольно-аналитического обеспечения системы управления, так как именно в данной подсистеме бухгалтерского учёта генерируются данные для внутренних пользователей. Непосредственное содержание данных зависит от множества факторов, в любом случае они определены системами управления [58, с.127].

Исследованию теоретических и практических аспектов оперативного (текущего) управленческого учета затрат в отраслях экономики в настоящее время научной литературой и отраслевыми исследованиями уделено достаточное внимание, в то же время высший менеджмент начинает предъявлять более расширенные требования к учетно-информационному обеспечению. Это выражено в условиях конкуренции потребностью управления затратами не только в получении данных о внутренней среде организации, но и рынках, конкурентах, товарных запасах и др. с целью тактического и стратегического позиционирования организации на рынке. Здесь особое внимание организация уделяет уровню и качеству своих затрат, которые выступают объектом и тактического, и стратегического управления.

Наиболее полно отвечает этим требованиям стратегический управленческий учёт, эффективная система которого нуждается в становлении и совершенствовании его методологии, базирующейся на интегрированном подходе к формированию такого информационного пространства, которое заключало бы в себя весь цикл управленческих процедур, включая учётные, контрольные и аналитические. Думается, что создание системы учётно-аналитического обеспечения управления затратами организации на новой методологической основе, ориентированной на систему стратегического управления, положительно решило бы рассматриваемую проблему.

Функциональную сущность учетно-аналитического комплекса обеспечивают:

1) информационная функция, которая представляет собой подсистему, обеспечивающую процесс управления необходимой информацией и раскрывающую в практической деятельности в качестве сбора, группировки и передачи учетных данных по назначению;

2) функция прогнозного планирования (прогностическая), которая представляет собой подсистему, обеспечивающую создание основы для текущих и перспективных бизнес-планов и способствующая ведению (в рамках конкретного хозяйственного комплекса) результативного менеджмента и маркетинга;

3) аналитическая функция, которая представляет собой подсистему, обеспечивающую анализ финансовых рисков, определение воздействия отдельных хозяйственных операций на процесс формирования прибыли и проведение детальной и глубокой оценки результатов деятельности хозяйственной единицы;

4) контрольная функция, которая представляет собой подсистему, формирующую контроль выполнения управленческих решений, сохранность в процессе движения товарно-материальных ценностей, законность совершения сделок, действий должностных и лиц несущих материальную ответственность, связанных с финансово-хозяйственными операциями.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств - качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе учета необходимо проверить ее полноту и своевременность, а так же правильность отражения результатов в бухгалтерском учете. Для отражения результатов инвентаризации предусмотрены типовые унифицированные формы: инвентаризационная опись основных средств (форма №ИНВ-1); сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (форма №ИНВ-18) – применяется для отражения результатов инвентаризации основных средств и материальных активов, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета; акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (форма №ИНВ-10) - применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования и других объектов основных средств.

Все документы составляются в двух экземплярах и подписываются членами комиссии отдельно по каждому месту нахождения объектов и лицом, ответственным за сохранность объекта. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица. Неучтенные основные средства, а также основные средства, по которым выявлена недостача, записываются в сличительную ведомость результатов инвентаризации основных средств (форма №ИНВ-18).

На основании приказа руководителя по материалам инвентаризационной комиссии в бухгалтерии составляются записи по результатам инвентаризации.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического и синтетического учета. Для аналитического учета наличия объектов основных средств, а также их внутреннего перемещения предназначены три унифицированные формы:

- Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма N ОС-6) - ведется в бухгалтерии по каждому из объектов основных средств;

- Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма N ОС-6а) - открывается на группу объектов основных средств;

- Инвентарная книга учета объектов основных средств (форма N ОС-6б) - ведется малыми предприятиями.

Заполнение инвентарных карточек (инвентарной книги) производится на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы N N ОС-1, [ОС-1а](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FC35cFA0N), [ОС-1б](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FC33cFA0N)) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

В инвентарных карточках отражаются основные данные по объекту основных средств: первоначальная стоимость, срок полезного использования, принятый по объекту, способ начисления амортизации, норма амортизации, освобождение от начисления амортизации (если оно имеет место), а также индивидуальные особенности объекта. Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии организации.

Важными элементами учета основных средств при их поступлении и выбытии являются первичные документы.

Для приемки основных средств (не требующих монтажа), а также для включения объектов в состав основных средств и ввода в эксплуатацию предназначены три унифицированные формы:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1),

- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма N ОС-1а),

- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1б).

Указанными документами оформляется любая операция поступления основных средств в организацию: поступивших посредством приобретения за плату; строительства подрядным способом; получения от других организаций в безвозмездное пользование; внесения в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал; получения в хозяйственное ведение (оперативное управление); получения в аренду (по договору финансовой аренды); поступления по акту дарения, а также для оформления операций, связанных с объектами основных средств, внесенными участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Выбытие основного средства по причине его продажи или передачи другой организации также оформляется при помощи актов этих форм [36, с. 351].

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. К акту прилагается также техническая документация по данному объекту.

Для отражения информации о внутреннем перемещении объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другое используется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма N ОС-2).

Для приемки объектов основных средств после ремонта, модернизации или реконструкции используется унифицированная [форма N ОС-3](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FC3EcFA5N) «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств». Информация о ремонте (реконструкции, модернизации) объекта основных средств вносится в инвентарную карточку (книгу) по [форме N ОС-6](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FF32cFA4N) ([ОС-6а](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FF30cFA7N), [ОС-6б](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FF31cFA7N)).

Поступление на склад оборудования, которое после выполнения монтажных работ будет использоваться как основное средство, оформляется актом о приеме (поступлении) оборудования по [форме N ОС-14](consultantplus://offline/ref=F08059EEEF2ABDC17F3A3B465060D9C28397129D51B8FEC046F87F46E470476B7F51D79577FF3EcFA2N). Акт составляется комиссией по приему основных средств в двух экземплярах и утверждается руководителем.

При передаче оборудования в монтаж оформляется акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма N ОС-15). Если в процессе монтажа и испытания объекта выявлены какие-либо дефекты, то составляется акт о выявленных дефектах оборудования (форма N ОС-16).

Списание автотранспорта оформляется актом о списании автотранспортных средств по форме N ОС-4а. Для списания всех остальных объектов основных средств используют две унифицированные формы: форма N ОС-4 - при списании одного объекта, форма N ОС-4б - при одновременном списании нескольких объектов. Акты на списание оформляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии и утверждаются руководителем организации.

Акт оприходования земельных угодий (форма N 401-АПК) предназначен для принятия на учет земельных угодий, имеющих стоимостную оценку.

В документе указывается расположение земельного участка, его назначение, номер и дата документа, на основании которого оприходован участок.

Акт приема многолетних насаждений (форма N 404-АПК) предназначен для оформления приема законченных выращиванием многолетних насаждений. Акт подписывают члены комиссии, он утверждается руководителем сельскохозяйственной организации, после чего передается вместе с технической документацией в бухгалтерию, а техническая документация передается в службу главного агронома.

Акт на выбраковку животного из основного стада (форма N 406-АПК) применяется для оформления выбраковки из основного стада продуктивного или рабочего скота при утрате им хозяйственно полезных качеств: значительном снижении продуктивности и способности к воспроизводству, работоспособности вследствие неизлечимых болезней, травматических повреждений, старости и т.п. с передачей его на забой, постановку на откорм или продажу.

Акт составляется комиссией, в которую обязательно должны входить главный (старший) ветврач, а при необходимости - зоотехник-селекционер, управляющий (заведующий) и зоотехник отделения фермы. В акте также отражается живая масса (кг) животного при выбраковке, первоначальная стоимость, амортизация (для рабочего скота), причина выбраковки (диагноз болезни). При убое животного непосредственно после выбраковки в акте указывается полученная продукция и ее дальнейшее назначение (использование).

Акт подписывается членами комиссии, утверждается руководителем сельскохозяйственной организации и после этого является основанием для записи в регистрах аналитического и синтетического учета.

Однако с 1 января 2013 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в Законе N 402-ФЗ отсутствует, но их использование привычно для многих хозяйствующих субъектов. Кроме того, самостоятельная разработка форм документов, отличных от унифицированных, требует времени, специальных знаний и дополнительных затрат на настройку программного обеспечения под новые бланки, а применение таких форм может вызвать затруднения в работе как внутри организации, так и с контрагентами.

Учет основных средств подразумевает под собой проверку правильности оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

-неточное исчисление амортизации;

-искажение сумм исчисляемых налогов;

-неправильное отражение основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с п.15 ПБУ 6/01, коммерческим организациям предоставлено право не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) производить переоценку своих основных средств с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результатом переоценки является уценка (восстановительная стоимость меньше остаточной) или дооценка (восстановительная стоимость больше остаточной). Суммы, на которые основное средство было уценено, учитывается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а суммы, на которые основное средство было дооценено – на счете 83 «Добавочный капитал».

В ходе проверки учета расчетов по начислению амортизации необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

По сданным в аренду основным средствам амортизацию начисляет арендодатель. По объектам ОС, входящим в комплекс имущества по договору аренды организации, амортизацию начисляет арендатор. По основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), амортизацию начисляет сторона, на балансе которой числится лизинговое имущество по условиям договора (лизингодатель или лизингополучатель).

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех способов: линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организация может выбрать любой из предложенных способов применительно к группе основных средств, закрепив этот выбор в бухгалтерской учетной политике. Выбранный способ начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Ежемесячный расчет суммы амортизационных отчислений и распределение ее по направлениям затрат осуществляются в ведомости начисления амортизации. По данным ведомостей делаются записи по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счетов затрат.

Проводя проверку начисления амортизации, необходимо обратить внимание на следующее: не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ; не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры. При контроле начисления амортизации необходимо учитывать, что некоторым организациям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных средств. Ускоренная амортизация применяется и оформляется организацией как элемент учетной политики.

Другим не менее важным элементом учета основных средств является годовой отчет организации.

Информация об основных средствах содержится в следующих формах:

-Бухгалтерский баланс (0710001);

- Отчет о прибылях и убытках (0710002);

- Отчет об изменениях капитала (0710003);

- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (0710005)

В частности, в первом разделе бухгалтерского баланса (0710001) показывается наличие основных средств организации на начало и конец отчетного периода по остаточной стоимости. В отчете об изменениях капитала (0710003), в частности, показывается изменение величины добавочного капитала в связи с переоценкой объектов основных средств.

Но наиболее развернутую информацию о движении объектов основных средств в течение отчетного года дает пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (0710005)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/) В этой форме отчетности показывается движение (наличие на начало отчетного года, поступление, выбытие, наличие на конец отчетного периода) основных средств по их видам согласно Общероссийскому классификатору основных фондов по первоначальной (восстановительной) стоимости. Исключая выше сказанное, отдельно показывается стоимость всех объектов основных средств, которые находятся на балансе организации, с подразделением на: переданные в аренду (по видам), переведенные на консервацию, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации. Дополнительно в форме указывается стоимость объектов, полученных в аренду (по видам).   
Следует отметить, что там же раскрываются данные о суммах всей начисленной амортизации и отдельно по видам основных средств и результаты переоценки объектов по первоначальной (восстановительной) стоимости и амортизационным отчислениям.

Таким образом, комплексный подход к учету, анализу и аудиту, направленный на выявление и адаптацию подлежащих трансформации элементов контрольно-аналитического обеспечения целям современной организации, имеет как теоретическую, так и практическую значимость для организации процесса управления его устойчивым развитием.

**2.3 Организация системы учета основных средств на материалах**

**АО «Путь Ильича» Завьяловского района Удмуртской Республики**

На этапе перехода экономики сельского хозяйства к рыночным отношениям большое значение приобретают вопросы совершенствования информационного обеспечения в управлении сельскохозяйственными организациями, и ведущая роль в этом принадлежит учетно-аналитическому комплексу, развитие которого обусловлено необходимостью учитывать все специфические особенности сельского хозяйства, при этом наиболее весомое значение оказывают знание технологий и структуры организации производства, условия обеспечения материально-техническими ресурсами и реализация конечного продукта деятельности. Именно эти аспекты сельского хозяйства позволяют выбрать оптимальный перечень первичной учетной документации, разработать рациональную схему документооборота, установить количество и сроки проведения инвентаризации, разработать рабочий план счетов, выбрать прогрессивную ведение учетных процедур, определить объем и содержание внутренней и внешней отчетности.

С развитием рыночных отношений в сельскохозяйственной сфере необходимо формировать эффективную систему управления сельскохозяйственной деятельностью, что напрямую связано с результативной организацией учетно-аналитического комплекса. Для достижения поставленной цели требуется сделать более активные шаги по модернизации контрольно-аналитических процедур в соответствии с общепризнанными принципами и методами международных стандартов финансовой отчетности.

Поступление новой техники в организации и списание изношенной части основных средств предполагает отражение в учете множества бухгалтерских записей и оформление различного рода документов. Важным элементом учета основных средств являются первичные документы и регистры бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому уче­ту «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. 24.12.2010 г. № 186н).

С 1 января 2013 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в Законе N 402-ФЗ отсутствует, но их использование привычно для многих хозяйствующих субъектов. Так в АО «Путь Ильича» все хозяйственные операции с основными средствами согласно действующей учетной политике организации оформляются с применением унифицированных форм первичной учетной документации (таблица 2.14).

**Таблица 2.14 - Перечень типовых форм первичной учетной документации по учету основных средств, применяемых в АО «Путь Ильича»**

|  |  |
| --- | --- |
| Номер формы | Наименование формы |
| 1 | 2 |
| ОС-1 | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) |
| ОС-1а | Акт о приеме-передаче здания (сооружения) |
| ОС-1б | Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) |
| ОС-2 | Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств |
| ОС-3 | Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств |
| ОС-4 | Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) |
| ОС-4а | Акт о списании автотранспортных средств |
| ОС-4б | Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) |
| ОС-6 | Инвентарная карточка учета объекта основных средств |
| ОС-6а | Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств |
| ОС-6б | Инвентарная книга учета объектов основных средств |
| ОС-14 | Акт о приеме (поступлении) оборудования |
| ОС-15 | Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж |
| ОС-16 | Акт о выявленных дефектах оборудования |
| ИНВ-1 | Инвентаризационная опись основных средств |
| В-1 | Ведомость начисления амортизации |
| ИНВ-18 | Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств |
| 401-АПК | Акт на оприходование земельных угодий |
| 402-АПК | Акт на оприходование земель (земельной доли) |
| 403-АПК | Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование |
| 404-АПК | Акт приема многолетних насаждений |
| 405-АПК | Акт на списание многолетних насаждений |
| 406-АПК | Акт на выбраковку животного из основного стада |
| 407-АПК | Акт переоценки внеоборотных активов |
| РКО | Расходно-кассовый ордер |
| ПКО | Приходно-кассовый ордер |
| ТОРГ-12 | Товарная накладная |

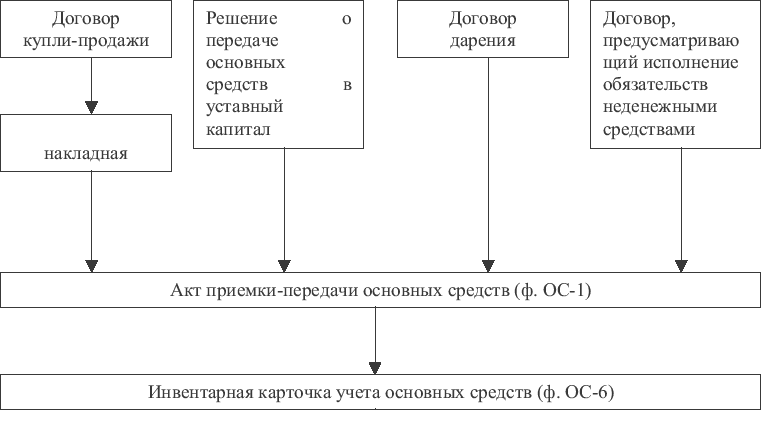
Прием-передача объектов основных средств осуществляется на основе следующих документов:

-для всех основных средств, кроме зданий и сооружений, - акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1)(см. приложение Б);

-для зданий, сооружений – акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма ОС-1а);

-для групп объектов основных средств – акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма №ОС-1б).

В акте указываются характеристика объекта (или группы объектов), его (их) местонахождение, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытания, соответствие техническим условиям, номер амортизационной группы в соответствии с положениями НК РФ и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.



**Рисунок 2.4 - Схема документооборота по первичному учету поступления объектов основных средств в АО «Путь Ильича»**

На рисунке 2.4 представлена схема документооборота по первичному учету поступления объектов основных средств АО «Путь Ильича».

Оформленный акт утверждается руководителем и вместе с приложенными техническими документами передается в бухгалтерию организации. На основании акта заполняется инвентарная карточка учета основных средств (ф. №ОС-6). Инвентарные карточки по форме ОС-6 ведутся в электронном виде и на бумажных носителях.

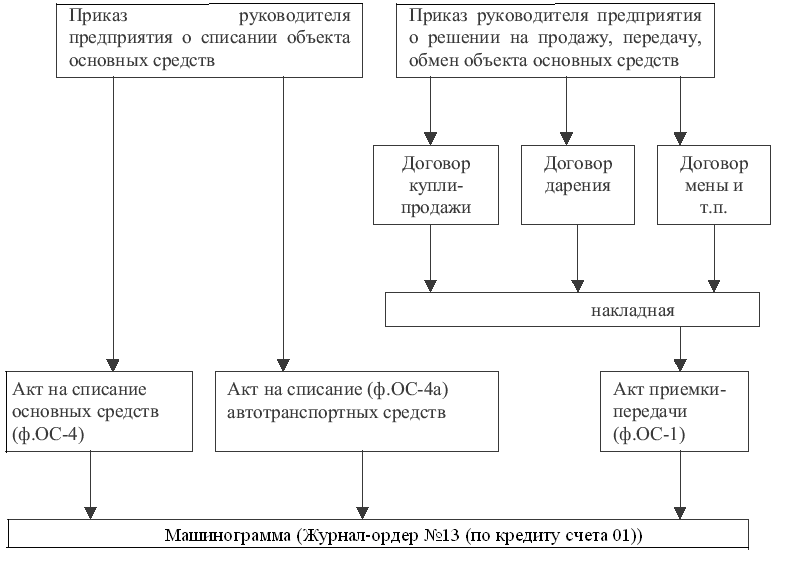
Для оформления приема законченных выращиванием многолетних насаждений предназначен Акт приема многолетних насаждений (форма N 404-АПК). Акт подписывают члены комиссии, он утверждается руководителем сельскохозяйственной организации, после чего передается вместе с технической документацией в бухгалтерию, а техническая документация передается в службу главного агронома.

Акт на выбраковку животного из основного стада (форма N 406-АПК) применяется для оформления выбраковки из основного стада продуктивного или рабочего скота при утрате им хозяйственно полезных качеств: значительном снижении продуктивности и способности к воспроизводству, работоспособности вследствие неизлечимых болезней, травматических повреждений, старости и т.п. с передачей его на забой, постановку на откорм или продажу (см. приложение В).

Акт составляется комиссией, в которую обязательно должны входить главный (старший) ветврач, а при необходимости - зоотехник-селекционер, управляющий (заведующий) и зоотехник отделения фермы. В акте также отражается живая масса (кг) животного при выбраковке, первоначальная стоимость, амортизация (для рабочего скота), причина выбраковки (диагноз болезни). При убое животного непосредственно после выбраковки в акте указывается полученная продукция и ее дальнейшее назначение (использование).

Акт подписывается членами комиссии, утверждается руководителем сельскохозяйственной организации и после этого является основанием для записи в регистрах аналитического и синтетического учета.

На рисунке 2.5. представлена схема документооборота по выбытию объектов основных средств АО «Путь Ильича».



**Рисунок 2.5 - Схема документооборота по выбытию объектов основных средств в АО «Путь Ильича»**

В АО «Путь Ильича» при организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается инвентарный номер. Инвентарный номер указывается в акте о приеме–передаче объекта основных средств (форма №ОС-1, ОС-1а или ОС-1б).

Присвоенный объекту инвентарный номер обозначается в организации путем прикрепления металлического жетона или нанесения его краской. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним в течение всего срока нахождения основного средства в АО «Путь Ильича». Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету в течение пяти лет по окончании года списания. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий срок полезного использования, указанный объект числится под одним инвентарным номером

В случае невозможности проведения качественной оценки оборудования при его поступлении на склад, в АО «Путь Ильича» применяют «Акт о приеме (поступлении) оборудования» (форма №ОС-14). Он составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах и является предварительным, составленным по наружному осмотру для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

Передачу оборудования АО «Путь Ильича» оформляют актом приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. №ОС-15), где указывается монтажная организация, наименование и стоимость переданного оборудования, его комплектность и выявленные при наружном осмотре оборудования дефекты.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт о выявленных дефектах оборудования (ф. №ОС-16). Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Перемещение объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения АО «Путь Ильича» в другое оформляется актом (ф. №ОС-2). Данные о таких перемещениях вносятся в инвентарную карточку учета объектов основных средств (ф. №ОС-6).

Прием-сдачу основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации в организации проводит также специальная комиссия. При этом оформляют акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. №ОС-3). Информация о ремонте, реконструкции, модернизации также должна вноситься в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. №ОС-6).

Для определения непригодности к дальнейшему использованию тех или иных объектов основных средств в организации, т.е. для определения необходимости ликвидации основных средств, в организации согласно п.77 Методических указаний №91н в АО «Путь Ильича» создана постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств.

В функции комиссии входит: осмотр и определение целесообразности дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности их восстановления; установление причин списания объектов; выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное списание объектов; определение возможности использования и цены возможной реализации отдельных узлов, деталей, материалов; составление акта на списание объектов основных средств.

Документальное подтверждение ликвидации основных средств в АО «Путь Ильича» оформляется документами::

- «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)» (форма №ОС-4);

- «Акт о списании автотранспортных средств» (форма № ОС-4а);

- «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных) » (форма № ОС-4б).

Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Выбытие объектов основных средств по причине продажи или передачи организацией основных средств в собственность другого юридического или физического лица, совершаемую по договору мены, оформляют актом о приеме-передаче соответствующей формы (№ ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б).

На основании оформленных актов на списание в бухгалтерии АО «Путь Ильича», в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта.

Согласно Учетной политике АО «Путь Ильича», основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, включающей в себя сумму фактических затрат на их приобретение, доставку и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Каждая операция непременно должна быть отражена на счетах бухгалтерского учета. Операции по движению основных средств отражаются на счетах 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 01 «Основные средства» используется для учета наличия и движения основных средств в организации, которые находятся в эксплуатации, запасе, на консервации или в аренде. Объекты основных средств учитываются на этом счете по первоначальной стоимости. Изменение первоначальной стоимости в процессе достройки, дооборудовании и реконструкции основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства», в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы», а при переоценке ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲтвующих объектов в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

При выбытии основного средства в организации, к счету 01 «Основные средства» может быть открыт субсчет 9 «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета учитывается стоимость выбывающего объекта, а по кредиту сумма накопленной амортизации. По завершении операции выбытия, остаточная стоимость имущества списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 02 «Амортизация основных средств» отражается амортизация, накопленная за время эксплуатации объектов основных средств. По кредиту счета отражается начисленная амортизация, в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или продажу. Сданные в аренду основные средства отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Для обобщения информации о затратах в объекты основных средств, используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». На субсчетах счета 08 учитываются затраты на строительство и приобретение объектов основных средств. Так, например, на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» могут учитываться вложения в монтаж оборудования, возведение зданий и сооружений, и другие расходы, предусмотренные сметами на строительство. Субсчет 4 «Приобретение основных средств» включает затраты проприобретению машин, оборудования, инвентаря и других объектов, которые не требуют монтажа.

В дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» относят фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость основных средств. Сформированная стоимость объекта основных средств, принятого в эксплуатацию, списывается в дебет счета 01 «Основные средства».

Основные корреспонденции счетов по учету основных средств в АО «Путь Ильича» приведены в таблице 2.15, на основании выписки из журнала регистрации хозяйственных операций за 2016 год (табл. 2. 15).

**Таблица 2.15 – Выписка из журнала регистрации хозяйственных операций по учету основных средств в АО «Путь Ильича» за 2016 год**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | | | Документ - основание |
|  | Дебет | | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 |
| **Учет приобретения основных средств** | | | | | |
| Поступило основное средство от поставщика:  Комбайн РСМ-101 "Вектор-410":  Покупная стоимость оборудования | 3 052 000 | 08-4 | | 60 | Договор купли продажи, счет на оплату, накладная |
| Отражена сумма НДС | 549 360 | 19 | | 60 | Счет-фактура |
| Отражены расходы по доставке | 3 900 | 08 | | 60 | Акт выполненных работ |
| Отражена сумма НДС | 702 | 19-04 | | 60-1 | Счет-фактура |
| Произведена оплата стоимости комбайна с расчетного счета | 3 601 360 | 60-1 | | 51 | Выписка банка по расчетному счету, платежное поручение исходящее |
| Произведена оплата стоимости доставки | 4 602 | 60 | | 51 | Выписка банка по расчетному счету, платежное поручение исходящее |
| Комбайн РСМ-101 "Вектор-410" принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости | 3 055 900 | 01-01 | | 08 | Акт приема-передачи |
| Предъявлена к вычету сумма НДС по приобретенному основному средству | 550 062 | 68-02 | | 19 | Счет фактура |
| **Учет выбытия основных средств в результате физического износа** | | | | | |
| Списывается первоначальная стоимость [Зерноуборочного комбайна Лида-1300](http://www.agroserver.ru/b/zernouborochnyy-kombayn-lida-1300-711279.htm) | 3 270 000 | 01-09 (выб.) | | 01-01 | Акт о списании основных средств (кроме зданий и сооружений) |
| Списывается сумма начисленной амортизации | 3 270 000 | 02-01 | | 01-09 (выб.) | Акт о списании основных средств (кроме зданий и сооружений) |
| **Учет выбытия основных средств, в результате продажи** | | | | | |
| Списана первоначальная стоимость Комбайна зерноуборочного MasseyFerguson 7280 | 6 000 000 | | 01-09 | 01 | Акт на списание основных средств |
| Списывается сумма накопленной амортизации Комбайна зерноуборочного MasseyFerguson 7280 | 4 869 300 | | 02-01 | 01-09 (выб.) | Бухгалтерская справка – расчет |
| Списывается остаточная стоимость комбайна | 1 130 700 | | 91-02 | 01-09 (выб.) | Акт на списание |
| Отражается задолженность покупателя за Комбайн зерноуборочный MasseyFerguson 7280 | 1 700 000 | | 62 | 91-01 | Счет на оплату, накладная |
| Начислен НДС к перечислению в бюджет | 259 322 | | 91-02 | 68 | Счет-фактура |
| Поступили средства на расчетный счет в счет оплаты комбайна по договору | 1 700 000 | | 51 | 62 | Выписка банка по расчетному счету |
| Финансовый результат от продажи комбайна (прибыль) | 309 978 | | 91-09 | 99 | Бухгалтерская справка – расчет |

Схема бухгалтерских корреспонденций по учету приобретения и выбытия основных средств в АО «Путь Ильича» (таблица 2.15), соответствует плану счетов и инструкции по его применению.

Стоимость объектов основных средств в АО «Путь Ильича» погашается посредством начисления амортизации.

Для учета амортизационных отчислений по объектам основных средств в АО «Путь Ильича» используется счет 02 «Амортизация основных средств». В рабочем плане счетов организации к счету открыт субсчёт 02-1 «Амортизация основных средств, учитываемых в организации».

Корреспонденции счетов по учету амортизации основных средств АО «Путь Ильича» за 2016 год приведены в журнале регистрации хозяйственных операций (табл. 2.16 ).

**Таблица 2.16 – Выписка из журнала регистрации хозяйственных операций по учету амортизации основных средств в АО «Путь Ильича» за 2016 год**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Сумма, руб. | Дебет | Кредит | Первичные документы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Начислена амортизация основных средств в основном производстве. | 6 811 155 | 20 | 02 | Ведомость учета амортизационных отчислений |
| Начислена амортизация основных средств во вспомогательном производстве. | 504 314 | 23 | 02 | Ведомость учета амортизационных отчислений |
| Начислена амортизация основных средств в обслуживающих производствах и хозяйствах. | 133 308 | 29 | 02 | Ведомость учета амортизационных отчислений |

Схема корреспонденций счетов по учету амортизации основных средств (таблица 2.16) в АО «Путь Ильича» соответствует плану счетов и инструкции по его применению.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут в организации по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Согласно учётной политике АО «Путь Ильича» на 2016 г. амортизация на основные средства начисляется линейным способом, исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств в АО «Путь Ильича» начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств в АО «Путь Ильича» прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Инвентаризация в АО «Путь Ильича» проводится согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, а также Положению о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Согласно учетной политике АО «Путь Ильича» инвентаризация основных средств в хозяйстве проводится 1 раз в 3 года на основании письменного приказа руководителя.

До начала инвентаризации проводится проверка: инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета; технических паспортов или другой технической документации; документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи (Форма № ИНВ-1) «Инвентаризационная опись основных средств» полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия вносит в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается членами инвентаризационной комиссии. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости (форма №ИНВ-18) , а второй - остается у материально ответственных лиц.

Сличительная ведомость включает только те объекты, по которым имеются расхождения с учетными данными.

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов в аренду.

Другим не менее важным элементом учета основных средств является годовой отчет АО «Путь Ильича».

Информация об основных средствах содержится в следующих формах:

-Бухгалтерский баланс (0710001);

- Отчет о прибылях и убытках (0710002);

- Отчет об изменениях капитала (0710003);

- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (0710005)

Наиболее развернутую информацию о движении объектов основных средств в течение отчетного года дает пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (0710005)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/) В этой форме отчетности показывается движение (наличие на начало отчетного года, поступление, выбытие, наличие на конец отчетного периода) основных средств по их видам согласно Общероссийскому классификатору основных фондов по первоначальной (восстановительной) стоимости.Исключая выше сказанное, отдельно показывается стоимость всех объектов основных средств, которые находятся на балансе организации, с подразделением на: переданные в аренду (по видам), переведенные на консервацию, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации. Дополнительно в форме указывается стоимость объектов, полученных в аренду (по видам)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)   
Интересно отметить, что там же раскрываются данные о суммах всей начисленной амортизации и отдельно по видам основных средств и результаты переоценки объектов по первоначальной (восстановительной) стоимости и амортизационным отчислениям.

Используя пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, проведем анализ структуры основных средств.

В процессе анализа необходимо оценить размеры, динамику и структуру вложений капитала организации в основные средств, выявить главные функциональные особенности производственной деятельности (бизнеса) анализируемого хозяйствующего субъекта. [48, с. 445]

Анализ структуры и динамики основных средств АО «Путь Ильича» за 2012г.- 2016г. представлен в аналитической таблице 2.17. Данный анализ проводился по форме 0710005 Пояснений к бухгалтерскому баланса.

**Таблица 2.17 - Структура и динамика основных средств в АО «Путь Ильича» , 2012-2016г.г.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды основных средств | На начало 2012 года | | Поступило | Выбыло | На конец 2016 года | | Изменения , +/- | | Темп роста остатка ,% |
| тыс. руб. | уд.вес, % | тыс.руб. | уд .вес, % | абсолютное | уд.веса, % |
| 1.Здания, сооружения и передаточные устройства | 96 414 | 46,8 | 75 671 | 5 | 172 080 | 43,4 | 75 666 | -3,4 | 178,5 |
| 2.Машины и оборудование | 71 203 | 34,6 | 95 590 | 9 909 | 156 884 | 39,5 | 85 681 | 4,9 | 220,3 |
| 3.Транспортные средства | 9 800 | 4,8 | 7 503 | 4 141 | 13 162 | 3,3 | 3 362 | -1,5 | 134,3 |
| 4.Продуктивный скот | 25 223 | 12,2 | 71 228 | 45 014 | 51 437 | 13,0 | 26 214 | 0,8 | 203,9 |
| 5.Земельные участки | 3 338 | 1,6 | 54 | 59 | 3 333 | 0,8 | -5 | -0,8 | 99,9 |
| Итого | 205 978 | 100 | 250 046 | 59 128 | 396 896 | 100 | 190 918 | х | 192,7 |
|

По данным таблицы 2.17 можно сделать вывод о том, что за указанный период в целом в АО «Путь Ильича» наблюдается преобладание поступления основных средств над их выбытием на 190 918 тыс.руб.

В результате, на конец отчетного периода общая сумма среднегодовой стоимости основных средств составила 396 896 тыс.руб., что на 190 918 тыс.руб. больше по сравнению с началом 2012 года.

Структурный анализ формирования основных средств организации показывает, что в указанном периоде наибольший удельный вес в общей величине средств, вложенных в основные средства приходится на здания, сооpужения и пеpедаточные устройства, при этом их удельный вес уменьшился – на 3,4 % и составил - 43,4 % на конец 2016г. В абсолютном выражении изменение стоимости зданий, сооружений и передаточных устройств составило 75 666 тыс. руб.

Второе по величине место в общем объеме основных средств организации занимают машины и оборудование – от 34,6 % на начало 2012г. до 39,5 % к концу 2016г. В абсолютном выражении изменение стоимости машин и оборудования составило 85 681 тыс. руб.

На третьем месте – продуктивный скот, удельный вес которых на конец периода увеличился на 0,8 % и составил 13,0 % при абсолютной величине 51 437 тыс.руб.

Четвертое место приходится на транспортные средства, удельный вес которых уменьшился на 1,5% и составил на конец периода 3,3% .

Удельный вес остальных видов основных средств хозяйства (земельные участки) составляет всего – 1,6% на начало периода и 0,8 % -на конец анализируемого периода.

Таким образом, сложившаяся структура основных средств АО «Путь Ильича» отражает специфику деятельности хозяйства и позволяет отметить достаточно высокий уровень материально-технической базы всех производственных процессов.

Большое значение в процессе анализа основных средств имеет оценка движения и технического состояния основных средств.

Анализ движения основных средств АО Путь Ильича» проводится на основе расчета показателей:

-коэффициент поступления (ввода) (Квв.), характеризующий долю поступивших основных средств за период;

-коэффициент выбытия (Кв), показывающий долю выбывших за период основных средств;

-коэффициент прироста (Кпр.) основных средств, отражающий темп прироста основных средств;

-показатель срока обновления (Т обн.) основных средств, рассчитываемый как частное от деления стоимости основных средств на начало периода и стоимости поступивших основных средств за период.

Для характеристики технического состояния основных средств АО «Путь Ильича» рассчитываются показатели, данные для расчета которых находятся также в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (0710005):

-коэффициент износа, характеризующий степень износа основных средств;

-коэффициент годности, характеризующий уровень годности основных средств.

Для анализа показателей движения и технического состояния основных средств организации воспользуемся аналитической таблицей 2.18.

**Таблица 2.18 - Показатели движения и технического состояния основных средств в АО Путь Ильича», 2012-2016гг.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателей | | | | | 2016г. к 2012г. |
| 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1.Первоначальная балансовая стоимость, тыс. руб. | | | | | | |
| а) на начало года | 205 978 | 229 291 | 253 927 | 278 718 | 355 847 | 172,8 |
| в т.ч. активная часть | 106 226 | 128 942 | 147 079 | 167 628 | 192 686 | 181,4 |
| б) на конец года | 229 291 | 253 927 | 278 718 | 355 847 | 396 896 | 173,1 |
| в т.ч. активная часть | 128 942 | 147 079 | 167 628 | 192 686 | 221 483 | 171,8 |
| 2.Износ основных средств, тыс. руб. | | | | | | |
| а) на начало года | 93 414 | 110 291 | 122 455 | 141 495 | 159 671 | 170,9 |
| б) на конец года | 110 291 | 122 455 | 141 495 | 159 671 | 177 115 | 160,6 |
| 3. Поступило основных средств в отчетном году, тыс. руб. | 31 560 | 38 249 | 33 689 | 89 329 | 57 219 | 181,3 |
| в т.ч. активной части | 30 963 | 31 745 | 29 393 | 37 254 | 44 966 | 145,2 |
| 4. Выбыло основных средств в отчетном году, тыс. руб. | 8 247 | 13 613 | 8 898 | 12 200 | 16 170 | 196,1 |
| в т.ч. активной части | 8 247 | 13 608 | 8 844 | 12 196 | 16 169 | 196,1 |
| 5.  Коэффициент износа | | | | | | |
| а) на начало года | 0,454 | 0,481 | 0,482 | 0,508 | 0,449 | 98,9 |
| б) на конец года | 0,481 | 0,482 | 0,508 | 0,449 | 0,446 | 92,7 |
| 6.  Коэффициент годности | | | | | | |
| а) на начало года | 0,546 | 0,519 | 0,518 | 0,492 | 0,551 | 100,9 |
| б) на конец года | 0,519 | 0,518 | 0,492 | 0,551 | 0,554 | 106,7 |
| 7.  Коэффициент поступления (обновления) | | | | | | |
| а) по всем ОС | 0,138 | 0,151 | 0,121 | 0,251 | 0,144 | 104,3 |
| б) активной части ОС | 0,240 | 0,216 | 0,175 | 0,193 | 0,203 | 84,6 |
| 8.  Коэффициент выбытия | | | | | | |
| а) по всем ОС | 0,040 | 0,059 | 0,035 | 0,044 | 0,045 | 112,5 |
| б) активной части ОС | 0,078 | 0,106 | 0,060 | 0,073 | 0,084 | 107,7 |
| 9.  Коэффициент прироста | 0,102 | 0,097 | 0,089 | 0,217 | 0,103 | 101,0 |
| 10.Срок обновления основных средств, лет | 6,527 | 5,995 | 7,537 | 3,120 | 6,219 | 95,3 |

Анализ качественного (технического) состояния основных средств начинают с определения уровня их физического износа. Физический износ основных средств неизбежен, однако размер его можно сократить путем ухода за основными фондами, профилактического осмотра и ремонта и рационального использования основных средств. Уровень физического износа определяется через коэффициент износа.

Расчетные данные показателей технического состояния основных средств АО «Путь Ильича» позволяют отметить достаточную степень годности основных средств организации. Данные таблицы 2.18 свидетельствуют о том, что в АО «Путь Ильича» на конец исследуемого периода наблюдается повышение коэффициента годности и снижение коэффициента износа, тесно связанных между собой показателей. Чем ниже коэффициент износа, тем выше коэффициент годности. Коэффициент годности характеризует удельный вес неизношенной части основных средств в общей стоимости основных средств. Если на конец 2012 года коэффициент годности составлял 0,519 (т.е. 51,9 % неизношенных основных средств организации), то на конец 2016 года он составляет 0,554. Снижение темпа роста коэффициента износа в АО «Путь Ильича» на наш взгляд объясняется увеличением количества поступивших основных средств в 2016 г. по сравнению с 2012г. на 81,3 %.

Одним из обобщающих показателей, характеризующих движение основных средств, является коэффициент обновления. Рассчитывается по всем основным средствам и по активной части основных средств. Полученные показатели позволяют выяснить за счет какой части основных средств в большей мере происходит обновление.

Следует отметить, что в АО «Путь Ильича» недостаточно высокий уровень коэффициента обновления – 13,8 % на начало анализируемого периода. Анализ коэффициента обновления всех основных средств показывает увеличение коэффициента в 2016 году по сравнению с 2012 годом на 4,3 %. В 2016 году отмечается увеличение поступивших в организацию основных средств по сравнению с 2012 годом, и соответственно, коэффициента обновления. Коэффициент обновления составил – 14,4%.

Коэффициент выбытия всех основных средств в АО «Путь Ильича» в анализируемом периоде имеет тенденцию увеличения. Следует отметить, что в 2012-2016г.г. наблюдается отрицательная тенденция - коэффициент выбытия по всем основным средствам (0,040; 0,059; 0,035; 0,044; 0,045) ниже коэффициента выбытия по активной части (соответственно 0,078; 0,106; 0,060; 0,073; 0,084). Это свидетельствует о том, что выбытие основных средств в организации осуществляется преимущественно за счет объектов активной части.

Скорость обновления основных средств зависит от производственной, инвестиционной и инновационной активности хозяйства. Оптимальные сроки выбытия основных средств позволяют стимулировать расширенное воспроизводство на основе использования пpогрессивной техники. [65, с. 211]

Эффективность использования основных пpоизводственных сpедств хаpактеpизуется системой обобщающих показателей, котоpые отpажают уpовень использования всей совокупности основных пpоизводственных подpазделений [71, с. 230]:

1) коэффициент фондоотдачи (Фо);

2) коэффициент фондоёмкости (Фе);

3) коэффициент фондоpентабельности (Фp);

4)относительная экономия (высвобождение) основных производственных фондов (Эопф).

Данные для расчета вышеперечисленных коэффициетов находят свое отражение в бухгалтерском балансе и в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В частности, в первом разделе бухгалтерского баланса (0710001) показывается наличие основных средств организации на начало и конец отчетного периода по остаточной стоимости.

Частные показатели дают оценку применения отдельных видов основных средств или характеризуют какую-либо сторону их функционирования в производственном процессе. Исходная информация для перечисленных показателей и анализа эффективности использовании основных средств представлена в таблице 2.19.

**Таблица 2.19 - Анализ эффективности использования основных средств в АО «Путь Ильича»**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя | | | | | Отклонение +,-,2016г. к 2012г. | Темп роста  2016г. к 2012г., % |
| 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2016г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1.Прибыль до налогообложения, тыс. руб. | 18 238 | 25 294 | 34 927 | 37 546 | 44 295 | 26 057 | 242,87 |
| 2.Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости, тыс. руб. | 112991 | 132 295 | 169 416 | 185 632 | 202 758 | 89 767 | 179,45 |
| 3.Среднегодовая стоимость основных средств (ОС), тыс. руб. | 115 782 | 125 236 | 134 347,5 | 166 699,5 | 207 978,5 | 92 196,5 | 179,63 |
| 4.Фондорентабельность (Фр), % | 15,75 | 20,20 | 26,0 | 22,52 | 21,3 | 5,55 | - |
| 5.Фондоотдача (Фо), руб. | 0,98 | 1,06 | 1,26 | 1,11 | 0,97 | -0,01 | 98,98 |
| 6.Фондоемкость (Фе), руб. | 1,02 | 0,95 | 0,79 | 0,90 | 1,03 | 0,01 | 100,98 |

Как следует из данных таблицы 2.19 в 2016 году показатели фондоотдачи и фондоемкости вернулись к уровню 2012 года и составили 0,97руб. и 1,03 руб. соответственно. Так как предельный показатель фондоемкости больше единицы, имеют место снижение эффективности использования основных средств и коэффициента использования производственной мощности. Данное изменение произошло в связи с увеличением среднегодовой стоимости основных средств на 79,63%.

Зная фондоемкость продукции (товаров, работ, услуг), можно рассчитать экономию (перерасход) основных средств (Э(п) ОС) от эффективного использования основных средств:

**Таблица 2.20 - Фондоемкость основных средств вАО «Путь Ильича»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Усл. обознач. | Сумма, тыс.руб. |
| 1.Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости 2016 года, тыс. руб. | Вп2016 | 202 758 |
| 2.Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости 2015 года, тыс. руб. | Вп2015 | 185 632 |
| 3.Фондоемкость 2016 года, руб. | Фе2016 | 1,03 |
| 4.Фондоемкость 2015 года, руб. | Фе2015 | 0,90 |

Э(п) ОС = (Фе2016 - Фе2015) \* Вп2016 (2.1)

Э(п) ОС = (1,03-0,90) \* 202 758 = 26 358,54 тыс. руб.

По итогам расчета можно сделать вывод, что перерасход от использования основных средств в «Путь Ильича» составил 26 358,54 тыс. руб. Этот показатель является значимым для организации, оказывает отрицательное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации.

Наиболее обобщающий показатель эффективности использования основных средств – это фондорентабельность. Его уровень зависит не только от фондоотдачи, но и от рентабельности продукции. Поскольку деятельность АО «Путь Ильича» носит прибыльный характер, то значение показателя фондорентабельности имеет положительное значение. Как видно из таблицы 2.19 2016 год был завершен организацией с прибылью в размере 44 295 тыс. руб. и значение фондорентабельности имеет положительное значение 21,3 % , т.е. организация рентабельно использует основные средства.

На величину и динамику фондоотдачи влияют многие факторы, зависящие и не зависящие от организации, тем не менее, резервы повышения фондоотдачи, лучшего использования техники имеются в каждом подразделении, на каждом участке и рабочем месте. [65, с. 241]

Для определения влияния на фондоотдачу действия некоторых факторов использования основных средств, проведем факторный анализ фондоотдачи основных средств. Расчет влияния факторов на фондоотдачу основных средств представлен в таблице 2.21.

**Таблица 2.21 - Факторный анализ фондоотдачи основных средств в АО «Путь Ильича», 2012-2016 гг.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Базисный год (2012) | Отчетный год (2016) | Отклонения +,- |
| 1.Валовая продукция в оценке по справедливой стоимости, тыс.руб. | 112991 | 202758 | 89767 |
| 2.Среднегодовая стоимость ОС, тыс.руб. | 115782 | 207978,5 | 92196,5 |
| 3.Фондоотдача, руб. | 0,98 | 0,97 | -0,01 |
| 4.Изменение фондоотдачи за счет:  4.1) среднегодовой стоимости основных средств;  4.2) валовой продукция в оценке по справедливой стоимости | -  -  - | -  -  - | -0,01  -0,44  0,43 |

Как следует из данных таблицы 2.21 за анализируемый период фондоотдача в организации уменьшилась с 0,98 руб. до 0,97 руб., т.е. на 0,01 руб. стоимости основных средств. Данное уменьшение фондоотдачи основных средств обусловлено ростом среднегодовой стоимости основных. В результате влияния этого фактора фондоотдача снизилась на 0,44 руб.

Таким образом, в результате проведенного анализа использования основных средств организации можно сделать следующие выводы:

Анализ данных структурных изменений показал, что в структуре основных средств за анализируемый период наибольший удельный вес занимают здания, сооружения и передаточные устройства - 46,8% в 2012году , 43,4 % в 2016году. Наибольший темп роста за указанный период наблюдается по машинам и оборудованию– 220,3% от 2012г.

Что касается транспортных средств, рабочего скота, а также других видов основных средств организации, то в составе основных средств их удельный вес незначителен.

Показатели технического состояния основных средств АО «Путь Ильича», рассчитанные за анализируемый период позволяют отметить достаточную степень годности основных средств хозяйства, при этом к концу 2016г. наблюдается повышение коэффициента годности и снижение коэффициента износа, тесно связанных между собой показателей. Если на начало 2012 года коэффициент годности составлял 0,546 (т.е. 54,6% неизношенных основных средств организации), то на конец 2016 года он составляет 0,554.

Следует отметить, что в организации недостаточно высокий уровень коэффициента обновления – 13,8% в 2012г., а в 2016г. -14,4 %.(срок обновления 7, 24 года в 2012г. и 6,94 года в 2016г.). Что касается коэффициента выбытия, то в 2012-2016г.г. наблюдается отрицательная тенденция - коэффициент выбытия по всем основным средствам (0,040; 0,059; 0,035; 0,044; 0,045) ниже коэффициента выбытия по активной части (соответственно 0,078; 0,106; 0,060; 0,073; 0,084). В 2016 г. показатели фондоотдачи и фондоемкости вернулись к уровню 2012 года и составили 0,97руб. и 1,03 руб. соответственно. Перерасход от использования основных средств в АО «Путь Ильича» составил 2358,54 тыс. руб. Этот показатель является значимым для организации, оказывает отрицательное влияние на деятельность хозяйства.

Деятельность АО «Путь Ильича» за анализируемый период носит прибыльный характер, а значение показателя фондорентабельности имеет положительное значение в связи с увеличением в 2016 г. по сравнению в 2012 г. как прибыли.от продажи, так и до налогообложения).

Анализ влияния основных средств на фондоотдачу показал, что данное снижение обусловлено в основном влиянием роста их среднегодовой стоимости, за счет чего фондоотдача основных средств снизилась на 0,44 руб.

Правильный учет основных средств в сельскохозяйственных организациях дает возможность осуществлять постоянный контроль за состоянием основных средств. Таким образом, комплексный подход к учету, анализу и аудиту, направленный на выявление и адаптацию подлежащих трансформации элементов учетно-аналитического обеспечения целям современной организации, имеет как теоретическую, так и практическую значимость для организации процесса управления его устойчивым развитием.

**3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И**

**ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В**

**СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**3.1 Совершенствование бухгалтерского учета основных средств на материалах АО «Путь Ильича» Завьяловского района**

Роль основных средств в деятельности организаций трудно переоценить. Их состояние и эффективное использование влияют на конечные результаты и являются важнейшим фактором в процессе хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем на эффективное и рациональное использование объектов основных средств оказывает значительное влияние организация их бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимая для принятия управленческих решений. Ведение бухгалтерского учета, и в частности учета основных средств, регламентируется нормативными документами. Однако в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств подвергается достаточно частым изменениям, что приводит к определенным затруднениям, связанным с применением новых редакций стандартов на практике. Кроме того, наличие регламентаций в нормативных документах еще не защищает от возникновения практических проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского учета. Проанализируем современное состояние регламентаций по бухгалтерскому учету основных средств и проблемы его ведения на практике. Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский (финансовый) учет основных средств в системе российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), систематизированы в таблице3.1.

**Таблица 3.1 - Современная система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Нормативный документ | Последняя редакция | Требования к учету основных средств |
| 1.О бухгалтерском учете: Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E5946460708A1395A9FC8CD42D0AA9EBFV7c1H) от 06.12.2011 N 402-ФЗ [[14]](#Par186) | 28.12.2013 | Регламентирует общий порядок учета активов, в частности проведения инвентаризации активов |
| 2.Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C90C8CD42D0AA9EBFV7c1H)Минфина России от 29.07.1998 N 34н [[26]](#Par198) | 24.12.2010 | Дает определение и классификацию объектов основных средств; определяет их оценку и методы начисления |
| 3.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006): [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C91C8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 27.11.2006 N 154н [[23]](#Par195) | 24.12.2010 | Определяет порядок оценки и учета основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте |
| 4.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9EC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 30.03.2001 N 26н [[24]](#Par196) | 24.12.2010 | Дает определение и классификацию основных средств; регламентирует их оценку, срок полезного использования, способы начисления амортизации, раскрытие информации о них в отчетности |
| 5.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070EA63F599EC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 06.05.1999 N 32н [[21]](#Par193) | 27.04.2012 | Определяет порядок и правила признания доходов от поступления объектов основных средств |
| 6.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070EA63F599CC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 06.05.1999 N 33н [[22]](#Par194) | 27.04.2012 | Определяет порядок и правила признания расходов от выбытия объектов основных средств |
| 7.Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008): [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070EA63F599FC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 06.10.2008 N 107н [[25]](#Par197) | 27.04.2012 | Определяет порядок включения затрат по кредитам и займам в себестоимость инвестиционного актива |
| 8.Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9DC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 13.10.2003 N 91н [[18]](#Par190) | 24.12.2010 | Детализируют [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9EC8CD42D0AA9EBF71E200EEE334C8EB0B98C3V0c3H) в отношении классификации, оценки, документации и учета основных средств |
| 9.Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070DA0305E98C8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 13.06.1995 N 49 [[19]](#Par191) | 08.11.2010 | Определяет порядок проведения инвентаризации основных средств |
| 10.Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: [Приказ](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070DA0305E9AC8CD42D0AA9EBFV7c1H) Минфина России от 31.10.2000 N 94н [[20]](#Par192) | 08.11.2010 | Определяет порядок отражения основных средств на счетах бухгалтерского учета |

Можно отметить (см. таблицу 3.1), что современный бухгалтерский учет основных средств достаточно хорошо регламентирован. В системе РСБУ представлено [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9EC8CD42D0AA9EBF71E200EEE334C8EB0B98C3V0c3H) "Учет основных средств", посвященное всем наиболее важным вопросам учета основных средств. Кроме того, существует нормативный документ третьего уровня - Методические [указания](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9DC8CD42D0AA9EBF71E200EEE334C8EB0B98C3V0c5H) по бухгалтерскому учету основных средств, который детализирует [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9EC8CD42D0AA9EBF71E200EEE334C8EB0B98C3V0c3H) в ряде вопросов. Есть и регламентации других нормативных документов, которые прямо или косвенно регулируют учет объектов основных средств в определенных ситуациях. Вместе с тем указанная стройная система все-таки не создает защиты от проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского учета основных средств.

Тот факт, что современное нормативное регулирование бухгалтерского учета основных средств не обеспечивает исчерпывающих правил их признания, оценки и отражения в отчетности, подтверждается широким обсуждением проблем учета основных средств в современной научной литературе. Так, например, Гетьман В.Г.[[44, с. 2]](#Par174) считает, что "действующие положения в области учета основных средств не являются идеальными и не в полной мере отвечают запросам современного бизнеса". Обращая внимание на сохраняющиеся принципиальные отличия требований [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070CA6395C9EC8CD42D0AA9EBF71E200EEE334C8EB0B98C3V0c3H) от регламентаций его международного аналога - Международного [стандарта](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDE2992E594646070EAE3F5D9FC8CD42D0AA9EBFV7c1H) финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 "Основные средства", Гетьман В.Г.[[44, с. 2]](#Par174) отмечает, что данные отличия приводят к нежелательным последствиям, негативно сказывающимся на формировании информации об основных средствах, необходимой для принятия различных управленческих решений. На сохраняющиеся отличия регламентаций по учету основных средств в системах российских и международных стандартов указывается также в работах ЩадиловойС.Н. [90, с.68] и ДеминойИ.Д. [[47, с.34]](#Par176), а также в работах других ученых.

Проблемы, связанные с первоначальной и последующей оценкой основных средств, недостаточностью регламентаций в нормативных документах по бухгалтерскому учету, признают КуликоваЛ.И. [[57, с.35]](#Par180), Мизиковский Е.А. и Дружиловская Э.С.[[65, с.52]](#Par183). Исследователь Куликова Л.И.[[57, с.23]](#Par181)рассматривает также проблему учета обесценения основных средств. Ширикова К.С.[[87,с.2]](#Par204) затрагивает вопросы оценки и учета основных средств, внесенных в счет взноса в уставный капитал.

Обобщая приведенные точки зрения на современное регулирование учета основных средств, можно выделить две составляющие обсуждаемых проблем в данной сфере. Первая - это несовершенство имеющихся регламентаций в системе РСБУ, не позволяющих сформировать достоверную информацию об основных средствах в практике российских организаций. Вторая - это неполное соответствие требований отечественных стандартов по учету основных средств регламентациям МСФО, что замедляет общий процесс сближения РСБУ с МСФО и в конечном итоге также не способствует достоверному отражению основных средств в отчетности.

Вопросы и проблемы амортизации основных средств не являются новыми как для отечественной теории и практики бухгалтерского учета, так и всего бухгалтерского учета в мировом масштабе.

На современном этапе развития бухгалтерского учета отечественные ученые-экономисты - теоретики и практики, основываясь на богатом историческом опыте, пытаются решать проблемы амортизации. Проблемными на сегодняшний день, в том числе для сельскохозяйственных организаций, продолжают оставаться вопросы выбора способов начисления амортизации основных средств при формировании учетной политики в целях наиболее эффективного их использования и, соответственно, наибольшей экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Экономическая безопасность - "это состояние наиболее эффективного использования ресурсов для предотвращения угроз и обеспечения стабильного функционирования предприятия".

Выбор способа амортизации "...определяется отраслевой принадлежностью, видами деятельности, особенностями организации и технологии производства..." [[78](#Par332), с. 33] и должен быть произведен на основании расчета ожидаемого поступления экономических выгод от использования основных средств.

В [п. 7.2](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E46DF85F1328E51184E0C3D6FE99EBC76C7B3B46D2782y9n5G) Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике будущие экономические выгоды характеризуются как потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Актив способен приносить экономические выгоды организации в будущем, когда он может быть:

а) используется обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;

б) обменивается на другой актив;

в) используется для погашения обязательства;

г) распределяется между собственниками организации [[24]](#Par318).

Несомненным является тот факт, что до настоящего времени во многих организациях, включая сельскохозяйственные, при выборе способа амортизации по различным характеру и условиям эксплуатации основных средств, приоритет отдается простоте и точности расчета сумм амортизации, т.е. линейному способу амортизации. Этот способ применяется и в отношении зданий и сооружений, и в отношении продуктивного скота и т.д. При этом не учитывается зависимость получения экономических выгод от интенсивности эксплуатации активов, что должно быть приоритетным в решении данного вопроса. Линейный способ должен применяться только в случае равномерного получения дохода в течение срока полезного использования активов.

Рассмотрим расчет сумм амортизации основных средств при применении линейного метода (1-й способ) и способа списания стоимости пропорционально объему продукции (2-й способ) на примере АО «Путь Ильича» Завьяловского района (таблица3.2).

**Таблица 3.2- Расчет сумм амортизации основных средств в АО «Путь Ильича» при применениилинейного метода и способа списания стоимостипропорционально объему продукции**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации | Первоначальная стоимость, руб. | Объем производства за год, ед. | Норма амортизации | | Сумма амортизации | | Остаточная стоимость на конец года при применении способа | |
| линейный метод, % | метод списания стоимости пропорционально объему продукции, руб/ед. | линейный метод, руб. | метод списания стоимости пропорционально объему продукции, руб/ед. | линейный метод, руб. | метод списания стоимости пропорционально объему продукции, руб/ед. |
| 1-й | 529 200 | 44 000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 73 920 | 453 600 | 455 280 |
| 2-й | 529 200 | 48000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 80 640 | 378 000 | 374 640 |
| 3-й | 529 200 | 43 000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 72 240 | 302 400 | 302 400 |
| 4-й | 529 200 | 40 000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 67 200 | 226 800 | 235 200 |
| 5-й | 529 200 | 37 000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 62 160 | 151 200 | 173 040 |
| 6-й | 529 200 | 35000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 58 800 | 75 600 | 114 240 |
| 7-й | 529 200 | 33000 | 14,2857 | 1,68 | 75 600 | 55 440 | - | - |
| Всего | х | 280 000 | х | х | 529 200 | 529 200 | х | х |

Информация, представленная в таблице 3.2, свидетельствует о том, что в АО «Путь Ильича» при применении линейного метода происходит равномерное списание стоимости объекта основных средств независимо от интенсивности его использования. Суммы амортизации объекта в условиях применения способа списания стоимости пропорционально объему продукции колеблются по годам с учетом данного фактора. Это оказывает влияние на себестоимость производимой продукции, на финансовый результат деятельности организации, на величину остаточной стоимости основных средств и, соответственно, на показатели бухгалтерского баланса, финансовое состояние и платежеспособность организации. Данные бухгалтерского баланса в условиях применения второго способа амортизации в АО «Путь Ильича» будут более реальными, а показатели, рассчитанные по данным такого баланса, - достоверными. Таким образом предлагаем рассчитывать амортизацию в АО «Путь Ильича» методом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Поскольку приток экономических выгод в процессе эксплуатации объекта основных средств может существенно меняться, это требует, на наш взгляд, проведения ежегодной проверки выбранного способа амортизации на необходимость его уточнения и замены на другой, в большей степени соответствующий характеру и условиям использования актива. Однако в соответствии с [п. 18](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E40DD84F63FD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268A96yAnFG) ПБУ 6/01 "применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу" [[16]](#Par327), т.е. выбранный в учетной политике и применяемый способ начисления амортизации пересмотру и изменению не подлежит. Данная [норма](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E40DD84F63FD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268A96yAnFG) вступает в некоторое противоречие с [Положением](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E45DE81F53FD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268A99yAnBG) по бухгалтерскому учету "Изменения в оценочных значениях" (ПБУ 21/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Так, в [п. 2](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E45DE81F53FD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268A99yAn9G) ПБУ 21/2008 сказано, что корректировка стоимости актива или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств, и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности, признается изменением оценочного значения [[20]](#Par328). Изменения в оценочных значениях подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности. Эти противоречия могут быть прояснены посредством обращения к МСФО (IAS) 16 "Основные средства", в [п. 61](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E46DD82F53BD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268B92yAnAG) которого сказано, что "метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен в целях отражения такого изменения структуры". Кроме того, [п. 51](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E46DD82F53BD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268B93yAnFG) МСФО (IAS) 16 определяет, что остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке [[9]](#Par321). Таким образом, проверка должна проводиться не только в отношении выбранного способа амортизации, но и в отношении установленного срока полезного использования основных средств.

Процедуры выбора способа амортизации и срока полезного использования основных средств и периодической их проверки на соответствие их притоку экономических выгод от использования актива представлены на рисунке 3.1.

Выбор способа ведения бухгалтерского учета - способа амортизации основных средств/срока полезного использования

Выбор способа амортизации / определение срока полезного использования основных средств, обеспечивающих выполнение задач по управлению и оптимизации предпринимательского риска

Оценка влияния каждого из исследуемых способов амортизации/предполагаемых сроков полезного использования основных средств на прогнозируемые показатели финансового состояния и финансовые результаты деятельности организации

Исследование и сравнение нескольких возможных к применению способов амортизации / предполагае-мых сроков полезного использования основных средств на соответствие их притоку экономических выгод от использования объекта

Утверждение и закрепление выбранного способа ведения бухгалтерского учета (способа амортизации) в учетной политике

Последовательное применение выбранного способа ведения бухгалтерского учета (способа амортизации)

Представление в бухгалтерской отчетности информации о суммах накопленной амортизации

Оценка влияния величины суммы амортизации на фактические показатели финансового состояния и финансовые результаты хозяйствующего субъекта

Проверка применяемого способа амортизации наего соответствие притоку экономических выгод от использования объекта основных средств

**Рисунок 3.1- Этапы выбора способа амортизации/срока полезного использования для оценки влияния на показатели финансового состояния и финансовые результаты хозяйствующего субъекта**

При реализации представленных на рисунке процедур бухгалтер должен основываться на своем профессиональном суждении. "Все, чем здесь может помочь пользователям отчетности бухгалтер, - это стараться добросовестно применять на практике свое профессиональное суждение, используя учетную политику как способ максимально приблизить данные отчетности к реальному положению дел" [[72](#Par330), с. 29].

Результаты периодической проверки способа амортизации и срока полезного использования основных средств на соответствие их притоку экономических выгод от использования актива необходимо оформить документально. Документ, отражающий такие изменения, должен быть разработан организацией самостоятельно и утвержден в рамках ее учетной политики (см. предлагаемую форму акта об изменении способов амортизации/сроков полезного использования основных средств в приложении Г).

Содержание документа должно отражать наименование и дату составления документа, перечень основных средств, по которым производится изменение способа амортизации или срока полезного использования, причину такого изменения, суммы амортизации, рассчитанные в соответствии с новым и ранее применяемым способом амортизации (сроком полезного использования), изменения в сумме амортизации, корреспонденцию счетов, при помощи которой факт хозяйственной жизни должен быть отражен в учетных регистрах, Ф.И.О., должности и подписи членов комиссии. Акт должен быть подписан главным бухгалтером организации и утвержден руководителем. Форма разработанного документа может быть использована в практической деятельности бухгалтерских служб, позволит своевременно документально зафиксировать в учетных регистрах происходящие перемены, своевременно скорректировать показатели бухгалтерской отчетности в связи с этими изменениями.

Таким образом, обозначенные нами проблемы учета амортизации основных средств требуют их решения и практическая реализация предлагаемых нами мероприятий позволит, на наш взгляд, разрешить некоторые из них.

Биологические активы составляют основную часть активов сельскохозяйственной организации, поскольку их доля в валюте баланса колеблется от 40 до 50% [[89, с.18]](#Par472).

На законодательном уровне вопрос учета биологических активов в нашей стране не урегулирован, однако попытки устранить эту проблему предпринимаются, об этом свидетельствуют проект положения по бухгалтерскому учету "Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции", а также комментарий к нему и методические рекомендации по первичному применению данного проекта, размещенные на сайте Минсельхоза России.В проекте документа раскрываются условия признания средства в качестве биологического актива, даны примеры биологических активов и их классификация, оценка и амортизация активов, их обесценение и прекращение признания, прибыли и убытки от признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. Дана информация в бухгалтерской отчетности о биологических активах.

Проект был разработан в 2006 г., но до сих пор не вступил в силу. Причина этому, на взгляд автора, - неготовность бухгалтерского учета на данной стадии развития системы к кардинальным изменениям, поскольку принятие данного ПБУ приведет к отказу от исчисления себестоимости продукции и необходимости оценки всех активов организации по справедливой стоимости, а для этого необходимы новые счета, бланки отчетности, методы оценки объектов бухгалтерского учета.

Для группировки информации об однородных объектах в отчетности применяют счета бухгалтерского учета. В[Плане](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B3ABFCE141E40A5B5E88FAAFB9EDEEDE7CE5EB144635086CB6I) счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса не выделены синтетические и аналитические счета по учету биологических активов. Сравнительная характеристика действующих положений по бухгалтерскому учету в России и МСФО по учету биологических активов в сельскохозяйственных организациях приведена в таблице3.3.

**Таблица 3.3 - Сопоставление учета биологических активов по МСФО**

**и российским правилам бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N  п/п | Признак | МСФО 41 | [ПБУ 5/01](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B4ADFCE743ED575156D1F6ADBEE2B1C97BACE715463509C669BEI) и [6/01](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B4ACFAE446E9575156D1F6ADBEE2B1C97BACE715463509C669B9I) |
| 1 | Оценка объекта | Справедливая  стоимость | Первоначальная  стоимость |
| 2 | Специальные критериипризнания | Отсутствуют | Присутствуют |
| 3 | Изменение цены объекта,гиперинфляция | Учитываются | Не учитываются |
| 4 | Информация обизменениях оценочных  значений | Учитывается | Не учитывается |
| 5 | Учет биологическихактивов,  предназначенных дляпродажи | Оцениваются  обособленно от других  биологических активов | Обособленно не  учитываются |

В связи с этим возникает необходимость рассмотрения вопроса отражения информации о биологических активах на счетах бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Для эффективной организации бухгалтерского учета необходимо выделить текущие и долгосрочные биологические активы, поскольку они имеют разные сроки полезного использования. Сравнивая [План](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B3ABFCE141E40A5B5E88FAAFB9EDEEDE7CE5EB144635086CB6I) счетов российского учета с МСФО (табл. 3.4), следует отметить, что отечественный [План](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B3ABFCE141E40A5B5E88FAAFB9EDEEDE7CE5EB144635086CB6I) счетов не в полной мере отражает особенности биологических активов.

**Таблица 3.4 - Сопоставление счетов российского бухгалтерского учетаи МСФО при учете биологических активов**

|  |  |
| --- | --- |
| РСБУ | МСФО |
| 1 | 2 |
| 01 "Основные средства" | 31110 "Долгосрочные биологические  активы" |
| 02 "Амортизация основных средств и  долгосрочных биологических активов" | 31121 "Накопленная амортизация по  биологическим активам" |

Продолжение таблицы 3.4

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| 08 "Вложения во внеоборотные активы" | 23150 "Текущие биологические активы" |
| 10 "Материалы" |
| 11 "Животные на выращивании и  откорме" |
| 14 "Резервы под снижение стоимости  материальных ценностей" |
| 20 "Основное производство" | 71200 "Постоянные расходы" |
| 23 "Вспомогательные производства" | 72000 "Общие, коммерческие и  административные расходы" |
| 25 "Общепроизводственные расходы" | - |
| 26 "Общехозяйственные расходы" | - |
| 43 "Готовая продукция" | 23130 "Готовая продукция" |
| 50 "Касса" | 11000 "Денежные средства в кассе" |
| 51 "Расчетные счета" | 11200 "Денежные средства на  расчетном счете" |
| 60 "Расчеты с поставщиками и  подрядчиками" | 21130 "Счета к получению  (дебиторская задолженность)" |
| 68 "Расчеты по налогам и сборам" | 74000 "Прочие расходы" |
| 69 "Расчеты по социальному  страхованию и обеспечению" | 74000 "Прочие расходы" |
| 70 "Расчеты с персоналом по оплате  труда" | 71110 "Заработная плата" |
| 75 "Расчеты с учредителями" | 40000 "Текущие обязательства" |
| 76 "Расчеты с разными дебиторами и  кредиторами" | 21130 "Счета к получению  (дебиторская задолженность)",  40000 "Текущие обязательства" |
| 90 "Продажи" | 61000 "Выручка от реализации" |
| 91 "Прочие доходы и расходы";  99 "Прибыли и убытки" | 63000 "Прочие доходы", 74000  "Прочие расходы" |
| 93000 "Счета центра прибыли  (убытка)" |

Продолжение таблицы 3.4

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
|  | 62100 "Доходы от первоначального  признания биологических активов и  сельскохозяйственной продукции по  первоначальной стоимости" |
| 62200 "Доходы от изменения  справедливой стоимости биологических  активов и сельскохозяйственной  продукции" |
| 62300 "Доходы от выбытия  биологических активов и  сельскохозяйственной продукции" |
| 73100 "Расходы от первоначального  признания биологических активов и  сельскохозяйственной продукции по  первоначальной стоимости" |
| 73200 "Расходы от изменения  справедливой стоимости биологических  активов и сельскохозяйственной  продукции" |
| 73300 "Расходы от выбытия  биологических активов" |

Как показал анализ данных таблицы 3.4, особое внимание уделяется в МСФО оценке биологических активов по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость - это та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Рассматривая определения справедливой стоимости, необходимо отметить, что на практике выполнение следующих условий сильно затруднено в связи с тем, что:

- отсутствуют гарантии, что продавец и покупатель - это хорошо осведомленные, независимые друг от друга, заинтересованные в совершении такой сделки стороны;

- непонятно, приобретет ли покупатель биологический актив у данного продавца;

- не учитывается местоположение продавца и покупателя, расходы по доставке актива до места назначения;

- слова "заинтересованные" и "желающие" не означают их готовность совершить сделку в данный момент.

Доступна информация о рыночных ценах по биологическому активу

на отчетную дату

Рыночная цена

Доступна информация о рыночных ценах по аналогичным активам

Рыночная цена аналогичных активов

Возможно определить дисконтированную стоимость будущих

денежных средств от использования данного биологического актива

Дисконтированная стоимость будущих денежных средств от использования биологического актива

Биологический актив используется многократно в сельскохозяйственном производстве

Амортизация по биологическому активу начисляется

Доступные рыночные цены по биологическому активу на предыдущую отчетную дату

Последние рыночные цены по данному активу

Сумма фактических затрат на получение актива

Первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации

Планируемый доход от использования актива

да нет

да нет

да нет

да нет

да нет да нет

**Рисунок 3.2 - Алгоритм определения справедливой стоимости по биологическим активам**

Также на практике не всегда присутствует активный рынок биологических активов, поэтому возникает вопрос расчета справедливой стоимости при отсутствии рыночных цен на момент составления финансовой отчетности. Для решения данной проблемы, по мнению автора, следует использовать алгоритм расчета справедливой стоимости биологических активов в сельскохозяйственных организациях, представленный на [рисунке](#Par169) 3.2.

Сегодня биологические активы учитываются в составе основных и оборотных средств. Для устранения данного недостатка целесообразно использовать для отражения операций с долгосрочными и текущими биологическими активами свободные счета в бухгалтерском учете, например 12 и 13.

Учет долгосрочных биологических активов предлагаем осуществлять на счете 12, назвав его "Долгосрочные биологические активы". К данному счету необходимо открыть два субсчета - растениеводство и животноводство, которые включают субсчета 2-го порядка - достигшие эксплуатационного возраста и не достигшие эксплуатационного возраста.

По биологическим активам, достигшим эксплуатационного возраста, следует начислять амортизацию. Данное деление обеспечит прозрачность формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции. Счет 12 будет предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных биологических активов в сельскохозяйственных организациях. Счет 12 будет являться активным, по дебету счета будет учитываться поступление долгосрочных биологических активов, а по кредиту - их уменьшение, сальдо счета будет всегда дебетовым.

При этом к счету 02 "Амортизация основных средств" целесообразно открывать следующиесубсчета:

1) амортизация долгосрочных биологических активов растениеводства;

2) амортизация долгосрочных биологических активов животноводства;

3) амортизация сельскохозяйственной техники;

4) амортизация зданий и сооружений;

5) амортизация прочих основных средств.

Также целесообразно при учете приобретения долгосрочных биологических активов к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" открывать субсчета:

1) приобретение земельных участков;

2) приобретение объектов природопользования;

3) строительство объектов основных средств;

4) приобретение объектов основных средств (кроме биологических активов);

5) приобретение нематериальных активов;

6) приобретение долгосрочных биологических активов растениеводства;

7) приобретение долгосрочных биологических активов животноводства;

8) прочие вложения.

Рассматривая вопрос учета текущих биологических активов, невозможно обойти вниманием учет продуктивных животных, так как на одном счете 11 учитывают животных на выращивании и откорме, что недопустимо, потому что:

- у них разные рационы кормления и получаемая готовая продукция;

- животные на выращивании относятся к будущим основным средствам, а на откорме - к бывшим основным средствам;

- при откорме важны величина среднесуточного прироста массы, расход кормов на единицу прироста, качество получаемой продукции, а при выращивании молодняка на первое место выходит планируемая продуктивность животных и устранение причин ее снижения;

- целью выращивания животных является воспроизводство стада, откорма - получение высокорентабельной животноводческой продукции.

Для устранения в учете вышеотмеченного недостатка, по мнению автора, необходимо:

1) разделить учет бывших и будущих основных средств;

2) для учета животных на откорме использовать счет 11, переименовав его на «Животные на откорме»;

3) применять счет 13, назвав его «Текущие биологические активы».

Счет 13 будет являться активным, по дебету счета будет учитываться поступление текущих биологических активов, а по кредиту - их выбытие, сальдо счета будет всегда дебетовым. Для эффективного применения на практике предлагаем к счету 13 открывать субсчета "Растениеводство" и "Животноводство".

Для эффективного отражения в бухгалтерском учете изменения справедливой стоимости биологических активов предлагаем использовать свободный счет 92, назвав его "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности", и открыть к нему следующие субсчета:

1) доходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости;

2) доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

3) доходы от выбытия биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

4) прочие доходы от сельскохозяйственной деятельности;

5) расходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости;

6) расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

7) расходы на содержание биологических активов и получение сельскохозяйственной продукции;

8) расходы от выбытия биологических активов и сельскохозяйственной продукции;

9) прочие расходы от сельскохозяйственной деятельности;

10) прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности.

Последний субсчет счета 92 "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности" предназначен для выявления финансового результата от сельскохозяйственной деятельности. По окончании отчетного периода все субсчета с 1 - 9, открытые к счету 92 "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности", закрываются на субсчете 10 "Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности". Далее в конце отчетного года финансовый результат от сельскохозяйственной деятельности списывается на счет 99 "Прибыли и убытки".

Внедрение на практике [Плана](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A289FE312F25F4B3ABFCE141E40A5B5E88FAAFB9EDEEDE7CE5EB144635086CB6I) счетов в соответствии с МСФО, корреспонденции счетов и отчета об изменениях биологических активов позволит всесторонне отразить информацию о биологических активах в сельскохозяйственных организациях, которые могут служить предметом залога в кредитном договоре.

Действующими правилами бухгалтерского учета земельные участки, находящиеся в собственности организаций, относят к объектам учета основных средств, однако методология их учета разработана недостаточно полно.

В результате проведённого исследования нами сделаны следующие выводы:

1) отсутствует первичный, аналитический учёт земельных ресурсов в исследованных сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики;

2) из-за недостаточной проработанности нормативной базы в области бухгалтерского учета земельных участков в годовой отчетности сельскохозяйственных организаций данные приводятся лишь в количественном учете;

3) отсутствие учета земельных участков в исследуемых организациях приводит к тому, что земельные участки своевременно не переводятся в соответствующие категории земель, вследствие чего данные бухгалтерского учета оказываются недостоверным.

Объект недвижимого имущества нельзя оприходовать в составе основных средств организации до государственной регистрации прав собственности на него. На основании положений Гражданского кодекса РФ принятие к бухгалтерскому учету объектов недвижимости должно осуществляться их собственниками. Собственники земельного участка подтверждают свои права на землю документами государственного земельного кадастра, а также документами государственной регистрации. Выписка из Единого государственного реестра земель содержит следующие сведения о земельных участках: местоположение (адрес), кадастровый номер, площадь, категория земель, описание границ земельных участков, зарегистрированные в установленном порядке ограничения (обременения), качественные характеристики, в том числе показатели плодородия почвы для отдельных категорий земель; наличие объектов недвижимого имущества, находящихся на земельных участках.

Формирование первоначальной стоимости участка завершается после получения свидетельства о регистрации, и он переводится в состав основных средств организации.

Первичный документ служит подтверждением факта совершения хозяйственной операции. От качества предоставляемой первичной информации зависит достоверность отчетности, результаты стоимостной оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных ресурсов.

Действующие специализированные документы по учету земельных участков характеризуются неполным набором реквизитов, позволяющим фиксировать информацию данного вида имущества. Выбытие земельных участков в первичных документах не отражается. В результате этого усиливается потребность в разработке первичных документов по учету земельных участков.

Исследовав землю как объект бухгалтерского учёта, учитывающийся на счете 01, считаем целесообразным учитывать земельные ресурсы в составе внеоборотных активов на отдельном синтетическом счёте 06 «Земельные ресурсы», к которому будут открываться счета второго и третьего порядка (таблица. 3.5).

**Таблица 3.5 - Рекомендуемый перечень субсчетов к синтетическому**

**счету 06 «Земельные ресурсы»**

|  |  |
| --- | --- |
| Субсчет | Наименование субсчетов |
| 06-1 | Земли сельскохозяйственного назначения |
| 06-2 | Земли поселений |
| 06-3 | Земли промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, земли для обеспечения космической деятельности, земли обороны, безопасности и земли иного специального назначения |
| 06-4 | Земли особо охраняемых территорий и объектов |
| 06-5 | Земли лесного фонда |
| 06-6 | Земли водного фонда |
| 06-7 | Земли запаса |

Выделение земельных ресурсов в отдельный счет позволит:

- уточнить данную категорию ресурсов в имущественной оценке;

- упорядочить бухучет за счет выделения объектов учета из группы амортизируемых (так как на земельные ресурсы амортизация не начисляется);

- систематизировать учет по отдельному объекту учета;

- повысить достоверность, полноту и существенность аудита данного счета, а такжеосуществлять контроль со стороны государственных органов в вопросах регулирования ифинансирования по инновационным программам.

Первоначальной стоимостью земельных участков является сумма фактических затрат на их приобретение.

В качестве расходов на приобретение земельных участков учитываются:

- выкупная стоимость исходя из суммы, уплаченной продавцу;

- государственная пошлина за регистрацию права собственности на земельный участок;

- расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением земли;

- вознаграждения, уплаченные посреднику.

В таблице 3.6 представлена рекомендуемая система аналитических счетов к субсчету 06/1.

**Таблица 3.6 - Предлагаемая номенклатура аналитических счетов к субсчету 06 /1 «Земли сельскохозяйственного назначения»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Субсчет | Счета 2-го порядка | Счета 3-го порядка | Счета 4-го порядка |
| 06/1 «Земли сельскохо-зяйствен-ного назначения» | 1. Пашня | 1. Богарная  2. Орошаемая | По участкам, полям, севооборотам, правовому статусу |
| 2. Многолетние насаждения | 1. Сады, ягодники,плодовые питомники, плантации | По участкам,  правовому статусу |
| 3.Сенокосы | 1. Заливные  2. Коренного улучшения  3. Чистые  4. Слабо закочкаренные  5. Средне и сильно закочкаренные  6. Слабо закустаренныеили слабо залесенные  7. Средне и сильно закустаренные | По участкам, полям,  правовому статусу |
| 4.Пастбища | 1. Заболоченные  2. Суходольные | По участкам, полям,  правовому статусу |

Затраты, связанные с приобретением земельных участков, должны собираться насчете 06 «Земельные ресурсы» и отражаются там до тех пор, пока организация не зарегистрирует свое право собственности на земельный участок в Едином государственном реестре.

Аналитический учет земельных участков ведется в гектарах и сложившейся ихстоимости по севооборотам, участкам и полям.

На основании разработанного перечня аналитических счетов был составлен перечень типовых хозяйственных операций (таблица 3.7).

**Таблица 3.7 - Перечень предлагаемых хозяйственных операций по счету 06 в разрезе аналитических субсчетов по учету земельных ресурсов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Сумма, тыс.руб. | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1. Приобретение пашни на участке 1, поле 7 | 300000 | 06.1.1.1.7 | 60 |
| 2. Уплачена государственная пошлина  за регистрацию и постановку на  кадастровый учет земельного участка 1 | 4000 | 06.1.1.1.7 | 76 |
| 3. Приняты к учету затраты  на межевание и оценку,  консультационные и прочие услуги | 2000 | 06.1.1.1.7 | 76 |
| 4. Зачисление пашни  в состав основных средств | 306000 | 01 | 06.1.1.1.7 |
| 5. Выкуп земельной доли  у работников организации | 30000 | 06.1.1.2.5 | 73.3 |
| 6. Выкуп земельных долей  у неработающих граждан | 60000 | 06.1.1.2.8 | 76 |
| 7. Земельные участки внесены  в качестве вклада в уставный капитал | 200000 | 06.1.1.3.5 | 75 |

Земли сельскохозяйственного назначения подвержены естественному истощению,а следовательно, требуют восстановления. Необходимость восстановления ее плодородиязначительно выше, чем других объектов основных средств, так как другие объекты можнозаменить, а земля замене не подлежит. Ее приходится использовать такой, какая она есть,бессрочно и в строго определенных границах владения или пользования. В этих условияхорганизация правильного учета затрат на восстановление земли приобретает особую актуальность и значимость [44, с.3].

Затраты на восстановление земельных участков, по нашему мнению, необходимоделить на текущие и капитальные.

Текущие затраты на восстановление земли – это затраты, связанные с определенными видами работ, направленными на восстановление и улучшение баланса питательныхвеществ в почве, а также агротехническими, агрохимическими и мелиоративными мероприятиями, имеющими периодический или сезонный характер. Они должны распределяться между производимой продукцией растениеводства пропорционально базе распре-деления согласно учетной политике.

В составе текущих затрат могут учитываться стоимость внесенных удобрений (органических и минеральных) и других материальных ресурсов, израсходованных на эти цели, затраты на оплату труда рабочих, занятых на восстановительных работах, с отчислениями на социальные нужды, амортизация сельскохозяйственных машин, занятых на восстановлении земли, затраты на оплату услуг сторонних организаций.

Учитывая значимость данных затрат, считаем целесообразным выделение их в отдельную статью калькуляции продукции растениеводства – «затраты на восстановлениеземли».

Капитальные затраты на восстановление земли – это затраты, связанные с коренным улучшением сельскохозяйственных земель. Сюда можно отнести затраты на проведение отдельных видов мелиоративных, агрохимических и агрофизических работ, такихкак известкование и гипсование почв, глубокие вспашки. Установление четкого перечнякапитальных и текущих затрат на восстановление земли должно осуществляться агротехническими и экономическими службами совместно.

В современных условиях, когда земля сельскохозяйственного назначения приобрела стоимость и статус самостоятельного объекта бухгалтерского учета, капитальные затраты на коренное улучшение земель необходимо рассматривать, на наш взгляд, не какотдельную группу объектов основных средств, а как самостоятельную категорию внеоборотных активов, учитываемую на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Такимобразом, наши предложения сводятся к тому, что затраты на коренное улучшение земельных участков не являются объектом основных средств, они должны учитываться на счете08 «Вложения во внеоборотные активы», в рамках которого мы рекомендуем использовать специальный субсчет «Вложения на коренное улучшение земельных участков сельскохозяйственного назначения, оформленных на правах собственности».

Порядок списания учтенных и сгруппированных на счете 08 затрат на коренноеулучшение земель мы рекомендуем установить в зависимости от характера и вида выполняемых восстановительных работ, а также сроков эксплуатации произведенных улучшений. С этой целью мы провели их систематизацию.

- Капитальные затраты, связанные с созданием новых объектов основных средств(например, оросительные и осушительные системы).

- Капитальные затраты, связанные с разовыми работами на земельных участках,обеспечивающими их большую и постоянную пригодность к эксплуатации (расчистка зарослей, корчевка кустарников под пашню, очистка полей от камней и валунов, очисткаводоемов).

- Капитальные затраты, связанные с работами, имеющими периодический характери направленные на временное улучшение качества земель (известкование и гипсованиепочв, плантажные (глубокие) вспашки и т.п.).

Первый вид затрат мы рекомендуем списывать со счета 08, субсчет «Затраты накоренное улучшение собственных земельных участков сельскохозяйственного назначения» по мере окончания восстановительных работ на стоимость вновь получаемого объекта. Амортизацию по таким объектам целесообразно начислять в порядке, установленномдля основных средств общего назначения.

Второй вид затрат на коренное улучшение земель мы предлагаем так же, как и впервом случае, учитывать на счете 08. Однако, по мере завершения восстановительныхработ, они должны списываться на увеличение стоимости того участка, на котором былипроизведены эти работы, а не выделяться в самостоятельный объект учета основныхсредств, как это предписано ПБУ 6/01. В результате коренного улучшения участок приобретает улучшенное качество и новую балансовую стоимость с одновременным увеличением его потребительской стоимости.

Во-первых, мы рекомендуем данные капитальные затраты относить на увеличениестоимости конкретных земельных участков, а не выделять их в самостоятельный объектучета основных средств. И, во-вторых, считаем, что данные затраты следует относить наувеличение стоимости конкретных земельных площадей не по итогам года, а только позавершении всего комплекса работ (отдельного этапа работ), так как частичное выполнение работ далеко не всегда приводит к увеличению реальной стоимости объекта.

Третий вид затрат на коренное улучшение земель предусматривает периодическиповторяющиеся работы, которые ведут к улучшению технологических качеств (свойств)почвы на ограниченный, но достаточно продолжительный срок. Капитальные затраты напроведение таких работ также аккумулируются на счете 08, однако порядок их дальнейшего бухгалтерского оформления требует особого подхода. Мы считаем, что данный видзатрат не должен преобразовываться в самостоятельный объект основных средств, а непосредственно переноситься на стоимость готового продукта в корреспонденции счетов покредиту счета 08, субсчет «Вложения на коренное улучшение земельных участков сельскохозяйственного назначения, оформленных на правах собственности» и дебету счета 20,субсчет «Растениеводство». В противном случае данные затраты будут «накапливаться»либо в составе основных средств, либо в составе внеоборотных активов, искажая реальную стоимость активов сельскохозяйственной организации.

Данные предложения согласуются в своей основе с нормами, заложенными в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях». Однако названные рекомендации не учитывают специфику и характер капитальных вложений, влияющих на организацию учета, и не указывают, к какимименно видам капитальных затрат данная норма может быть применима. Нормы погашения капитальных затрат на коренное улучшение земель сельскохозяйственного назначения нами рекомендуется рассчитывать организациям самостоятельно с учетом срока действия улучшений. Таким образом, земельный участок продолжит числиться в учете посвоей первоначальной стоимости.

Исследованные нами специфические особенности организации бухгалтерского учета операций с земельными ресурсами, в части обособленного отражения земельныхучастков хозяйствующих субъектов позволят, на наш взгляд, точнее определять параметры ресурсного потенциала хозяйства, вложения в экономический оборот капитала, стоимость наличногоземельного участка, а также принимать более взвешенные управленческие решения.

Таким образом, изучение организации бухгалтерского учета основных средств в АО «Путь Ильича» позволило нам выявить недостатки и предложить пути их устранения, которые для большей наглядности представлены в таблице (таблица 3.8)

**Таблица 3.8 - Выявленные недостатки учета основных средств в АО «Путь Ильича» и рекомендации по их устранению**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Выявленные недостатки | Пути их устранения |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Применения линейного способа расчета амортизации основных средств | Заменить линейный метод начисления амортизации основных средств на метод списания стоимости пропорционально объему продукции |
| 2. | В плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций АПК не выделены синтетические и аналитические счета по учету биологических активов | Целесообразно использовать для отражения операций с долгосрочными и текущими биологическими активами свободные счета в бухгалтерском учете:  Счет 12 «Долгосрочные биологические активы»;  Счет 13 « Текущие биологические активы» |

Продолжение таблицы 3.8

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 3. | Недопустимо на одном счете 11 учитывать животных на выращивании и откорме | 1) Для учета животных на откорме использовать счет 11, переименовать его на "Животные на откорме";  2) Для учета животных на выращивании применять счет 13, назвать его "Текущие биологические активы". |
| 4. | Оценка биологических активов по фактической стоимости | Ввести справедливую стоимость для оценки биологических активов; для эффективного отражения в бухгалтерском учете изменения справедливой стоимости биологических активов предлагаем использовать свободный счет 92, назвать его «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности» |
| 5. | Действующие специализированные документы по учету земельных участков характеризуются неполным набором реквизитов, позволяющим фиксировать информацию данного вида имущества. Выбытие земельных участков в первичных документах не отражается. | Учитывать земельные ресурсы в составе внеоборотных активов на отдельном синтетическом счёте 06 «Земельные ресурсы», к которому будут открываться счета второго, третьего и четвертого порядка. |
| 6. | Отражение затрат на коренное улучшение земель на 01 счете | Учитывать затраты на коренное улучшение земельных участков на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», открыть к нему субсчет «Вложения на коренное улучшение земельных участков сельскохозяйственного назначения, оформленных на правах собственности» |
| 7. | Отсутствует проверка выбранного способа амортизации и установленного срока полезного использования основных средств | Ввести периодическую проверку способа амортизации и срока полезного использования основных средств, оформляемую документально с помощью предлагаемой формы акта об изменении способов амортизации/сроков полезного использования основных средств в приложении Г. |

На наш взгляд предложенные нами элементы рационализации бухгалтерского учета основных средств позволят качественно повысить ведение бухгалтерского учета и отчетности в АО «Путь Ильича» Завьяловского района.

**3.2 Резервы увеличения эффективности использования основных средств в организации**

Как известно, руководители организаций раз­личного ранга постоянно сталкиваются с необхо­димостью контроля, планирования и прогнозирова­ния, т. е. процессами, которые раскрывают сущность управления. Это объясняется тем, что актуальной задачей любой хозяйственной деятельности следу­ет считать выявление так называемых “узких мест” и поиск их оптимального преодоления в условиях ограниченности производственных ресурсов, среди которых особую роль играют основные средства. От их наличия, движения и эффективности использова­ния зависит выбор одного из альтернативных вари­антов стратегического развития, а также конкретные управленческие решения, направленные на увеличе­ние потенциальных возможностей организации.

Однако проблема состоит в том, что с ростом числа ограничений, при которых находится опти­мальная траектория движения организации к по­ставленной цели, задача управления усложняется и может вообще не иметь решения при отсутствии своевременного анализа. Кроме того, стратегия и тактика управления основными средствами опре­деляется необходимостью достижения двух, каза­лось бы, взаимоисключающих состояний организации: обеспечения текущей платежеспособности и ликвидности, а также рационального использова­ния и инвестирования основных средств. При этом значимым фактором в управлении организацией становится специфика деятельности.

Существует множество методик анализа эф­фективности использования основных средств.

Главным фактором экономии средств, вложенных в основные средства, является рост фондоотдачи.

При проведении анализа необходимо учитывать также и более глубокие процессы. Анализируя фондоотдачу, и числитель и знаменатель дроби можно разделить на среднегодовую численность работников (Ч), что даст возможность установить прямую зависимость фондоотдачи от производительности труда (Пр) и обратную зависимость от фондовооруженности работников (Фв), представленную в факторной модели:

Фо = Пр / Фво (3.3).

Для установления влияния отдельных факторов на изменение фондоотдачи проведем факторный анализ, используя данные таблицы 3.9.

**Таблица 3.9 - Исходная информация для анализа фондоотдачи**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2015 г. | 2016 г. | Отклонения (+,-) | Темпы роста % |
| 1.Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. Ос | 166699,5 | 207978,5 | 41279 | 124,76 |
| 2.Среднегодовая численность работников, чел. Ч | 179 | 181 | 2 | 101,12 |
| 3.Фондоотдача, руб. Фо | 1,11 | 0,97 | -0,13 | 88,29 |
| 4.Фондовооруженность, тыс. руб./чел. Фво | 931,28 | 1149,05 | 217,77 | 123,38 |
| 5.Производительность труда, тыс. руб./чел. Пр | 1037,05 | 1120,2 | 83,15 | 108,02 |

Для расчета влияния факторов: производительности труда одного рабочего (Пр) и фондовооруженности одного рабочего (Фво) на результативный показатель фондоотдачи (Фо) используем метод цепных подстановок.

Рассчитаем влияние изменения производительности труда:

∆Фо(Пр) = (Пр1 : Фво0) - (Пр0 : Фво0), (3.4).

где 1 – данные 2016 г., 0 – данные 2015 г.

∆Фо(Пр)=(1120,2:931,28)-(1037,05:931,28) = 1,203-1,114 = 0,089 руб.

Затем влияние фондовооруженности:

∆Фо(Фво) = (Пр1 : Фво1) - (Пр1 : Фво0) (3.5).

∆Фо(Фво)=(1120,2:1149,05)-(1120,2:931,28) =0,975-1,203= -0,228 руб.

Проверяем общее влияние факторов

∆Фо= ∆Фо(Пр) + ∆Фо(Фво) (3.6).

∆Фо = 0,089-0,228= -0,139 руб.

Расчет показал, что увеличение производительности труда в 2016 году на 8,02 % по сравнению с 2015 годом положительно сказался на показателе фондоотдачи, в результате чего фондоотдача увеличилась на 0,089 руб. за год.

Увеличение в 2016 году показателя фондовооруженности труда одного рабочего на 23,38% отрицательно отразилось на показателе фондоотдачи, и привело к снижению фондоотдачи на 0,228 руб. В результате влияния обоих факторов фондоотдача всех основных средств снизилась на 0,139 руб.

Для того чтобы повысить фондоотдачу основных средств, при имеющемся значительном увеличении стоимости основных средств в 2016г., нам необходимо найти пути увеличения объема выручки из неиспользуемых резервов организации. Нами предложено сдавать основные средства в аренду во время их длительного простоя(например зимой). Такая техника, как трактора, грузовые автомобили могут быть использованы круглогодично, а не только в сезон уборки урожая. Рассчитаем возможную выручку от сдачи техники в таблице 3.10.Дляоценка сдачи в аренду техники нами использованы сложившиеся средние рыночные цены в 2016г. на аренду спецтехники.

**Таблица 3.10- Возможная выручка от сдачи в аренду техники в АО «Путь Ильича»**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид транспортного средства | Количество (шт.), 2016г. | Количество техники для сдачи в аренду (шт.) | Стоимость арендной платы 1 ед. техники, руб. | | Объём выручки за 1 месяц, руб. |
| смена | месяц |
| 1.Тракторы всех марок | 30 | 5 | 7 600 | 152 000 | 760 000 |
| 2.Автомобили грузоперевозящие | 15 | 4 | 12 000 | 240 000 | 960 000 |

Таким образом, исходя из данных таблицы 3.10, мы видим, что сдача в аренду даже небольшого количества единиц спецтехники может существенно увеличить выручку от продажи в АО «Путь Ильича», и, следовательно, повысить эффективность использования основных средств.

Фондоотдача активной части средств (технологического оборудования) является сложным фактором, подверженным влиянию различных факторов второго и последующих порядков. Факторами второго порядка могут быть: изменение количества единицы оборудования, изменение производительности оборудования. К факторам третьего порядка можно отнести: замену оборудования, внедрение мероприятий научно-технического прогресса, социальные факторы.

Нами в рамках рационализации бухгалтерского учета основных средств было предложено сдавать в аренду часть неиспользуемых транспортных средств.

В частности за счет данного предложения изменится общий показатель выручки от продажи. При сдаче 5 тракторов и 4 грузоперевозящих машин, организация получит около 1 647 тыс. руб. выручки в месяц за вычетом суммы амортизационных отчислений.

Данные изменения положительно сказались на уровне фондоотдачи, что наглядно представлено в таблице 3.11

**Таблица 3.11 - Данные для проведения анализа эффективности использования основных средств, в результате предложения сдачи в аренду техники (машин и тракторов)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2016 г. | 2016 г.  (проект) | Отклонения, +,- | Темп  роста,  % |
| 1.Выручка от продажи, тыс.руб. | 205 790 | 210 731 | 4 941 | 102,4 |
| 2.Среднегодовая стоимость ОС, тыс.руб. | 207 978,5 | 207 978,5 | - | - |
| 3.Фондоотдача, руб. | 0,989 | 1,013 | 0,024 | 102,43 |
| 4.Фондоемкость, руб. | 1,01 | 0,99 | -0,02 | 98,02 |
| 5.Фондорентабельность основных средств, % | 21,30 | 21,81 | 0,51 | 102,4 |

Таким образом, при проведении предложенного мероприятия по сдаче в аренду техники, которая не используется зимний период, фондоотдача основных средств в организации увеличилась с 0,989 руб. до 1,013 руб., т.е. на 0,024 руб. на каждый рубль стоимости основных средств, фондоёмкость, являясь показателем обратным фондоотдаче снизилась на 0,02 руб. Это означает, что основные фонды стали использоваться более эффективно. Показатель фондорентабельности увеличился на 2,4%, следовательно повысилась эффективность использования основных средств. Если организация внедрит предложенные нами методы повышения эффективности использования основных средств, то она сможет обеспечить себе финансовую устойчивость и платежеспособность.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

На основе выполненных в работе исследований по проблеме повышения эффективности использования основных средств сельскохозяйственных организаций и разработанных теоретических и практических положений сделаны следующие выводы и предложения:

1. Основные средства показывают производственную мощность организации. От эффективности использования основных средств организацией и его структурными подразделениями зависит производительность труда, объем производства, рентабельность, и в целом этот показатель оказывает существенное влияние на прибыль организации, что является важнейшим фактором осуществления производственной деятельности.

Увеличение эффективности использования основных средств, прямо воздействует на снижение расходов, а это, в свою очередь, положительно влияет на динамику уровня расходов на производство и реализацию продукции, товаров, работ и услуг. Можно сделать вывод о том, что анализ основных средств необходим для оценки и выявления резервов улучшения структуры основных средств организации, а также повышения эффективности их использования.

2. Рассчитан коэффициент обновления, который выражает долю вновь введенных в эксплуатацию в отчетном году основных средств в общей стоимости всех основных средств на конец года. Так с 2006 по 2010 год наблюдается рост этого показателя в сельском хозяйстве Удмуртской Республики, а с 2011 года коэффициент обновления снижается, однако относительно 2006 года его величина в 2016 году выше на 1%. 3а исследуемый период коэффициент выбытия снизился на 2,2 и в 2016 году составил 3%. В целом по России коэффициент обновления основных средств сельского хозяйства с 2006 по 2009 год растет, наблюдается лишь незначительное снижение с 2010 года по 2016 год. В свою очередь, коэффициент выбытия за исследуемый период снизился на 2,1%.

3.Рассчитанный коэффициент износа выражает степень изношенности основных средств. В Удмуртской Республике с 2006 по 2016 год наблюдается постоянное уменьшение данного коэффициента, причем в 2006 году он составил 46,3 % , в 2016 г. – 38,5%). Обратно пропорционально изменяется коэффициент годности, который выражает отношение остаточной стоимости основных средств к их полной (восстановительной) стоимости. Опираясь на расчеты в работе можно сделать следующий вывод: физическое состояние основных средств сельского хозяйства России характеризуется незначительным снижением степени изношенности (с 2006 г. по 2016 г. снизилась на 2,8%), что подтверждает необходимость обновлять основные средства сельского хозяйства хотя бы для простого воспроизводства. Показатель годности в свою очередь незначительно растет. Этот факт подтверждает то, что основные средства нужно не ремонтировать, а заменять на новые.

4. Сделанные расчеты подтверждают, что использование линейного метода начисления амортизации по отношению к активной части основных средств организации является нецелесообразным. При применении линейного метода происходит равномерное списание стоимости объекта основных средств независимо от интенсивности его использования. Суммы амортизации объекта в условиях применения способа списания стоимости пропорционально объему продукции колеблются по годам с учетом данного фактора. Это оказывает влияние на себестоимость производимой продукции, на финансовый результат деятельности организации, на величину остаточной стоимости основных средств и, соответственно, на показатели бухгалтерского баланса, финансовое состояние и платежеспособность организации. Данные бухгалтерского баланса в условиях применения второго способа амортизации в АО «Путь Ильича» будут более реальными, а показатели, рассчитанные по данным такого баланса, - достоверными. Таким образом предлагаем рассчитывать амортизацию в АО «Путь Ильича» методом списания стоимости пропорционально объему продукции.

5. Поскольку приток экономических выгод в процессе эксплуатации объекта основных средств может существенно меняться, это требует, на наш взгляд, проведения ежегодной проверки выбранного способа амортизации на необходимость его уточнения и замены на другой, в большей степени соответствующий характеру и условиям использования актива. Проверка должна проводиться не только в отношении выбранного способа амортизации, но и в отношении установленного срока полезного использования основных средств. Результаты периодической проверки способа амортизации и срока полезного использования основных средств на соответствие их притоку экономических выгод от использования актива необходимо оформить документально. Документ, отражающий такие изменения, должен быть разработан организацией самостоятельно и утвержден в рамках ее учетной политики (см. предлагаемую форму акта об изменении способов амортизации/сроков полезного использования основных средств в приложении Г).

6. Сегодня биологические активы учитываются в составе основных и оборотных средств. Для устранения данного недостатка целесообразно использовать для отражения операций с долгосрочными и текущими биологическими активами свободные счета в бухгалтерском учете, например 12 и 13. Учет долгосрочных биологических активов предлагаем осуществлять на счете 12, назвав его "Долгосрочные биологические активы". Для учета текущих биологических активов рекомендуем применять счет 13, назвав его «Текущие биологические активы».

7. Рассматривая вопрос учета текущих биологических активов, невозможно обойти вниманием учет продуктивных животных, так как на одном счете 11 учитывают животных на выращивании и откорме, что недопустимо. Для устранения в учете вышеотмеченного недостатка, по мнению автора, надо:

1) разделить учет бывших и будущих основных средств;

2) для учета животных на откорме использовать счет 11, переименовав его на «Животные на откорме»;

3) применять счет 13, назвав его «Текущие биологические активы».

8. Для эффективного отражения в бухгалтерском учете изменения справедливой стоимости биологических активов предлагаем использовать свободный счет 92, назвав его "Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности".

9.Учитывать земельные ресурсы в составе внеоборотных активов на отдельном синтетическом счёте 06 «Земельные ресурсы», к которому будут открываться счета второго, третьего и четвертого порядка.

10.Учитывать затраты на коренное улучшение земельных участков на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», открыть к нему субсчет «Вложения на коренное улучшение земельных участков сельскохозяйственного назначения, оформленных на правах собственности»

11. Проведен факторный анализ, для установления влияния производительности труда одного рабочего и фондовооруженности одного рабочего на результативный показатель фондоотдачи.

Расчет показал, что увеличение производительности труда в 2016 году на 8,02 % по сравнению с 2015 годом положительно сказался на показателе фондоотдачи, в результате чего фондоотдача увеличилась на 0,089 руб. за год.

Увеличение в 2016 году показателя фондовооруженности труда одного рабочего на 23,38% отрицательно отразилось на показателе фондоотдачи, и привело к снижению фондоотдачи на 0,228 руб. В результате влияния обоих факторов фондоотдача всех основных средств снизилась на 0,139 руб.

12. Во время длительного простоя транспортных средств, например в зимнее время года, рекомендовано сдавать их в аренду физическим или юридическим лицам. Это позволит повысить эффективность использования основных средств и увеличит выручкуна 2,4%что, в свою очередь, положительно скажется на показателе фондоотдачи, которая увеличится с 0,989 руб. до 1,013 руб., т.е. на 0,024 руб. на каждый рубль стоимости основных средств, фондоёмкость снизится на 0,02 руб. Показатель фондорентабельности увеличился на 2,4%, тем самым организация будет более эффективно использовать ресурсы.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс РФ. Часть I, утвержден Государственной Думой РФ от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017), (с изм. и доп. вступившими в силу с 28.03.2017).
2. Гражданский кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ от 26 января 1996 года № 14-ФЗ (ред. от 28.03.2017), (с изм. от 28.03.2017).
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017),(с изм. и доп. вступившими в силу с 04.05.2017).
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011. № 402 ФЗ (ред. от 23.05.2016).
5. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016)  
   "Об акционерных обществах"(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).
6. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017)  
   "Об аудиторской деятельности.
7. Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов» от 07.06.2013 № 133-ФЗ.
8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (ред. от 27.06.2016).
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (ред. от 27.06.2016).
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» (ред. от 27.06.2016).
11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (ред. от 27.06.2016).
12. Постановление Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы от 01.01.2002 (ред. от 07.07.2016).
13. Приказ Минфина РФ «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» от 17.02.1997 (ред. от 23.01.2001) № 15.
14. Положение по бухгалтерскому учету 1/08 «Учетная политика организации», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н (ред. от 06.04.2015).
15. Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 года № 43н (ред. от 08.11.2010г.№ 142н).
16. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (в ред. от 24.12.2010 г.№ 186н).
17. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н (ред. от 06.04.2015г.№ 55н).
18. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н(ред. от 17.05.2015 г.№ 55н).
19. Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 декабря 2012 года № 167н (ред. от 06.04.2015).
20. [Положение](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E45DE81F53FD35B1017003F68E6C1AB718EBFB56D268A99yAnBG) по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008): утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015).
21. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 года № 91н (ред. от 24.12.2010).
22. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утверждены приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (ред. от 24.12.2010).
23. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утверждены приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 19 июня 2002года № 559.
24. [Концепция](consultantplus://offline/ref=0862CFEE67FFDB9116A56C0D960160704E46DF85F1328E51184E0C3Dy6nFG) бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29.12.1997.
25. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержден приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94 н (в ред. от 08.11.2010 № 142н).
26. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждена приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н).
27. Устав АО «Путь Ильича».
28. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов, - 2 изд., перераб. и доп..-М.: Изд – во «КНОРУС», 2008. – 342с.
29. Алексеева Г.Н. Теория бухгалтерского учета: учеб.пособие / Г.Н. Алексеева. – Тамбов: изд-во Тамб. техн. Ун-та, 2008. – 164 с.
30. Алексеева А.И., Васильев Ю.В., Малеева А.В., Ушвицкий Л.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / А.И.Алексеева, Ю.В.Васильев, А.В., Малеева, Л.И.Ушвицкий. - М.: Финансы и статистика, 2006. — 528 с.
31. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб.пособие / В.П. Астахов. - М.: Ростов-на-Дону.: ИКЦ МарТ, 2006. – 388 с.
32. Бабаев Ю.А. Петров А. М. Теория бухгалтерского учета. Учебник / Под редакцией проф. Ю.А. Бабаева. А. М. Петрова– М.: Проспект, 2017. – 240 с.
33. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / Под редакцией проф. Ю.А. Бабаева. – 2-2 изд., перераб. и доп.- М.:Вузовский учебник, 2009. – 650 с.
34. Баженова Т.П.Совершенствование методики анализа использования основных средств в пере­рабатывающих предприятиях / Т.П. Баженова // Экономика и статистика. 2007. № 4. С. 50.
35. Бакаев А.С. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2011.-367 с.
36. Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет: учебник /Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. – Ростов н/Д.: Изд-во «Феникс», 2012. – 318 с.
37. Булаев С.В. Новый взгляд на учет ремонта ТС // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. - № 1. – С.16-13.
38. Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. – М.: Изд-во: «Эксмо», 2008. – 525 с.
39. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Бахрушина. 5-е изд., стер. -М.: Омега-Л,2006. - 576 с.
40. Волков А.Г. Контроль и ревизия : учебное пособие /А.Г. Волков, Е.Н. Чернышева. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.
41. Гаврилюк В.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве в первичных документах и проводках / В.М. Гаврилюк, В.М. Пархоменко. – М: Изд-во: «Фактор», 2009. – 480 с.
42. Гарбузов В.Ф. Финансово-кредитный словарь / В.Ф. Гарбузов.-М.: Финансы и статистика, 1986. -736 с.
43. Гетьман В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова, - 2-е изд. Перераб. и доп. – М: Изд-во – торговая корпорация «Дашков и К», 2011. – 504 с.
44. Гетьман В.Г. [Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDFE9A305946460704A53E5C9EC8CD42D0AA9EBFV7c1H) основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. - №14. – С.2-7.
45. Годин А.М. Статистика: учебник / А.М. Годин, - 7-е изд. перераб. и испр. – М.: Изд-во – торговая корпорация «Дашков и К», 2010. – 460 с.
46. Гусева Т.М. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие /Т.М. Гусева., Т.Н. Шеина., Х.Ш. Нурмухаметова, - 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 576 с.
47. Демина И.Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствие с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - №12. – С.2-7.
48. Жак Ришар Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятий - М: «Аудит» И.О. «ЮНИТИ», 1997.– 375 с.
49. Елина Л.А Изучаем грядущие изменения в бухучете // Главная книга. – 2012. - №21. – С.27-35.
50. Елисеева И.И. Статистика: учебник /под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Изд-во Юрайт, 2010. – 565 с.
51. Иода Е.В. Статистика: учебное пособие / Е.В. Иода. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА – М, 2012. – 303 с.
52. Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет / И.В. Карташова, Н.А.Каморджанова, - 4-е издание доп. –С-Пб.: Питер, 2010.- 304 с.
53. Келеметова С.И. Воспроизводство основных фондов промышленных предприятий: взгляд в прошлое и современность // Научный журнал АКАДЕМА. -2009.-№6.- С.4-7.
54. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник./ В.В. Ковалев, О.Н. Волкова.- М.: Проспект, 2010. – 424 с.
55. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник/Кондраков Н. П., 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 584 с.
56. Кружкова И.И Биологические активы как объект Российского учета и учета по международным стандартам // Вестник ОрелГАУ. - 2012. - №6. – С. 35-41.
57. Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2009. N 7. С. 13 - 23.
58. Маняева В.А. Стратегический управленческий учет расходов организации: вопросы теории и практики: монография / В.А. Маняева. Самара: Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2009. – 150 с.
59. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль в коммерческих организациях: учебник / Н.Л.Маренков.- Ростов-на-Дону: Изд-во «Феникс», 2008. – 416 с.
60. Маркс К. Капитал / К. Маркс, Ф. Энгельс.- М.: Политиздат, 1985. Т.2. - 635 с.
61. Маслова И.А. История бухгалтерского учета / И.А. Маслова, Б.Г. Маслов и др. Учебное пособие. - М.: Издательский дом «Финансы и Кредит», 2010. - 144 с.
62. Медведева О.В. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия: учебник. / О.В. Медведева, Е.В. Шпилевская, А.В. Немова.- Ростов/Д: Феникс, 2010. – 343 с.
63. Мельник М.В. Основы аудита: Учеб пособие/Под ред. М.В. Мельник. — М.: Инфра-М, 2008. – 245с.
64. Мещеряков С.А. Контроль и ревизия : Учебное пособие / С.А. Мещеряков. – СПб: Питер, 2009. – 77с.
65. Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. [Оценка нефинансовых активов и достоверность](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDFE9A30594646070BA731519EC8CD42D0AA9EBFV7c1H) финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. 2011. N 3. С. 52 - 56.
66. Миславская Н.А. Современные учетные системы и факторы, определяющие их развитие / Н.А. Миславская // Финансовый менеджмент. – 2009. – №4.- С.4-10.
67. Мисуно П.И. Особенности применения обобщающих показателей в ретроспективном анализе эффективности использования основных средств// Справочник экономиста.- 2010.-№5.- С.23-27.
68. Мордовкин А. В. Основные средства и капитальные вложения: учет и налогообложение: учебное пособие / А.В. Мордовкин, - М.: Главбух, 2004. – 77 с.
69. Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учет: учебник / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукъяненко. –М.: КНОРУС, 2009. – 544с.
70. Пизенгольц М. 3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / М.З.Пизенгольц, - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 480 с.
71. Полисюк Г.Б. Чистопашина С.С. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля. // Все для бухгалтера. – 2010. - №7. С. 42.
72. Пятов М.Л. История одного эпиграфа профессора Я.В. Соколова // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014. N 2. С. 29 - 33.
73. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2\_е изд.,испр. – М. : ИНФРА\_М, 2006.
74. Рунова Е.А. Переоцениваем основные средства//Налоговый учет для бухгалтера. – 2012. - №7. – С.7-12.
75. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / Г.В. Савицкая, - 5-е изд., перераб. и доп. – М.:ИНФРА – М, 2011. – 536 с.
76. Санин К.В. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / К.В. Санин, М.К. Санин.- С-Пб.: СПб ГУИТМО, 2008. – 141 с.
77. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г.Сапожникова, -5-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2011. -472 с.
78. Селезнева И.П., Селезнева И.А. Учетная политика - инструмент ведения бухгалтерского учета и оценки платежеспособности организации // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014. N 2. С. 33 - 38.
79. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: Учебник / В.К. Скляренко, В.М. Прудников. – М.: ИНФРА-М, 2011. -375 с.
80. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2010. – 100 с.
81. Усанов А.Ю., Мощенко О.В. Внутренний контроль за основными средствами в сельскохозяйственных организациях // Все для бухгалтера.- 2011.- №5.- С.13-17.
82. Хорошков С.И., Букия В.И. Вопросы современной науки и практики: учеб.пособие /С.И. Хорошков, В.И. Букия. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 236 с.
83. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. М.: Финансы и статистика, 2009. - 496 с.
84. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. — М. : Магистр, 2009. — 462 с.
85. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 415 с.
86. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций: учебник / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев.– М.: ИНФРА-М, 2010.– 237 с.
87. Ширикова К.С. [Вклад в уставный капитал основными средствами](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDFE9A30594646040DAE31509BC8CD42D0AA9EBFV7c1H) - зеркальное отражение операции // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 19. – С.2-7.
88. Широбоков В.Г. Бухгалтерский учет в организациях АПК: учебник / В.Г. Широбоков. М.: Финансы и статистика, 2010. - 688 с.
89. Шуклов Л.В. [Учет биологических активов](consultantplus://offline/ref=2BC2E6F945ACDC9524A295FD2F2F25F4B4A8FEEC41E8575156D1F6ADBE6EB2I): методология оценки и раскрытие информации // Международный бухгалтерский учет. 2010. N 15. С. 18 - 24.
90. Щадилова С.Н. [Различия в учете и отчетности в части](consultantplus://offline/ref=28CB4C8E4FA83A36C9EDFE9A30594646040DA43F5C98C8CD42D0AA9EBFV7c1H) основных средств и нематериальных активов по РСБУ и МСФО // Аудитор. 2013. -№12. – С.15-20.
91. [www.gks.ru](http://www.gks.ru)
92. [www.udmstat.gks.ru](http://www.udmstat.gks.ru)
93. www.consultant.ru