

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 06001561
Савченко Алины Викторовны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	8
1.1. Экономическая сущность понятия «основные средства».....	8
1.2. Основные средства, как объект учета в сельскохозяйственных предприятиях.....	16
2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «АГРО-ОСКОЛ».....	22
2.1. Организационно-экономическая характеристика ЗАО «Агро-Оскол».....	22
2.2. Анализ финансового состояния ЗАО «Агро-Оскол» и эффективность использования основных средств.....	28
2.3. Порядок организации системы бухгалтерского учета ЗАО «Агро-Оскол».....	41
3. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «АГРО-ОСКОЛ».....	47
3.1. Первичный учет основных средств в ЗАО «Агро-Оскол».....	47
3.2. Синтетический и аналитический учет основных средств.....	53
3.3. Рекомендации по совершенствованию учета основных средств и эффективности их использования в ЗАО «Агро-Оскол».....	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	68
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	72
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях повышается роль учета и контроля за рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и основных средств.

Для хозяйственной деятельности предприятия любой организационно-правовой формы, любого типа производства, в любой отрасли экономики организация нуждается в средствах производства - основных средствах. Объекты основных средств составляют основу любой деятельности, в процессе которой создается продукция, выполняются работы, оказываются услуги. Значимость наличия и движения средств производства в хозяйственной деятельности экономических субъектов обуславливают актуальность и своевременность рассмотрения проблемных аспектов учета приобретения и выбытия основных средств.

Этот раздел бухгалтерского учета очень широк и охватывает массу информации и большой круг законодательных актов.

В современных условиях значительно возрастает роль бухгалтерского учета основных средств как важнейшего средства получения полной и достоверной информации об имуществе предприятия и своевременного доведения этих сведений до пользователей этой информации. От правильности и точности учета основных средств зависят не только результаты деятельности предприятия, но и дальнейшее его развитие.

Полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению всех его технико-экономических показателей: росту производительности труда, повышению фондоотдачи, увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы обусловлена особенностями и проблемами бухгалтерского учета основных средств, которые заключаются в том, что в процессе использования их в производстве они претерпевают многообразные этапы изменения. Поэтому учет основных

средств трудоемких, а из-за того, что эта категория имущества подлежит налогообложению учет должен быть еще подробным и точным. От эффективности организации учета основных средств зависит правильность определения оценки основных средств, начисления амортизации, которая является элементом затрат формирующей себестоимость продукции, следовательно оказывает влияние и на конечный финансовый результат деятельности предприятия и в конечном итоге от правильности ведения учета основных средств зависит и достоверность формирования показателей бухгалтерской финансовой отчетности.

Исходя из актуальности темы целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей бухгалтерского учета основных средств на предприятиях агропромышленного комплекса и разработка мероприятий по совершенствованию учета и эффективности использования основных средств.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- исследовать экономическую сущность понятия «основные средства»;
- изучить особенности учета основных средств в сельскохозяйственных предприятиях;
- раскрыть организационно-экономическую характеристику ЗАО «Агро-Оскол»;
- дать оценку финансового положения предприятия;
- исследовать порядок организации системы бухгалтерского учета ЗАО «Агро-Оскол»;
- изучить порядок документального оформления наличия и движения основных средств;
- раскрыть синтетический и аналитический учет основных средств в ЗАО «Агро-Оскол»;

- разработать мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств и их эффективного использования в ЗАО «Агро-Оскол».

Предметом исследования являются теоретические и методологические аспекты учета основных средств на предприятиях АПК.

Объектом выступает ЗАО «Агро-Оскол», которое относится к сельскохозяйственным предприятиям.

В процессе написания выпускной квалификационной работы были изучены научные труды как зарубежных так и отечественных авторов, занимающихся проблемами сущности и учета основных средств, в частности А. Смита, К. Маркса, С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи, В.А. Пипко, Л.И. Ушвицкий, Л.Н. Булавина, А.Ш. Маргулис, В.П. Астахов, С.И. Хорошкова и В.И. Букия и др.

Источником информации при написании выпускной квалификационной работы послужили нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, учебно-методическая литература и статьи ведущих экономистов в области организации и ведения бухгалтерского и налогового учёта основных средств.

В работе использовались такие методы исследования как экономико-статистический, абстрактно-логический, анализ и синтез, метод сравнения.

Работа выполнена с использованием практических материалов ЗАО «Агро-Оскол», таких как бухгалтерская отчетность, первичная учетная документация, регистры синтетического и аналитического учета основных средств.

По структуре выпускная квалификационная работа, включает введение, три главы, заключение, список использованной литературы и приложения.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, поставлена цель и задачи работы, определены предмет и объект исследования.

В первой главе раскрыты особенности учета основных средств на предприятиях АПК, в том числе изучены различные точки зрения ученых-экономистов на понятие «основные средства».

Во второй главе представлена общая характеристика ЗАО «Агро-Оскол», как объекта исследования. Дана оценка экономическим показателям деятельности предприятия, проведен анализ финансового состояния, раскрыт порядок организации бухгалтерского учета.

Третья глава посвящена исследованию организации первичного учета основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», порядку отражения наличия и движения основных средств на счетах бухгалтерского учета. Разработаны рекомендации по совершенствованию учета и использованию основных средств на предприятии.

В заключении обобщены и сформулированы основные результаты исследования по теме выпускной квалификационной работы.

Работа изложена на 70 страницах компьютерного текста, к работе прилагается 64 документа, список литературы включает 43 источника.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Экономическая сущность понятия «основные средства»

Основные средства представляют собой важную составляющую имущества. Экономическая природа основных средств и их роль в производственной и непроизводственной сферах является предметом обсуждения среди ученых и специалистов в области бухгалтерского учета и экономики. Правильное определение сущности основных средств играет важную роль для их учета. Основным средствам посвящено большое количество научных работ. В научной литературе и на практике вместе с понятием «основные средства» экономисты применяют такие понятия, как «основной капитал» и «основные фонды».

Впервые термин «основной капитал», ввел Адам Смит, экономист из Шотландии, основатель классической школы политэкономии. В его понятии «основной капитал», это капитал, который может быть направлен на улучшение земли, на покупку полезных машин или инструментов или иных подобных предметов, которые приносят доход или прибыль [36].

Основоположник марксизма К. Маркс в своей работе «Капитал», относил к «основному капиталу», только ту часть капитала, которая полностью участвует в производственном процессе и переносит свою стоимость на производимую продукцию частями по мере изнашивания [32].

Автор неоклассического синтеза Пол Самуэльсон рассматривал основной капитал как блага длительного пользования, употребляющиеся в качестве ресурсов в будущем производстве, одновременно являясь ресурсом и продуктом, и на которого распространяется право собственности [38].

С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи отмечали, что капитал - это «...Резерв произведенных товаров, участвующих в производстве товаров и услуг». В собственных исследованиях они исходили из принципа, что

основной капитал является благом длительного пользования, его сегодняшняя ценность зависит от того, что он произведет в будущем» [41].

Следует отметить, что у западных и российских ученых нет единого подхода к понятию основной капитал. Так, Б. Батлер, Б. Джонсон, Г. Сидуэли и ряд других ученых-экономистов представляют основной капитал (Fixed capital) как сумму капитала, вложенного в Capital assets (капитальные активы), который участвует в нескольких циклах производства, не изменяя своей технической структуры. Он включает в себя здания, машины, оборудование как действующие, так и находящиеся на консервации или в запасе по остаточной стоимости, а также капитальные вложения на улучшение земель. То есть основной капитал полностью отождествляется с основными средствами [28].

Однако 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 термин «основной капитал» (основные средства), был исключен из терминологии, и возникло понятие «основные фонды». При этом определение «основные фонды» принято применять в основном для целей финансового анализа, а «основные средства» - в бухгалтерском учете. Однако некоторые группы ученых-экономистов таких как, В.А. Пипко, Л.И. Ушвицкий, Л.Н. Булавина, А.Ш. Маргулис, А.В. Мордовкин, Г.А. Николаева, рассматривают два этих понятия как синонимы и, отражая термин «основные средства» в скобках пишут «основные фонды» [33, 34].

Согласно определению В.П. Астахова под основными фондами понимается комплекс основных материальных и нематериальных активов [15].

Ученые-экономисты В.К. Скляренок и В.М. Прудникова определяют основные фонды (основные средства) как производственные и материально-вещественные ценности в совокупности, участвующие в течение длительного периода времени в процессе производства, при этом их натурально-вещественная форма сохраняется на протяжении всего периода, а стоимость их по мере износа переносится по частям на продукцию в виде амортизационных отчислений [22].

Другие, такие как Л.С. Мымрикова, В.П. Петров, П.И. Полетаев, В.В. Остапенко, И.И. Малис придерживаются иного мнения: основные средства - это стоимостное выражение основных фондов. Так, в понимании П.И. Полетаева основные фонды - это стоимостная форма производственных зданий, сооружений, силовых и сельскохозяйственных машин, оборудования производства, средств транспорта и других видов основных средств [35].

Экономическая природа и сущность основных средств порождают множество точек зрения, но все они в конечном итоге делятся на две группы определения основных средств. Это либо совокупность материально-вещественных ценностей, используемая длительное время в деятельности организации, либо понимание основных средств как средств денежных, вложенных в основные фонды.

Наиболее полным и точным, представляется определение С.И. Хорошкова и В.И. Букия. По их мнению, основные средства - это материально-вещественное и стоимостное выражение средств труда в совокупности, которые используются в производственном цикле предприятия для получения на выходе продукции, определенных работ или оказанных услуг. Используются они также и административно-управленческих работ, при этом имея полезный срок использования не для одного операционного цикла, а более. Стоимость таких основных средств переносится на другую создаваемую продукцию, такая стоимость представляется в виде амортизационных отчислений [28].

Данное определение наиболее близко перекликается с определением основных средств представленных в нормативно-правовых актах регулирующих порядок учета основных средств в РФ в современных условиях.

Основные производственные фонды представляют собой материальные ценности, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода времени, которые постепенно переносят свою стоимость на производимую продукцию и в бухгалтерском балансе предприятия отражаются как основные средства.

Основные средства – это внеоборотные активы, отвечающие определенным критериям и обладающие материально – вещественной структурой [24].

Для целей бухгалтерского учета понятие «основные средства» раскрывается через конкретный перечень единовременно выполняемых условий, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н.

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд либо для предоставления организацией за плату во временное владение и 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 [10].

Выраженные в стоимостной форме, средства производства представляют собой производственные фонды, которые подразделяются на основные и оборотные.

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. К ним относятся средства труда со сроком службы более одного года и стоимостью более 100 000 руб. [39].

Горфинкель В. Я., автор учебника «Экономика предприятия» дает определение основных производственных фондов как совокупности средств труда, функционирующих в среде материального производства в неизменной натуральной форме в течение длительного времени и переносящих свою стоимость на вновь созданный продукт по частям, по мере изнашивания. В состав основных средств могут включаться вспомогательные материалы, а также сырье и полуфабрикаты, если по способу перенесения и возмещения стоимости они сходны по средствам труда (например сельскохозяйственные удобрения) [23].

Любушин Н. П. считает, что сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит 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 [30].

Для учета, оценки и анализа основные средства классифицируются по ряду признаков. В зависимости от характера участия основных средств в процессе расширенного воспроизводства основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные [20].

Основные *производственные* средства функционируют в сфере материального производства, неоднократно участвуют в производственном

процессе, изнашиваются постепенно, а их стоимость переносится на изготавливаемый продукт по частям по мере использования. Пополняются они за счет капитальных вложений.

Непроизводственные основные средства – жилые дома, детские и спортивные учреждения, другие объекты культурно – бытового назначения, которые находятся на балансе предприятия. В отличие от производственных основных средств они не участвуют в процессе производства.

Непроизводственные основные средства не оказывают непосредственного влияния на объем производства и производительность труда, но их функционирование связано с улучшением благополучия работников предприятия, повышением материального и культурного уровня их жизни, что, в конечном итоге, влияет на результаты деятельности предприятия.

По вещественно – натуральному составу производственные основные средства делятся на следующие группы:

- Здания - здания и строения, в которых происходят процессы основных, вспомогательных и подсобных производств; административные здания; хозяйственные строения.

- Сооружения – инженерно-строительные объекты, которые необходимы для осуществления процесса производства: дороги, эстакады, тоннели, мосты.

- Передаточные устройства - водопроводная и электрическая сеть; теплосеть, газовые сети, провода, т.е. объекты, осуществляющие передачу различных видов энергии от машин-двигателей к рабочим машинам.

- Машины и оборудование:

- силовые машины и оборудование, включающие все виды энергетических агрегатов и двигателей;

- рабочие машины и оборудование, которые непосредственно воздействуют на предмет труда или его перемещение в процессе создания продукции;

- измерительные и регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование, предназначенные для измерений, регулирования производственных процессов, проведения испытаний и исследований;

- вычислительная техника: электронно-вычислительные, управляющие аналоговые машины, а также машины и устройства, применяемые для управления производством и технологическими процессами;

- прочие и оборудование, которые не отнесены к перечисленным подгруппам.

- Транспортные средства.
- Инструменты и приспособления, служащие более года.
- Инструменты и инвентарь, служащие менее года относятся к оборотным средствам как малоценные и быстроизнашивающиеся.
- Производственный инвентарь и принадлежности, предназначенные для хранения материалов, инструментов и облегчения труда.
- Хозяйственный инвентарь - предметы конторского и хозяйственного назначения.
- Рабочий и продуктивный скот.
- Многолетние насаждения.
- Капитальные затраты на улучшение земель (без сооружений).
- Прочие основные средства [17].

По характеру участия в производственном процессе основные средства подразделяются на активную и пассивную части. К *активной* части относятся средства труда, принимающие непосредственное участие в изготовлении продукции (машины, оборудование и т. д.). От их качества, степени использования зависят объем производства и его эффективность.

К *пассивной* части относятся основные средства, которые создают условия для осуществления производственного процесса (здания, сооружения, передаточные устройства и т. д.). Поэтому уровень материально-технической базы предприятия определяется, прежде всего, удельным весом и качеством активной части производственных основных средств.

По принадлежности основные производственные средства подразделяются на собственные и арендованные. Собственные полностью принадлежат предприятию, а арендованные являются собственностью других предприятий и в соответствии с договором аренды используются на данном предприятии.

В зависимости от отраслевой принадлежности, различают основные средства промышленности, строительства, транспорта и т. д. По участию в процессе производства выделяют основные средства, предназначенные к вводу в действие, введенные в действие, действующие и бездействующие [16].

По возрастному составу различают основные средства в возрасте до 5 лет, от 5 до 10 лет, от 10 до 15 лет, от 15 до 20 лет и действующие свыше 20 лет [13].

Таким образом, проанализировав различные подходы к категории основных средств, наиболее полным и достоверным определением для целей бухгалтерского учета, является, определение, которое позиционирует основные средства как совокупность средств труда в материально-вещественном и стоимостном выражении, которые используются в процессе производства продукта, выполнения работ и оказания услуг, имеющих срок полезного использования больше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на новую продукцию в виде амортизационных отчислений. Данное определение включает критерии перечисленные в ПБУ 6/01, согласно которым предприятия могут принимать активы к учету в качестве основных средств. Основные средства разнообразны по своей сущности, структуре и использованию. Все эти факторы необходимо учитывать при отражении их в учете.

1.2. Основные средства, как объект учета в сельскохозяйственных предприятиях

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве имеет ряд особенностей, связанных со спецификой деятельности сельхозпредприятий.

Сельское хозяйство на данный момент – одно из самых перспективных направлений работы. С каждым днем все большее количество частных лиц, различных предприятий начинают работать в данном направлении. При этом бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях имеет ряд особенностей. Этим определяется актуальность выбранной темы.

Методологические основы формирования бухгалтерской информации по учёту основных средств определяет Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Министерством финансов Российской Федерации приказом от 30.03.2001 № 16н. Общие положения учёта основных средств, обязательные для всех отраслей и видов хозяйственных формирований, определяют Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств, утвержденные Минфином РФ приказом от 20.07.98 № 33н.

Особенности отражения сельхозопераций в бухгалтерском учете связаны с их особыми характеристиками:

- сезонностью;
- длительными производственными циклами;
- большой долей оборотов внутри предприятия и др. [26].

Земельные угодья занимают особое место в сельском хозяйстве. Это главный объект основных средств и основной предмет приложения труда. При этом земля имеет существенные отличия от других средств производства:

- не изнашивается и не амортизируется;
- при правильном использовании может улучшать свои свойства (например, в части повышения плодородия);

- не является объектом, создаваемым человеком;
- земельный участок нельзя изготовить, заменить, переместить.

Все это приводит к особенностям учета земли:

Земельные участки могут использоваться предприятием на праве собственности, пользования или аренды. Соответственно, бухгалтерский учет должен вестись таким образом, чтобы обеспечивалась аналитика по этому аспекту как на балансе, так и на забалансовых счетах.

При оприходовании земля оценивается:

- по затратам на покупку;
- стоимости имущества, обмениваемого на земельный участок (при мене);
- рыночной стоимости на дату оприходования (при безвозмездном получении);
- соглашению сторон (при вкладе в УК).

Если ни один из перечисленных выше способов не подходит, землю оценивают по нормативной цене [21].

Аналитика земельных угодий обеспечивается в разрезе как минимум:

- действующих сельскохозяйственных угодий (они, в свою очередь, подразделяются по использованию: пашни, многолетние культурные насаждения (сады, виноградники), пастбища, сенокосы и т. д.);
- земель под паром (отдыхающих для восстановления плодородия);
- площадей лесов и древесно-кустарниковых посадок (защитных полос для других объектов землепользования);
- земель под водой и на стадии мелиорации;
- земель под дорогами, прогонами и просеками;
- земель под общественными постройками;
- прочих земель в зависимости от их назначения и использования [29].

Бухгалтерский учет при этом ведется с использованием стандартных счетов и проводок для внеоборотных активов (Таблица 1)[19].

Таблица 1

Бухгалтерские проводки по учету основных средств

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Отражается стоимость приобретенной сельхозтехники	08	60, 75, 98, 76
2.	Сельхозтехника принята на учет по акту	01	08
3.	Отражается начисленная работникам заработная плата	20, 23, 25, 26	70
4.	Начислены страховые взносы на заработную плату	20, 23, 25, 26	69
5.	Отражена стоимость закупленных для ремонта техники запасных частей	97	60
6.	Отражено начисление заработной платы ремонтным рабочим	97	70
7.	Оприходован молодняк скота от поставщика	11	60
8.	Отражена недостача, обнаруженная в процессе годовой инвентаризации	94	43, 10
9.	Начислен ЕСХН	99	68
10.	Перечислен с расчетного счета налог в бюджет	68	51

Оприходование и выбытие земельных участков отражаются следующими бухгалтерскими записями (таблица 2).

Таблица 2

Бухгалтерские проводки по учету земельных участков

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Отражается стоимость приобретенного права собственности на землю на основании договора купли-продажи	08.1	60
2.	Отражается стоимость принятого на баланс по акту, земельного участка	01	08.1
3.	Начислена задолженность физическим лицам, возникшая при приобретении земельных долей	08	76
4.	Внесены земельные доли в качестве вклада в 75–1 уставный капитал организации	01	75.1
5.	Оприходованы земельные участки в результате безвозмездной передачи	01	98
6.	Начислена задолженность за реализованное право собственности на земельный участок	62	91.1
7.	Списана стоимость проданного земельного участка	91.2	01

Из-за климатических условий деятельность большинства сельскохозяйственных предприятий носит сезонный характер. Это ведет к тому, что у предприятия есть периоды активности и простоя.

В периоде простоя важно правильно классифицировать расходные статьи для целей учета: на активы; расходы, относящиеся к будущим периодам; текущие расходы.

Как можно заметить из этой классификации, предполагается, что в периоде простоя у сельскохозяйственных предприятия нет прямых затрат, связанных с реализацией продукции, т. к. нет реализации. Отметим, что в состав прямых затрат в сельском хозяйстве включаются:

- прямые материальные затраты на производственный процесс;
- расходы на оплату труда занятых в основном производстве сотрудников (в том числе взносы на их обязательное страхование);
- амортизация основных средств, используемых в основном производстве.

Таким образом, все расходы, произведенные в периоде простоя для обеспечения работы в следующем сезоне, учитываются либо как активы, либо как расходы, понесенные в текущем периоде, но относящиеся к будущим. Исключение составляют постоянные косвенные расходы, например зарплата администрации. Они относятся в расходы ежемесячно [31].

Еще одна особенность сельского хозяйства в том, что производственный цикл часто не совпадает с отчетным годом. Пример - выращивание озимых культур, которые засеваются осенью одного года, а собираются весной - летом следующего.

В результате в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций принято разграничение расходов на производство по периодам (годам):

- затраты прошлых периодов (лет) под урожай текущего;
- затраты текущего периода под урожай будущего;

- затраты текущего периода под урожай в нем же.

Все расходы, произведенные в периоде простоя для обеспечения работы в следующем сезоне, учитываются либо как активы, либо как расходы, понесенные в текущем периоде, но относящиеся к будущим [29].

Для организации распределения прямых затрат на счете 20 открываются аналитические субсчета. Например, сч. 20 субсчет производство отчетного года и сч. 20 субсчет производство будущего года.

Дополнительный нюанс существует и для распределяемых расходов. Они являются самостоятельными промежуточными объектами учета затрат. То есть в течение года эти расходы учитываются на отдельных аналитических счетах, а в конце распределяются на аналитику затрат по годам — под урожай текущего года и будущего.

Еще один нюанс формирования себестоимости, вытекающий из биологических особенностей сельского хозяйства, — применение плановой и фактической себестоимости.

Для смещенного производственного цикла характерен учет затрат по плановой себестоимости в течение календарного года. Фактическая себестоимость определяется 1 раз в последний день года путем специального расчета. Выявленные отклонения между фактом и планом относятся:

- по уже реализованной в отчетном году продукции - на счет 90 «Продажи»;
- остатку готовой продукции на складах — на счет 43 «Готовая продукция» [37].

Для сельхозпредприятий часто характерно использование результатов производственного цикла в следующем или параллельном производственном цикле. Например, часть урожая агрокультур, являющаяся готовой продукцией растениеводства, может быть оставлена в качестве посевного материала. Часть выращенных на продажу овощей может быть использована как добавка к корму животных при выращивании и откорме.

Подобные операции требуют особого отражения на счетах бухучета внутрихозяйственных оборотов. Выполняется перенос части себестоимости основного производства или готовой продукции снова в тот же производственный цикл или другое основное производство.

Нетипичные проводки при этом такие:

- Дт 20 (аналитика 1) Кт 20 (аналитика 2);
- Дт 20 (аналитика 2) Кт 43 (аналитика 1) [21].

Таким образом, бухгалтерский учет в сельском хозяйстве имеет большое количество нюансов. Несмотря на то, что он ведется с применением общих основ и общего плана счетов, порядок учета отдельных статей может существенно отличаться от порядка в других отраслях. Это связано в первую очередь со спецификой сельскохозяйственной деятельности, зависящей от природных биологических циклов, климатических условий и использования земли как основного актива.

2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «АГРО-ОСКОЛ»

2.1. Организационно-экономическая характеристика ЗАО «Агро-Оскол»

Закрытое акционерное общество «Агро-Оскол» создано в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах», Гражданским кодексом РФ и иным действующим законодательством. Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства РФ (Приложение 1).

Полное фирменное наименование общества:

- на русском языке: Закрытое акционерное общество «Агро-Оскол», сокращенное – ЗАО «Агро-Оскол»;
- на немецком языке: Geschlossene Aktiengesellschaft Agro-Oskol, сокращенное - Agro-Oskol AG.

Место нахождения общества: Белгородская обл., Алексеевский р-н, с. Матрено-Гезово, ул. Центральная, д.65.

ЗАО «Агро-Оскол» входит в структуру агропромышленной корпорации ООО «АПК ДОН» и занимается выращиванием сельскохозяйственных культур, необходимых в производстве комбикормов для свиноводческих хозяйств.

АПК ДОН была основана в рамках мероприятий долгосрочной целевой программы «Развитие свиноводства в Белгородской области на 2005-2010 годы» при участии и технологическом сопровождении компании TONNIES FLEISOTWERK. В настоящее время компания реализует на территории Белгородской и Воронежской областей проект по созданию соответствующего мировым стандартам и требованиям ветеринарной и экологической безопасности вертикально интегрированного агропромышленного холдинга с замкнутым циклом производства свинины.

В Алексеевском районе Белгородской области АПК ДОН представлена, действующими с 2007 года предприятиями: ЗАО «Алексеевский Бекон»

(свиноводство), ЗАО «Агро-Оскол» (растениеводство) и ЗАО «Алексеевский комбикормовый завод» (комбикормовое производство).

В Острогожском районе Воронежской области АПК ДОН представлена, действующими с 2011 года предприятиями: ООО «Донской Бекон» (свиноводство), ООО «Агро-Острогожск» (растениеводство).

Реализация проекта соответствует целям Стратегии социально-экономического развития Белгородской области на период до 2025 года и способствует обеспечению внутренней продовольственной безопасности и замещению импорта качественной продукцией, производимой отечественными товаропроизводителями. Проект направлен на улучшение качества жизни и обеспечение занятости сельского населения области.

Акционерами общества, являются:

- ООО «Агро-Союз ТШ», место нахождения: г. Белгород, пер. Харьковский, 36, обществу принадлежит 50% акций;
- ООО «Мясо-Союз Т», место нахождения: г. Воронеж, Московский проспект, 26, обществу принадлежит оставшиеся 50% акций.

Уставный капитал Общества составляет – 2 000 000,00 руб., который оплачен денежными средствами. Уставный капитал разделен на обыкновенные именные акции в количестве – 20 000,00 штук, номинальной стоимостью Сто рублей каждая. Увеличение уставного капитала может производиться путем размещения дополнительных акций или за счет увеличения номинальной стоимости акций, при этом данные операции могут осуществляться только за счет имущества Общества. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал Общества за счет имущества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного фонда Общества.

Уменьшение уставного капитала, может производиться путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем сокращения их общего количества.

Согласно, Устава ЗАО «Агро-Оскол» создает резервный фонд в размере 5% от уставного капитала. Резервный фонд формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного Уставом Общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается Уставом Общества, но не может быть менее 5% от чистой прибыли, до достижения размера установленного Уставом.

Целями деятельности Общества являются расширение рынка товаров и услуг, а также извлечение прибыли. Предметом деятельности Общества является – растениеводство.

Общее руководство деятельностью ЗАО «Агро-Оскол», осуществляется Советом директоров. Руководство текущей деятельностью Общества, осуществляется генеральным директором, который подотчетен Совету директоров и Общему собранию акционеров. Генеральный директор избирается Советом директоров Общества простым большинством голосов от общего числа членов Совета директоров, на три года.

Генеральный директор до 1 ноября каждого года разрабатывает годовой финансовый план для следующего года, который утверждается Советом директоров до 30 ноября каждого года. На основании этого годового плана, Генеральным директором, разрабатывается финансовый план на каждый квартал и также утверждается Советом директоров.

Для осуществления контроля над финансово-хозяйственной деятельностью годовое Общее собрание акционеров избирает Ревизора, срок полномочия которого составляет один год.

Задача ЗАО «Агро-Оскол» состоит в обеспечении кормами при экологическом и рациональном использовании свиностоков в качестве органики при соблюдении Кодекса добросовестного землепользования Белгородской области. На протяжении всего времени предприятие постоянно развивалось с 3,5 тыс. га земли до 27,5 тыс. га земли. На сегодняшний день площадь пашни составляет 36,2 тыс. га.

Экологично, технологично и выгодно – на сегодняшний день утилизировано уже 2,5 млн м3 органических удобрений, в 2016 году вывезено 558 тыс. м3 из запланированных 670.тыс м3. Основным направлением ЗАО «Агро-Оскол» является выращивание основных зерновых культур: пшеница, тритикале, ячмень, кукуруза, а также технических культур: подсолнечник, рапс, сахарная свекла.

Урожайность ранних и поздних зерновых культур в 2016г сложилась следующая: озимая пшеница – 5,7 т/га, озимая тритикале – 4,1 т/га, яровой ячмень – 4,0 т/га, кукуруза на зерно – 7,1 т/га, общий намолот составил 69700 тонн. Технический клин: яровой рапс – 2,1 т/га, горчица – 1,1 т/га, сахарная свекла - 53 т/га.

Тракторный и автомобильный парк организации оснащены импортной техникой, оборудованной навигационной системой. Имеется мощная ремонтная мастерская, работающая в две смены [43].

В таблице 1 проведен анализ основных показателей экономической деятельности ЗАО «Агро-Оскол». Анализ проведен на основании данных бухгалтерской, финансовой отчетности за 2014 – 2016гг. (Приложение 2, 3, 5, б).

Таблица 1

Основные экономические показатели ЗАО «Агро-Оскол» за 2014 – 2016гг.

Наименования показателей	Годы			Отклонение			
	2014г.	2015г.	2016г.	Абсолютное (+,-)		Относительное	
				2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г от 2014г %	2016г. от 2015г, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	505857	646624	1177937	140767	531313	128%	182%
Себестоимость продаж, тыс. руб.	345143	341071	806332	-4072	465261	99%	236%

Продолжение таблицы 1

Прибыль (убыток) от продаж тыс.руб.	160714	273841	279086	113127	5245	170%	102%
Чистая прибыль (убыток) отчётного периода, тыс. руб.	31230	175141	220376	143911	45235	561%	126%
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	418953	472718	489392	53765	16674	113%	104%
Среднегодовая сумма дебиторской задолж., тыс.руб.	118543	64102	158380	-54441	94278	54%	247%
Среднегодовая сумма кредиторской задолж., тыс. руб.	65925	114784	112304	48859	-2480	174%	98%
Среднесписочная численность работников, чел.	219	214	221	-5	7	98%	103%
Материальные затраты, тыс. руб.	257206	296620	346182	39414	48562	115%	117%
Производительность труда тыс.руб.	2309,85	3021,61	5330,03	711,76	2308,42	131%	176%
Материалоотдача, тыс.руб.	2,0	2,2	3,4	0,2	1,2	111%	156%
Материалоёмкость, тыс. руб.	0,5	0,5	0,3	0,0	-0,2	90%	64%
Фондоотдача, тыс.руб.	1,2	1,4	2,4	0,2	1,0	113%	176%
Фондоёмкость, тыс.руб.	0,8	0,7	0,4	-0,1	-0,3	88%	57%
Уровень рентабельности, %	9%	51%	27%	42%	-24%	568%	53%
Рентабельность продаж, %	32%	42%	24%	11%	-19%	133%	56%

При расчетах применялись методы анализа финансовой отчетности [18, 25].

Данные таблицы свидетельствуют о положительной динамике развития ЗАО «Агро-Оскол», так как наблюдается положительная тенденция роста большинства основных экономических показателей. По результатам работы в исследуемом периоде предприятия всегда получало прибыль. Однако темпы роста как прибыли от продаж, так и чистой прибыли упали. В частности, прибыль от продаж в 2016г., по сравнению с 2015 г. выросла на 2%, в то

время как за такой же период в 2015г. по сравнению с 2014г. рост составил 70%. Отрицательное влияние на данный показатель оказал тот факт, что темпы роста себестоимости продаж значительно превысили рост выручки от продажи.

Рост чистой прибыли тоже замедлился в 2016 г. (26%), по сравнению с 2015 г., когда чистая прибыль выросла на 461% по сравнению с 2014 г.

Соответственно показатели рентабельности продаж и уровня рентабельности имели максимальные за исследуемый период, значения – 42% и 51%, соответственно. В 2016г. данные показатели снизились, даже по сравнению с 2014 г. и составили 24% и 27%.

Для повышения уровня рентабельности, необходимо увеличение прибыли и уменьшение себестоимости произведенной продукции. Выполнение данных условий, при росте выручки от продажи, позволит увеличить рентабельность продаж.

Рост выручки от продажи позволил увеличить производительность труда в 2016г. на 76%, при этом среднесписочная численность растет на протяжении всего периода.

В ЗАО «Агро-Оскол» соотношение дебиторской и кредиторской задолженности носит неравномерный характер, так в 2015 г. отмечается превышение кредиторской задолженности над дебиторской, а в 2014 г. и в 2016 г., дебиторская задолженность превышает кредиторскую.

В настоящее время численность работающих на предприятии составляет 241 человек со средней заработной платой 34,5 тыс. рублей.

Реализуются мероприятия по биологизации почвы, а также осуществляется посев сидеральных культур, многолетних трав на склонах, известкование кислых почв.

Компания динамично развивается, постоянно внедряя и используя инновационные системы в растениеводстве, взяв за основу проект адаптивно-ландшафтного земледелия и охраны почв.

2.2. Анализ финансового состояния ЗАО «Агро-Оскол» и эффективность использования основных средств

Финансовое состояние является важнейшей характеристикой деловой активности и надежности предприятия. Оно определяет конкурентоспособность предприятия и его потенциал в деловом сотрудничестве, выступает гарантом эффективной реализации экономических интересов всех участников хозяйственной деятельности, как самого предприятия, так и его партнеров. Устойчивое финансовое положение предприятия зависит от умелого, просчитанного управления всей совокупностью производственных и хозяйственных факторов, определяющих результаты его деятельности [27].

Приведенный ниже анализ финансового положения и эффективности деятельности ЗАО «Агро-Оскол» выполнен за период с 01.01.2014 по 31.12.2016 г. на основе данных бухгалтерской отчетности организации за 3 года. Деятельность ЗАО «Агро-Оскол» отнесена к отрасли «Растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях» (класс по ОКВЭД – 1), что было учтено при качественной оценке значений финансовых показателей.

В таблице 2 проведен анализ структуры имущества ЗАО «Агро-Оскол» и источников его формирования за 2013 – 2016 гг. Источником информации послужила финансовая отчетность предприятия, в частности бухгалтерский баланс за 2015г. и за 2016г. (Приложение 2, 5).

Структура активов организации на 31.12.2016 характеризуется примерно равным соотношением внеоборотных средств и текущих активов (46,9% и 53,1% соответственно). Активы организации за весь рассматриваемый период увеличились на 455 731 тыс. руб. (на 64,5%).

Таблица 2

Структура имущества ЗАО «Агро-Оскол» и источники его формирования

Показатель	Значение показателя						Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.				в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.5- гр.2)	± % ((гр.5- гр.2) : гр.2)
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	на 31.12. 2013	на 31.12. 2016		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Актив								
Внеоборотные активы	401 831	463 497	496 584	544 941	56,9	46,9	+143 110	+35,6
в том числе: основные средства	374 700	463 205	482 231	496 553	53,1	42,7	+121 853	+32,5
Нематериальные активы	–	–	–	–	–	–	–	–
Оборотные, всего	304 281	392 235	707 594	616 902	43,1	53,1	+312 621	+102,7
в том числе: запасы	118 078	286 864	431 451	305 460	16,7	26,3	+187 382	+158,7
дебиторская задолжен.	166 808	70 277	57 927	258 833	23,6	22,3	+92 025	+55,2
денежные средства и краткоср. финанс. вложения	19 395	35 094	207 855	45 431	2,7	3,9	+26 036	+134,2
Пассив								
Собственный капитал	-20 229	-33 193	141 948	362 324	-2,9	31,2	+382 553	↑
Долгосрочные обязательства, всего	590 739	680 403	640 351	523 850	83,7	45,1	-66 889	-11,3
в том числе: заемные средства	590 739	605 004	562 234	463 854	83,7	39,9	-126 885	-21,5
Краткосрочные обязательства, всего	135 602	208 522	421 879	275 669	19,2	23,7	+140 067	+103,3
в том числе: заемные средства	110 199	83 699	287 156	158 636	15,6	13,7	+48 437	+44
Валюта баланса	706 112	855 732	1 204 178	1 161 843	100	100	+455 731	+64,5

Отмечая значительное увеличение активов, необходимо учесть, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – в 19,9 раза.

Опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов следует рассматривать как положительный фактор.

Наглядно соотношение основных групп активов организации представлено ниже на диаграмме (Рис. 1).

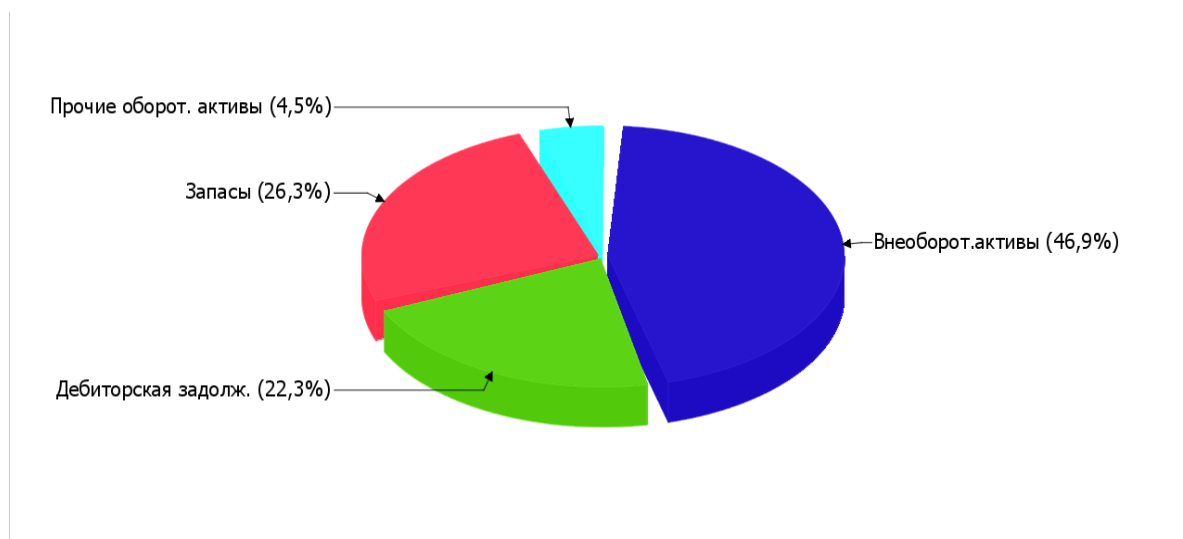


Рисунок 1. Структура активов ЗАО "Агро-Оскол" на 31 декабря 2016г.

Рост величины активов организации связан, в основном, с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей):

- запасы – 187 382 тыс. руб. (38,7%)
- основные средства – 121 853 тыс. руб. (25,2%)
- дебиторская задолженность – 92 025 тыс. руб. (19%)
- прочие внеоборотные активы – 47 553 тыс. руб. (9,8%)

Одновременно, в пассиве баланса наибольший прирост наблюдается по строкам:

- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 382 553 тыс. руб. (65,7%)
- кредиторская задолженность – 76 770 тыс. руб. (13,2%)
- прочие долгосрочные обязательства – 59 996 тыс. руб. (10,3%)
- краткосрочные заемные средства – 48 437 тыс. руб. (8,3%)

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «отложенные налоговые активы» в активе и «долгосрочные заемные средства» в пассиве (-26 296 тыс. руб. и -126 885 тыс. руб. соответственно).

Собственный капитал организации на 31.12.2016 равнялся 362 324,0 тыс. руб. За анализируемый период (с 31 декабря 2013 г. по 31 декабря 2016 г.) отмечен весьма значительный рост собственного капитала – на 382 553,0 тыс. руб., кроме того, на повышение показателя также указывает и усредненный (линейный) тренд.

Чистые активы общества – это те собственные средства предприятия, которые останутся у него после расчета со всеми кредиторами.

У хорошо функционирующего предприятия величина чистых активов должна быть равной строке 1300 формы Бухгалтерский Баланс и, тем более, больше величины уставного капитала строка 1310 формы Бухгалтерский Баланс. Что говорит о платежеспособности организации и привлекательности для инвесторов [18].

Для оценки стоимости чистых активов составляется расчет по данным бухгалтерской отчетности. Порядок расчета утвержден Приказом Министерства финансов РФ от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

В таблице 3, представлен расчет чистых активов ЗАО «Агро-Оскол» за 2013 – 2016 гг. (Приложение 2, 5).

Чистые активы организации по состоянию на 31.12.2016 намного (в 181,2 раза) превышают уставный капитал. Данное соотношение положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. Более того необходимо отметить увеличение чистых активов в 17,9 раза за весь анализируемый период. Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку.

Таблица 3

Оценка стоимости чистых активов организации

Показатель	Значение показателя						Изменение	
	в тыс. руб.				в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.5- гр.2)	± % ((гр. 5- гр.2) : гр.2)
	31.12. 2013	31.12. 2014	31.12. 2015	31.12. 2016	на начало анализируе мого периода 31.12.2013	на конец анализируе мого периода 31.12.2016		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Чистые активы	-20 229	-33 193	141 948	362 324	-2,9	31,2	+382 553	↑
2. Уставный капитал	2 000	2 000	2 000	2 000	0,3	0,2	–	–
Превышение чистых активов над уставным капиталом (стр.1-стр.2)	-22 229	-35 193	139 948	360 324	-3,1	31	+382 553	↑

Важное значение при оценке финансового состояния является анализ финансовой устойчивости. В таблице 4, рассчитаны основные показатели финансовой устойчивости ЗАО «Агро-Оскол» за исследуемый период.

Таблица 4

Основные показатели финансовой устойчивости ЗАО «Агро-Оскол» за 2013 – 2016 г.

Показатель	Значение показателя			Изменение показателя	Норма
	31.12.14	31.12.15	31.12.16	(гр.4-гр.2)	
1	2	3	4	5	6
Собственный капитал	-35193	139948	360324	395517	-
Внеоборотные активы	463497	496584	544941	81444	-
Собственный оборотный капитал	-498690	-356636	-184617	314073	-
Заемный капитал	888925	1062230	799519	-89406	-
в т.ч. долгосрочные заемный капитал	680403	640351	523850	-156553	-
краткосрочный заемный капитал	208522	421879	275669	67147	-
Оборотные активы	392234	707594	616902	224668	-

Продолжение таблицы 4

Запасы	286864	431451	305460	18596	-
Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	34494	207855	45431	10937	-
Валюта баланса	855732	1204178	1161843	306111	-
1. Коэффициент автономии	-0,04	0,12	0,31	0,35	$\geq 0,5$
2. Коэффициент финансового левериджа	-25,26	7,59	2,22	27,48	1 и менее
3. Коэффициент обеспеченности СОС	-1,27	-0,50	-0,30	0,97	$\geq 0,1$.
4. Индекс постоянного актива	-13,17	3,55	1,51	14,68	-
5. Коэффициент покрытия инвестиций	0,75	0,65	0,76	0,01	0,75 и более.
6. Коэффициент маневренности собственного капитала	14,17	-2,55	-0,51	-14,68	0,05 и более.
7. Коэффициент мобильности имущества	0,46	0,59	0,53	0,07	-
8. Коэффициент мобильности оборотных средств	0,09	0,29	0,07	-0,01	-
9. Коэффициент обеспеченности запасов	-1,74	-0,83	-0,60	1,13	$\geq 0,5$
10. Коэффициент краткосрочной задолженности	0,23	0,40	0,34	0,11	-

Коэффициент автономии организации на последний день анализируемого периода (31.12.2016) составил 0,31. Данный коэффициент характеризует степень зависимости организации от заемного капитала. Полученное здесь значение свидетельствует о ее значительной зависимости от кредиторов по причине недостатка собственного капитала. За весь анализируемый период коэффициент автономии стремительно вырос (на 0,35). На 31.12.2016 коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами составил – 0,30. За 3 года имел место очень сильный рост коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами – на 0,97. Тем не менее на последний день анализируемого периода коэффициент имеет крайне неудовлетворительное значение. В течение всего анализируемого периода коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами сохранял значение, не соответствующее нормативу.

В течение анализируемого периода (с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2016 г.) коэффициент покрытия инвестиций увеличился на 0,01 и составил 0,76, что соответствует норме. По состоянию на 31.12.2016 коэффициент обеспеченности материальных запасов равнялся – 0,60. Коэффициент обеспеченности материальных запасов очень сильно вырос за 3 последних года (+ 1,13). Однако, значение коэффициента в течение всего анализируемого периода не укладывалось в принятую норму. На 31 декабря 2016 г. значение коэффициента обеспеченности материальных запасов не соответствует нормативному и находится в области критических значений. По коэффициенту краткосрочной задолженности видно, что на 31 декабря 2016 г. доля краткосрочной задолженности составляет одну треть, а долгосрочной задолженности, соответственно, две третьих. При этом за рассматриваемый период (с 31.12.2014 по 31.12.2016) доля краткосрочной задолженности выросла на 47,83%.

На графике (Рис. 3) наглядно представлена динамика основных показателей финансовой устойчивости ЗАО «Агро-Оскол».

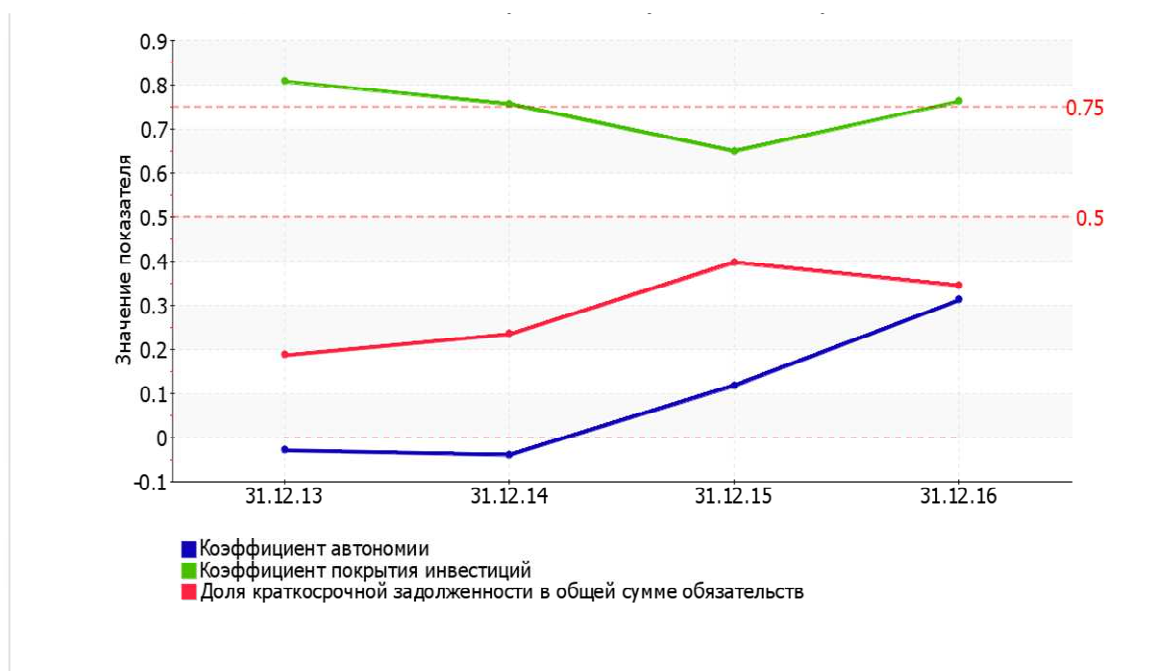


Рисунок 2. Динамика финансовой устойчивости ЗАО "Агро-Оскол"

Определим тип финансового состояния ЗАО «Агро-Оскол», путем соотношения запасов предприятия и собственного оборотного капитала, с учетом долгосрочных и краткосрочных заемных средств (Таблица 5).

Таблица 5

Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств ЗАО «Агро-Оскол»

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя		Излишек (недостаток)*			
	на начало анализируемого периода (31.12.2013)	на конец анализируемого периода (31.12.2016)	на 31.12.2013	на 31.12.2014	на 31.12.2015	на 31.12.2016
1	2	3	4	5	6	7
СОС ₁	-422 060	-182 617	-540 138	-783 554	-786 087	-488 077
СОС ₂ (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов)	168 679	341 233	+50 601	-103 151	-145 736	+35 773
СОС ₃ рассчитанные с учетом как долгосрочных пассивов, так и краткосрочн. задолженности	278 878	499 869	+160 800	-19 452	+141 420	+194 409

*Излишек (недостаток) СОС рассчитывается как разница между собственными оборотными средствами и величиной запасов и затрат.

Поскольку на 31 декабря 2016 г. наблюдается недостаток только собственных оборотных средств, рассчитанных по 1-му варианту (СОС₁), финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как нормальное. Более того два из трех показателей покрытия собственными оборотными средствами запасов за рассматриваемый период (с 31.12.2013 по 31.12.2016) улучшили свои значения.

Для более точной оценки финансового состояния ЗАО «Агро-Оскол», необходимо определить ликвидность предприятия, то есть достаточность имеющихся денежных и других средств для оплаты долгов в текущий момент. Ликвидность характеризуется как относительными так и

абсолютными коэффициентами ликвидности [25]. В таблице 6 проведен расчет относительных коэффициентов ликвидности ЗАО «Агро-Оскол» за исследуемый период. Анализ проведен на основании данных бухгалтерского баланса за 2015 г. и 2016 г. (Приложение 2, 5).

Таблица 6

Расчет коэффициентов ликвидности ЗАО «Агро-Оскол»

Показатели	Годы			Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
	2014	2015	2016	2015г. от 2014г.	2016г. от 2015г.	2015г. от 2014г.	2016г. от 2015г.
Денежные средства	34494	207855	45431	173 361	-162 424	603%	22%
Финансовые вложения	600	0	0	-600	0	0%	-
Дебиторская задолженность	70277	57927	258833	-12 350	200 906	82%	447%
Оборотные средства	392235	707594	616902	315 359	-90 692	180%	87%
Краткосрочные обязательства	208522	421879	275669	213 357	-146 210	202%	65%
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,17	0,49	0,16	0,33	-0,33	298%	33%
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	0,50	0,63	1,10	0,13	0,47	125%	175%
Коэффициент текущей ликвидности	1,88	1,68	2,24	-0,20	0,56	89%	133%

На 31 декабря 2016 г. коэффициент текущей (общей) ликвидности полностью укладывается в норму (2,24 при нормативном значении 2). При этом за анализируемый период коэффициент текущей ликвидности увеличился на 0,36 п.

Для коэффициента быстрой ликвидности нормативным значением является 1. В данном случае его значение составило 1,10. Это означает, что у

ЗАО «Агро-Оскол» достаточно активов, которые можно в сжатые сроки перевести в денежные средства и погасить краткосрочную кредиторскую задолженность. В течение анализируемого периода можно наблюдать как позитивные значения коэффициента быстрой ликвидности, так и значения, не соответствующие норме.

При норме 0,2 значение коэффициента абсолютной ликвидности составило 0,16. При этом в течении исследуемого периода можно отметить неравномерную динамику развития коэффициента абсолютной ликвидности.

С целью оценки ликвидности баланса в таблице 7, рассчитаны абсолютные коэффициенты ликвидности и путем соотношения активов, сгруппированных по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения определено выполнение (не выполнения) четырех условий ликвидности баланса ЗАО «Агро-Оскол» на конец исследуемого периода.

Таблица 7

Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения

Активы по степени ликвидности	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Норм. соотношение	Пассивы по сроку погашения	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Излишек/недостаток платеж. средств тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
1	2	4	5	6	8
А1. Высоколиквидные активы (ден. ср-ва + краткосрочные фин. вложения)	45 431	≥	П1. Наиболее срочные обязательства (привлеченные средства) (текущ. кред. задолж.)	101 830	-56 399
А2. Быстрореализуемые активы (краткосрочная деб. задолженность)	258 833	≥	П2. Среднесрочные обязательства (краткосроч. обязательства кроме текущ. кредит. задолж.)	173 839	+84 994
А3. Медленно реализуемые активы (прочие оборот. активы)	312 638	≥	П3. Долгосрочные обязательства	523 850	-211 212

Продолжение таблицы 7

А4. Труднореализуемые активы (внеоборотные активы)	544 941	≤	П4. Постоянные пассивы (собственный капитал)	362 324	+182 617
---	---------	---	---	---------	----------

Из четырех соотношений, характеризующих соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения, выполняется только одно. Высоколиквидные активы покрывают наиболее срочные обязательства организации только лишь на 45%. В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (П2). В данном случае это соотношение выполняется – у организации достаточно краткосрочной дебиторской задолженности для погашения среднесрочных обязательств (больше на 48,9%).

В связи с тем, что работа направлена на исследования учета основных средств, целесообразно оценить эффективность использования основных средств в ЗАО «Агро-Оскол». Некоторые коэффициенты, такие как фондоемкость и фондоотдача были проанализированы раньше, при оценке основных экономических показателей деятельности предприятия. В таблице 8 рассчитаны коэффициенты характеризующие степень износа, годности основных средств, коэффициенты поступления и выбытия основных средств, их интенсивность использование и другие.

Источниками информации для проведения анализа послужили данные бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Агро-Оскол» за 2015 – 2016 гг., в частности данные бухгалтерского баланса и Пояснений к бухгалтерскому балансу (Приложение 2, 4, 5, 7).

Таблица 8

Анализ состояния и эффективности использования основных средств
ЗАО «Агро-Оскол» за 2015 – 2016гг.

Показатели	2015 год	2016 год	Отклонение суммы, тыс. руб.	Темп роста, %
	Сумма, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.		
1. Стоимость основных средств на начало периода	752178	796303	44125	106%
В том числе:				
1.1. активная часть	600186	625175	24989	104%
2. Поступило основных средств	101589	109688	8099	108%
3. Выбыло основных средств	57464	25869	-31595	45%
4. Стоимость на конец периода	796303	880122	83819	111%
В том числе:				
1.1. активная часть	625175	707805	82630	113%
5. Остаточная стоимость основных средств на конец периода	482231	496553	14322	103%
6. Средняя за год амортизация	314072	383569	69497	122%
7. Коэффициент износа, %	39%	44%	5%	110%
8. Коэффициент годности, %	61%	56%	-5%	92%
9. Коэффициент обновления, %	13%	12%	1%	98%
10. Коэффициент выбытия, %	8%	3%	-5%	43%
11. Коэффициент интенсивности использования	177%	424%	247%	240%
12. Срок обновления, ед.	7	7	0	100%
13. Уровень технического оснащения, %	79%	80%	1%	102%

Удельный вес активной части основных средств ЗАО «Агро-Оскол» составляет на конец 2015 г. более 80%, на конец 2016г., их удельный вес снизился на 1,0% и составил 79,0%. В обществе наблюдается снижение темпов обновления основных средств, коэффициент обновления уменьшился - с 13,0% в 2015 г. до 12,0% в 2016 г. также наблюдается снижение и коэффициента выбытия на 5%, то есть с 8% в 2015 г. до 3,0% в 2016 г. Коэффициент прироста за исследуемый период увеличился на 0,23 пункта. Показатели состояния основных средств, свидетельствуют о том, что в ЗАО

«Агро-Оскол» изношенность основных средств растет. Так на конец 2015г. износ составлял 39,0%, на конец 2016г. - 44,0%. Соответственно наблюдается снижение коэффициента годности.

При этом интенсивность использования основных средств в 2016г., значительно выросла по сравнению с 2015г. и составила – 424,0%. Уровень технического оснащения за исследуемый период увеличился на 1,0% и составил 80,0%, в 2016г.

В целом проведенный анализ свидетельствует об удовлетворительном уровне эффективности использования основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», в то же время наблюдается отрицательная тенденция спада некоторых коэффициентов.

Проведенный анализ финансовых показателей, позволяет сделать вывод о достаточно устойчивом финансовом положении ЗАО «Агро-Оскол» на конец исследуемого периода. Так как большинство рассчитанных показателей имеют положительную динамику.

В частности чистые активы превышают величину уставного капитала и отмечается тенденция их роста, практически все коэффициенты ликвидности, за исключением коэффициента абсолютной ликвидности, соответствуют рекомендуемым значениям, наблюдается положительная динамика собственного капитала, относительно общего изменения активов, коэффициент покрытия инвестиций соответствует норме.

По величине собственных оборотных средств, ЗАО «Агро-Оскол», имеет нормальную финансовую устойчивость.

В то же время стоит отметить недостаток наиболее ликвидных средств для покрытия наиболее срочных обязательств (коэффициент абсолютной ликвидности не соответствует норме) и высокую зависимость предприятия от заемного капитала, собственный капитал составляет только 31%.

2.3. Порядок организации системы бухгалтерского учета ЗАО «Агро-Оскол»

Бухгалтерский учет в организации ведет самостоятельная бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером. Структура бухгалтерии представлена на рисунке 4.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности несет главный бухгалтер [2].

В ЗАО «Агро-Оскол» утверждены должностные инструкции главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера и работников бухгалтерской службы (бухгалтеров) (Приложение 8).

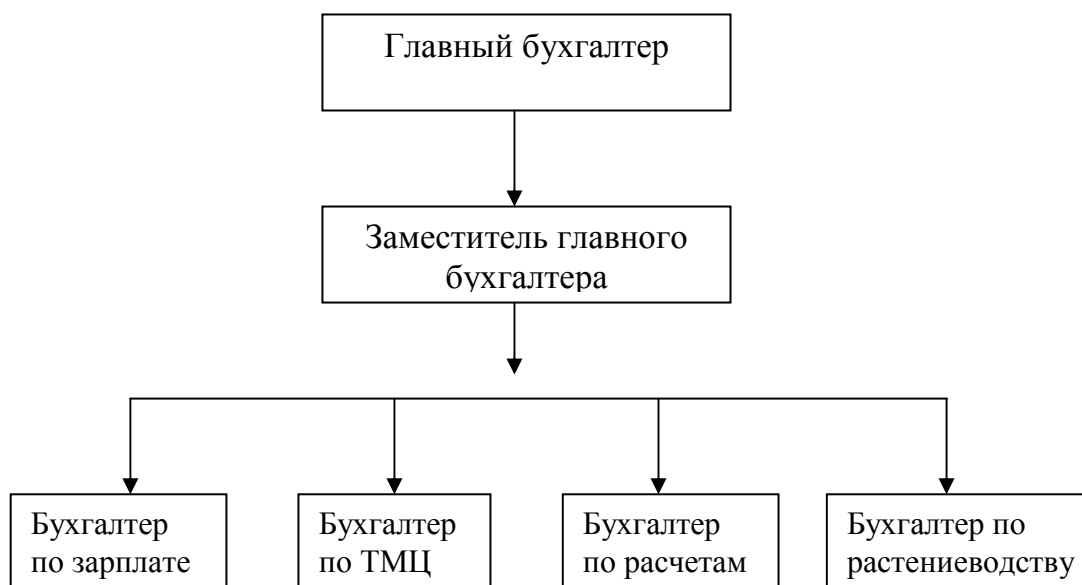


Рис. 4 Структура бухгалтерии ЗАО «Агро-Оскол»

В обществе разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского учета [7]. В которой раскрывается порядок организации

бухгалтерского учета в ЗАО «Агро-Оскол» и способы ведения бухгалтерского учета, в частности порядок учета основных средств, учет материалов, учет готовой продукции, учет спецодежды и спецодежды, учет кредитов и займов, учет доходов и расходов, события после отчетной даты, порядок создания резервов предстоящих расходов. Следует отметить, что в ЗАО «Агро-Оскол» не утверждена отдельная учетная политика для целей налогового учета, но в учетной политике для целей бухгалтерского учета включен раздел «Учет расчетов по налогу на прибыль» (Приложение 9).

ЗАО «Агро-Оскол» относится к сельскохозяйственным предприятиям. Для налогоплательщиков – сельскохозяйственных предприятий, есть возможность выбора при уплате налогов. Они могут применять специальный налоговый режим в виде уплаты ЕСХН или, отказавшись от него, платить налог на прибыль по нулевой ставке по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной или собственной сельскохозяйственной продукции (п. 1.3 ст. 284 НК РФ). Данная льгота может быть применена, только при условии, что доля выручки от реализации произведенной продукции растениеводства, сельского и лесного хозяйства, животноводства, выращивания и дорасщивания рыб и других водных биологических ресурсов или их вылова должна составлять в общем размере доходов от реализации не менее 70 процентов.

В отношении деятельности, не связанной с сельхозпроизводством, применяется общая ставка 20% [1].

ЗАО «Агро-Оскол», является плательщиком налога на прибыль, при этом в отношении реализации сельхозпродукции пользуется льготой и применяет нулевую ставку налога на прибыль.

Учетные регистры бухгалтерского учета ведутся с помощью специализированной программы: «1С: Предприятие 8 Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия».

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Регистры бухгалтерского учета, составленные автоматизированном способом, выводятся на бумажный носитель по окончании отчетного периода, а также по мере необходимости и по требованию проверяющих органов.

В качестве рабочего плана счетов бухгалтерского учета в ЗАО «Агро-Оскол», используется типовой План счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. В то же время в рабочем Плане счетов учтены особенности деятельности общества, что подразумевает открытие специальных субсчетов. Например, к счету 08 «Вложение во внеоборотные активы», открыты субсчета:

- 08.01 «Приобретение земельных участков»;
- 08.02 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08.06 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08.07 «Приобретение взрослых животных» и др.

К счету 20 «Основное производство» предусмотрены субсчета:

- 20.01.1 «Растениеводство»
- 20.01.2 «Животноводство» и др.

К счету 23 «Вспомогательное производство», открыты различные субсчета по каждому подразделению:

- 23.01.01 «Ремонтные работы»
- 23.02 «Ток»
- 23.03 «Машино - тракторный парк» и другие (Приложение 10).

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в организации ведется в рублях и копейках.

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы, утвержденные Госкомстатом России. Дополнительно используются формы, разработанные ЗАО «Агро-Оскол» в соответствии со спецификой деятельности (Приложение 11).

В качестве форм бухгалтерской отчетности применяются, формы, приведенные в приложении к приказу Минфина России от 02.07.10 № 66н.

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о финансовых результатах
- Отчет об изменениях капитала
- Отчет о движении денежных средств
- Пояснения к бухгалтерскому балансу
- Отчет о целевом использовании полученных средств [4, 6].

В ЗАО «Агро-Оскол», разработан и утвержден график документооборота, который является приложением к учетной политики (Приложение 12).

В учетной политике предприятия, также раскрыт порядок и сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств. Инвентаризация проводится в соответствии с Порядком, утвержденным приказом Минфина России от 13.06.95 № 49.

Так как предметом исследования квалификационной работы, является учет основных средств, то рассмотрим основные моменты, касающиеся учета основных средств, отраженные в учетной политике ЗАО «Агро-Оскол».

Так в учетной политике ЗАО «Агро-Оскол», установлен лимит стоимости активов, которые будут учитываться в составе основных средств, в размере 40 000 рублей (Приложение 9).

В составе основных средств отражаются:

- земельные участки, независимо от их стоимости;
- здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инструмент и другие аналогичные объекты, используемые в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо для управления Обществом в течение периода, превышающего 12 месяцев;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Основные средства, стоимость которых не превышает 40 000,00 рублей, отражаются в бухгалтерском и налоговом учёте в составе материально-производственных запасов и их стоимость списывается на расходы организации по мере ввода их в эксплуатацию. Учёт этих объектов оформляется следующими документами: на основании первичного документа поставщика оформить приходный ордер по форме № М-4, при отпуске со склада в эксплуатацию оформить требование - накладную на внутреннее перемещение, для учета по местам использования ведется карточка учёта материалов по форме № М-17, при списании оформляется акт на списание имущества.

Для всех основных средств, введенных в эксплуатацию в 2015 году, используется один способ начисления амортизации.

Амортизация по всем основным средствам, введенным в эксплуатацию в 2015 году, начисляется линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из срока полезного использования объекта.

Начисление амортизации приостанавливается в случаях перевода объектов на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Приостановление начисления амортизации оформляется приказом руководителя организации.

Срок полезного использования основных средств определяется исходя из Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1.

В случае приобретения ОС, бывших в употреблении, общество определяет норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и

фактически эксплуатируемые, учитываются в качестве основных средств с момента фактического использования в производстве.

Начиная с 2015 года основные средства не подлежат переоценке.

Резерв на ремонт основных средств не создается.

Расходы на ремонт отражаются в бухгалтерском учете в себестоимости продукции (работ, услуг) того отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы.

Основные средства, полученные в аренду, учитываются по инвентарному номеру, который компания сама присвоила данному имуществу.

Таким образом, изучение порядка организации бухгалтерского учета, показало, что учет ведется в соответствии с нормативно-законодательными документами РФ. Учет отдельным структурным подразделением – Бухгалтерией, с применением специализированной программы: «1С: Предприятие 8 Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия». Работники бухгалтерии выполняют свои обязанности согласно должностным инструкциям.

В ЗАО «Агро-Оскол», разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского учета, к которой прилагается рабочий план счетов, разработанный с учетом специфики деятельности предприятия и формы документов, отличные от типовых, утвержденные предприятием.

Недостатком является отсутствие отдельной учетной политики для целей налогового учета.

Общество является плательщиком налога на прибыль, но применяет при этом в отношении реализации сельхозпродукции нулевую ставку.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «АГРО-ОСКОЛ»

3.1. Первичный учет основных средств в ЗАО «Агро-Оскол»

Сельское хозяйство в отличие от других отраслей имеет особенности в составе и учёте основных средств.

Методологические основы формирования бухгалтерской информации по учёту основных средств определяет Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Министерством финансов Российской Федерации приказом от 30.03.2001 № 16н. Общие положения учёта основных средств, обязательные для всех отраслей и видов хозяйственных формирований, определяют Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств, утвержденные Минфином РФ приказом от 20.07.98 № 33н [8].

В сельском хозяйстве действуют все типовые первичные документы, утвержденные Госкомстатом РФ и перечисленные в Методических указаниях по учёту основных средств. В то же время для сельского хозяйства рекомендован ряд специализированных форм первичного учёта основных средств, отражающих особенности процесса производства в отрасли: акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию; акт на списание многолетних насаждений и инвентарная карточка учёта многолетних насаждений; акт на выбраковку животного из основного стада - индивидуальный, групповой; акт на перевод животных из группы в группу; акт на оприходование земельных угодий.

Так, для учета основных средств, применяются следующие формы первичных документов:

- акт приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК);
- акт приема-передачи отремонтированных и реконструированных объектов (форма №102- АПК);
- акт на оприходование земельных угодий (форма № 111-АПК).

На поступившие и числящиеся на учете основные средства открывается инвентарные карточки (форма № ОС-6) [14].

Все поступающие на предприятия основные средства закрепляются за материально-ответственными лицами.

В ЗАО «Агро-Оскол», также применяются типовые формы первичных документов, но не для сельскохозяйственных предприятий, а унифицированной формы утвержденной постановлением Госкомстата России от 21.02.2003 №7.

В частности, для принятия на учет основных средств на предприятии применяется не типовая для АПК форма №101-АПК, а унифицированная форма №ОС-1.

Пример 1. На основании договора купли-продажи техники №49/16 от 12 декабря 2016г. и акта приема-передачи ЗАО «Агро-Оскол» получил 6 марта 2017г. от ООО «КАМАЗцентра» Автомобильное шасси КАМАЗ 6560-43 (Приложение 13). Продавец выставил ЗАО «Агро-Оскол» универсальный передаточный документ №404 от 6 февраля 2017г., который содержит в себе данные счета-фактуры и товарной накладной. В УПД указаны реквизиты покупателя и продавца, наименование товара, его стоимость и другие реквизиты (Приложение 14).

При вводе Автомобильного шасси КАМАЗ 6560-43 в эксплуатацию был составлен Акт о приеме-передачи объекта основных средств (типовой формы №ОС-1) №АО000000002 от 16.02.2016 г. (Приложение 15). И открыта инвентарная карточка на данный объект основных средств (форма №ОС-6) под номером №000000706, в которой отражены название объекта, место нахождения, дата принятия на учет, первоначальная стоимость, счет, субсчет аналитического учета и другие характеристики объекта (Приложение 16).

Порядок оформления операций с землей регламентируется положениями гл. 17 ГК РФ, нормами ЗК и НК РФ, а также ПБУ 6/01 (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н).

Купить землю можно только на основании договора купли-продажи, составленного в письменной форме (ст. 550 ГК РФ). Нотариально заверять договор не нужно. В договоре обязательно должна быть вся информация об ограничениях или обременениях земли, а также о местонахождении и цене участка (ст. 554, 555 ГК РФ). Объектом сделки может быть только земля, прошедшая государственный кадастровый учет (ст. 37 ЗК РФ).

Право собственности на землю переходит с момента госрегистрации в Росреестре (п. 2 ст. 223 ГК РФ).

Пример 2. С целью приобретения земельных участков ЗАО «Агро-Оскол» был заключен договор купли-продажи с ЗАО «Алексеевский Бекон». В договоре прописана информация подтверждающая право собственности продавца на земельные участки, цена участков и условия продажи участков (Приложение 23). Передача участков была оформлена Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) №АО000000014 от 14.12.2016г. (Приложение 24). В Управлении ФС ГР кадастра и картографии по Белгородской области, ЗАО «Агро-Оскол» зарегистрировало право собственности на земельные участки, о чем получило свидетельство государственной регистрации права (Приложение 25, 26).

Следует отметить, что при принятии отремонтированных и реконструированных объектов в ЗАО «Агро-Оскол» применяется не типовая для сельскохозяйственных предприятий форма №102- АПК, а унифицированная форма № ОС-3

Пример 3. По решению правления ЗАО «Агро-Оскол» была проведена модернизация турникета весового. После модернизации был составлен Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3) под номером №АО000000001 от 29.09.2017г., в котором указана стоимость модернизации- 146 601,10 руб. и стоимость турникета после модернизации – 201 682,98 руб. (Приложение 27).

Для отражения операций по списанию и продаже основных средств предназначены следующие документы:

- акт на списание зданий и сооружений (форма № 104-АПК);
- акт на списание машин, оборудования и транспортных средств (форма № 105-АПК) и другие формы [14].

При оформлении выбытия основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», также применяются не формы, предназначенные для предприятий АПК, а унифицированные формы, утвержденные Госкомстатом России.

Так списание машин, оборудования, транспортных средств, оформляется не формой №105-АПК, а унифицированной формой № ОС-4 и формой № ОС-4б.

Акты на списание имущества составляются комиссией в двух экземплярах, назначенной приказом руководителя хозяйства. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию, второй остается у материально-ответственного лица, и является основанием для сдачи на склад оставшихся в результате ликвидации запчастей, материалов, металлолома и т.д. Затраты по ликвидации, а также стоимость материальных ценностей, поступивших после сноса и разборки зданий и сооружений, демонтажа оборудования и т.п., отражаются в разделе «Расчет результатов списания объекта». Акт наряду с членами комиссии подписывает главный бухгалтер и утверждает руководитель. При безвозмездной передаче основных средств акт составляют в двух экземплярах (для сдающего и принимающего основные средства предприятия), а при их продаже - в трех: первые два остаются у продавца, а третий передается представителю покупателя.

При списании транспортных средств, приобретенных в ООО «Автоцентр ГАЗ-Русавто», ЗАО «Агро-Оскол» пользуется льготами при приобретении новой техники этой компании, согласно Программы обновления парка колесных транспортных средств. В тоже время данная Программа предусматривает определенные правила оформления списания транспортных средств.

Пример 4. Руководством ЗАО «Агро-Оскол», было принято решение о списании автомобиля УАЗ-390944, ХТТ39094480438760 по причине морального износа, сумма амортизации составляет 100% первоначальной стоимости и автомобиля УАЗ 390944, двигатель 80903237, по причине морального износа, остаточная стоимость составляет – 40 154,51 руб. Списание автомобилей оформлено Актом о списании групп объектов основных средств (форма № ОС-4б) №АО 000000002 от 01.07.2017г. (Приложение 28).

Так как ЗАО «Агро-Оскол» участвует в Программе по обновлению транспортных средств, то согласно Соглашению, при списании транспортных средств предприятие должно предоставить (Приложение 29):

- справку ГИБДД о снятии с учета автомобиля в связи с утилизацией (Приложение 30, 33);
- Акт сдачи утилизируемого автомобиля утилизатору (Приложение 31, 34).

При сдаче автомобиля утилизатору, составляется Акт проверки комплектности ВЭТС для утилизации, в котором отражаются технические характеристики автомобиля и комплектность ВЭТС и составляется Акт приема-передачи ВЭТС на пункте утилизации (Приложение 31, 32, 34, 35).

Списание основных средств в результате продажи, оформляется в ЗАО «Агро-Оскол» Актом о приеме-передаче объектов основных средств, унифицированной формы № ОС-1.

В случае продажи транспортного средства, покупателю передается технический паспорт объекта и свидетельство о регистрации.

Пример 5. В соответствии с договором купли-продажи № 79 от 02 июня 2017 г. ЗАО «Агро-Оскол» обязуется продать ООО «Финком Агро» зерноуборочный комбайн, стоимостью 5 100 000,00 руб. (Приложение 42). Передача зерноуборочного комбайна производится, согласно Договору после 100% предоплаты покупателем.

ООО «Финком Агро» произвел оплату двумя платежами, перечислив на расчетный счет ЗАО «Агро-Оскол» - 5 100 000,00 руб. (Приложение 43, 44).

После чего был составлен Акт о приеме-передаче объекта основных средств № АО 000000011 от 16.06.2017 г., в котором указаны реквизиты продавца и покупателя, данные об объекте в том числе дата ввода в эксплуатацию, фактический срок службы, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость и стоимость приобретения. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается стороной передающей объект и принимающей стороной (Приложение 45).

К Акту прикладывается техническая документация на зерноуборочный комбайн (Приложение 46, 47).

С целью контроля за сохранностью, перемещением в ЗАО «Агро-Оскол», принято каждому инвентарному объекту присваивать свой инвентарный номер, состоящий из трех знаков. Инвентарный номер основного средства, который должен быть обозначен на нем, сохраняется за ним все время, пока объект находится на предприятии. Инвентарный номер обязательно указывают во всех первичных документах и регистрах аналитического учета.

Инвентаризация основных средств проводится один раз в три года. В ЗАО «Агро-Оскол» инвентаризация основных средств проводилась в декабре 2016 г. Исполнительным директором общества был издан приказ № 424 от 05 декабря 2016 г. о проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств и утвержден график инвентаризации. В приказе утверждены члены инвентаризационной комиссии, сроки инвентаризации (Приложение 54, 55).

В процессе инвентаризации происходит сверка фактического наличия основных средств данным бухгалтерского учета, сверка производится путем сличения инвентарных номеров, которые были присвоены объектам основных средств при принятии их на учет. Инвентарные номера указаны не

только в регистрах бухгалтерского учета, а и непосредственно на самих объектах.

Членам комиссии выдается инвентаризационная опись основных средств (форма №ИНВ-1) с перечнем объектов основных средств по данным бухгалтерского учета, комиссией в процессе инвентаризации производится сверка с их фактическим наличием (Приложение 56). В случае обнаружения расхождений между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием объектов основных средств, составляется сличительная ведомость, по результатам которой и определяется результат ревизии (излишки, недостача и т.п.) (Приложение 57)[11].

По результатам инвентаризации основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», расхождений между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием основных средств не обнаружено.

Таким образом, исследования первичного учета основных средств, показало, что для оформления поступления и списания основных средств существуют специализированные формы для предприятий АПК, в тоже время сельхозпредприятия могут применять для оформления движения основных средств унифицированные формы утвержденные Госкомстатом России. ЗАО «Агро-Оскол» в своей деятельности применяет для отражения движения основных средств унифицированные формы утвержденные Госкомстатом России.

3.2. Синтетический и аналитический учет основных средств

Для учета основных средств, Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности, предусмотрен ряд счетов [5].

Так для учета всех затрат связанных с приобретением основных средств, предназначены синтетические счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» и 07 «Оборудование к установке». Эти счета активные, инвентарные. По дебету указанных счетов отражаются все расходы

связанные с приобретением основных средств, в корреспонденции со счетами: сч. 60, сч. 76, сч. 70, сч. 69, сч. 71 и другими. При этом счет 07 «Оборудование к установке» применяется в случае, когда приобретаются основные средства требующие монтажа и по дебету счета собираются все расходы связанные с приобретением оборудования требующего монтажа. Передача данного оборудования в монтаж отражается проводкой:

Дт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кт сч. 07 «Оборудование к установке».

Расходы связанные с приобретением основных средств не требующих монтажа, а также расходы связанные с монтажом оборудования отражаются по дебету сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», где и формируется первоначальная стоимость основных средств. При принятии основных средств на учет, их стоимость списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сч. 01 «Основные средства»:

Дт сч. 01 «Основные средства»

Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет основных средств числящихся на балансе предприятия ведется на активном, инвентарном счете 01 «Основные средства». По дебету сч. 01 «Основные средства» отражается первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств принятых на учет. По кредиту сч. 01 отражается списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств при их выбытии:

Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы», сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кт сч. 01 «Основные средства»

Для учета расходов связанных с выбытием основных средств применяется активно-пассивный счет 91 «Прочие расходы и доходы». По кредиту счета 91 отражаются доходы связанные с выбытием основных средств, в корреспонденции со счетами 62, 76, 51, 50, 10 и другие, а по дебету сч. 91, расходы имеющие место при выбытии основных средств в

корреспонденции со счетами: 01, 68, 70, 69, 76, 71 и другие. Путем сравнения оборотов по дебету и кредиту сч. 91, определяется результат от выбытия. В случае превышения оборотов по кредиту сч. 91 над оборотами по дебету сч. 91, результатом является прибыль, которая отражается проводкой:

Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Кт сч. 99 «Прибыль и убытки»

В случае, если обороты по дебету сч. 91, превышают обороты по кредиту сч. 91, результатом является убыток:

Дт сч. 99 «Прибыль и убытки»

Кт сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

На поступившие основные средства, начисляется амортизация, за исключением объектов и подлежащих амортизации, согласно законодательству, в частности на земельные участки. Учет начисленной амортизации ведется на пассивном, регулирующем счете 02 «Амортизация основных средств». По кредиту счета 02 отражается сумма начисленной амортизации (Дт сч. 20, 25, 26, 44, 91... Кт сч. 02), по дебету – списание амортизации при выбытии объектов основных средств (Дт сч. 02 и Кт сч. 01) [42].

Рабочим планом счетов в ЗАО «Агро-Оскол» предусмотрено для учета основных средств, следующие счета и субсчета:

сч. 01.01 «Основные средства в организации»

сч. 01.08 «Объекты недвижимости»

сч. 01.09 «Выбытие основных средств».

Так как ЗАО «Агро-Оскол», является сельскохозяйственным предприятием, то в состав основных средств относятся не только типовые основные средства (здания, оборудования, станки, автотранспорт и т.п.), но и такие как земельные участки, взрослые животные и пр. Для учета затрат связанных с приобретением таких основных средств в ЗАО «Агро-Оскол» к сч. 08, открыты субсчета:

Сч. 08.01 «Приобретение земельных участков»

Сч. 08. 02 «Приобретение объектов природопользования»

Сч. 08.08 «Приобретение взрослых животных» и др. (Приложение 10).

Земля является главным видом основных средств в сельском хозяйстве.

При этом земля имеет существенные отличия от других средств производства:

- не изнашивается и не амортизируется;
- при правильном использовании может улучшать свои свойства (например, в части повышения плодородия);
- не является объектом, создаваемым человеком;
- земельный участок нельзя изготовить, заменить, переместить.

Все это приводит к особенностям учета земли:

Земельные участки могут использоваться предприятием на праве собственности, пользования или аренды. Соответственно, бухгалтерский учет должен вестись таким образом, чтобы обеспечивалась аналитика по этому аспекту как на балансе, так и на забалансовых счетах.

При оприходовании земля оценивается:

- по затратам на покупку;
- стоимости имущества, обмениваемого на земельный участок (при мене);
- рыночной стоимости на дату оприходования (при безвозмездном получении);
- соглашению сторон (при вкладе в УК).

Если ни один из перечисленных выше способов не подходит, землю оценивают по нормативной цене [29].

При покупке земельный участок принимается к учету по первоначальной стоимости, сформированной из фактических затрат:

- оплата контрагенту за сам участок;
- стоимость информационных и консультационных услуг, например работы риелтора;
- вознаграждение посреднику;

- госпошлина и другие невозмещаемые налоги;
- иные траты, связанные с приобретением земли.

Продажа земли не является объектом обложения НДС (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Если при покупке земельных участков компания берет заем, то проценты по займу включаются в стоимость земли до тех пор, пока участок не переведут из внеоборотного актива в состав основных средств [26].

Землю учитывают в составе основных средств при полной готовности к эксплуатации и сформированной первоначальной стоимости.

Земельные участки не амортизируются ни в бухгалтерском учете, ни в налоговом учете (п. 17 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 256 НК РФ).

При этом бухгалтерский учет земельных участков ведется с использованием стандартных счетов и проводок для внеоборотных активов. Например, поступление участка земли в собственность отражается проводками:

1. Дт сч. 08 «Вложение во внеоборотные активы»

Кт сч. 60, 76, 75, 98 - приобретено право собственности на землю;

2. Дт сч. 01 «Основные средства»

Кт сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - земля принята на учет по акту.

Пример 6. Согласно договору купли-продажи ЗАО «Агро-Оскол», приобретает в ЗАО «Алексеевский Бекон» два земельных участка сельскохозяйственного назначения, площадью 76680 кв.м. (Участок №1) и 98490 кв.м. (Участок №2). Стоимость участка №1 составляет 73 572,00 руб., участка №2 – 94 498,00 руб. (Приложение 23). Покупатель обязуется произвести расчет в сумме 168 070,00 руб. Расходы по оформлению. Также несет ЗАО «Агро-Оскол».

Земельные участки перешли в собственность ЗАО «Агро-Оскол», согласно Акту о приеме – передаче и свидетельств о праве собственности (Приложение 24, 25, 26).

Приобретение земельных участков было отражено проводками.

1. Отражена стоимость приобретенных земельных участков

Дт сч. 08.01 «Приобретение земельных участков»

Кт сч. 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 168 070,00

2. По акту приема-передачи земельные участки приняты на учет по первоначальной стоимости

Дт сч. 01.01 «Основные средства в организации»

Кт сч. 08.01 «Приобретение земельных участков» - 168 070,00

Для осуществления хозяйственной деятельности ЗАО «Агро-Оскол», приобретает и другие объекты основных средств, при этом алгоритм проводок отражающих поступление основных средств не отличается от проводок, которые бухгалтер составляет при поступлении земельных участков.

Пример 7. В соответствии с договором купли-продажи техники №49/16 от 12 декабря 2016г. ООО «КАМАЗцентра» предъявил ЗАО «Агро-Оскол» счет № 227 от 14.02.2017г. на оплату за автомобильное шасси КАМАЗ 6560-43 на сумму 8 128 530,00 руб. в т.ч. НДС (18%) – 1 239 945,25 руб.(Приложение 13). Счет покупателем был оплачен в полном размере 16.02.2017г.(Приложение 17) Согласно УПД №404 от16.02.2017г. автомобильное шасси поступил на предприятие, при этом в УПД, стоимость объекта указана в сумме – 8 013 480,00 руб., в т.ч. НДС (18%) – 1 222 395,25 руб. В тот же день 16.02.2017г. по Акту приема-передачи № АО 000000002, автомобильное шасси было принято на баланс (Приложение 14, 15).

Поступление автомобильного шасси КАМАЗ 6560-43 в ЗАО «Агро-Оскол» отражено проводками:

1. Перечислена стоимость автомобильного шасси, согласно договора и счета № 277

Дт сч. 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт сч. 51 «Расчетный счет» - 8 128 530,00

2. Отражается стоимость приобретения автомобильного шасси, в сумме указанной в УПД

Дт сч. 08.04 «Приобретение объектов ОС»

Кт сч. 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 6 791 084,75

3. Отражена сумма НДС подлежащая вычету из бюджета

Дт сч. 19.01 «НДС по приобретенным ОС» - 1 222 395,25

4. По Акту приема-передачи автомобильное шасси принято на учет по первоначальной стоимости

Дт сч. 01.01 «Основные средства в организации»

Кт сч. 08.04 «Приобретение объектов ОС» - 6 791 084,75

Данные проводки отражены в учете в следующих учетных регистрах за февраль: Анализ счета 08.04 и 01.01., Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 08.04 и сч. 01.01., Отчет по проводкам по сч.01, 08.04 и в Отчете по проводкам по сч. 08.04, 60 (Приложение 18 - 22).

На поступивший объект основных средств в бухгалтерии была открыта инвентарная карточка № 000000706 (Приложение 16).

Выбытие основных средств в ЗАО «Агро-Оскол» в основном происходит в результате списания в связи с моральным или техническим износом и в результате продажи. Все расходы и доходы связанные с выбытием отражаются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы», где и определяется результат от выбытия. В случае выбытия основных средств, бухгалтер внутренней проводкой отражает стоимость выбывших основных средств и списывает сумму начисленной по выбывшим ОС, амортизации.

Пример 8. Руководством ЗАО «Агро-Оскол», было принято решение о списании автомобилей УАЗ-390944, ХТТ39094480438760 инвентарный номер № 00000006, первоначальная стоимость – 279 686,44 руб., износ 100% и УАЗ – 390944 дв. 80903237 инвентарный номер № 000000019, первоначальная стоимость – 321 239,51 руб., сумма начисленной амортизации – 281 085,00 руб., остаточная стоимость – 40 154,51 руб. по причине морального износа. Списание автомобилей оформлено Актом о

списании групп объектов основных средств (форма № ОС-4б) №АО 000000002 от 01.07.2017г. (Приложение 28).

На счетах бухгалтерского учета были сделаны записи:

1. Отражена стоимость выбывших автомобилей

Дт сч. 01.09 «Выбытие основных средств»

Кт сч. 01.01 «Основные средства в организации» - 600 925,95

2. Списана сумма начисленной амортизации по выбывшим автомобилям

Дт сч. 02.01 «Амортизация основных средств»

Кт сч. 01.09 «Выбытие основных средств» - 560 771,44

3. Списана остаточная стоимость списанных автомобилей

Дт сч. 91.02 «Прочие расходы»

Кт сч. 01.09 «Выбытие основных средств» - 40 154,51

4. Отражены убытки от списания автомобилей

Дт сч. 99.01 «Прибыли и убытки»

Кт сч. 91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов» - 40 154,51

Данные проводки отражены в регистрах бухгалтерского учета за июль, в Анализе счетов 01, 02, 91, в Отчетах по проводкам и в Оборотно-сальдовых ведомостях по соответствующим счетам (Приложение 36 - 41).

Основные средства, не используемые в хозяйственной деятельности, могут быть проданы ЗАО «Агро-Оскол». Алгоритм проводок связанных с продажей основных средств аналогичен проводкам по списанию основных средств. Бухгалтер так же списывает стоимость выбывших основных средств, начисленную амортизацию и все расходы и доходы полученные при продаже отражаются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы». В то же время есть и специфические проводки, в частности необходимо отразить доходы от продажи (сумму счета выставленного покупателю) и сумму НДС от продажи основных средств, подлежащую взносу в бюджет. Как уже отмечалось выше, если продаже подлежат земельные участки, то они не подлежат налогообложению по налогу на добавленную стоимость, продажа техники,

оборудования подлежит налогообложению НДС, при общей системе налогообложения, которая применяется в ЗАО «Агро-Оскол».

Пример 9. В соответствии с договором купли-продажи № 79 от 02 июня 2017 г. ЗАО «Агро-Оскол» осуществляет продажу ООО «Финком Агро» зерноуборочного комбайна, стоимостью 5 100 000,00 руб., в том числе НДС (18%) – 808 368,81 руб. (Приложение 42). Согласно данным бухгалтерского учета, первоначальная стоимость комбайна составляла – 8 797 221,42 руб., сумма начисленной амортизации – 7 111 087,46 руб., остаточная стоимость – 1 686 133,96 руб. Передача зерноуборочного комбайна производится, согласно Договору после 100% предоплаты покупателем. ООО «Финком Агро» произвел оплату двумя платежами, перечислив на расчетный счет ЗАО «Агро-Оскол» - 5 100 000,00 руб. (Приложение 43, 44). После чего был составлен Акт о приеме-передаче объекта основных средств № АО 000000011 от 16.06.2017 г., и комбайн передан покупателям (Приложение 45).

В бухгалтерском учет, данная операция была отражена следующими бухгалтерскими проводками:

1. Зачислены на расчетный счет денежные средства от покупателей по договору №79-ОА от 02.06.2017г.

Дт сч. 51 «Расчетный счет»

Кт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 5 100 000,00

1. Предъявлен счет ООО «Финком Агро» за зерноуборочный комбайн

Дт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт сч. 91.01 «Прочие доходы» - 5 100 000,00 руб.

2. Начислен НДС

Дт сч. 91.02 «Прочие расходы»

Кт сч. 68. 02 «НДС» - 808 368,81

3. Отражается стоимость выбывшего комбайна

Дт сч. 01.09 «Выбытие основных средств»

Кт сч. 01.01 «Основные средства в организации» - 8 797 221,42

4. Списана сумма начисленной амортизации по выбывшему комбайну

Дт сч. 02.01 «Амортизация основных средств»

Кт сч. 01.09 «Выбытие основных средств» - 7 111 087,46

5. Списана остаточная стоимость комбайна

Дт сч. 91.02 «Прочие расходы»

Кт сч. 01.09 «Выбытие основных средств» - 1 686 133,96

5. Отражена прибыль от списания автомобилей

Дт сч. 91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт сч. 99.01 «Прибыли и убытки» - 2 605 497,23

Соответственно данные операции были отражены в регистрах бухгалтерского учета по счетам, на которых были отражены операции (Приложение 48 - 53).

В таблице 8, представлены типовые проводки по учету основных средств в ЗАО «Агро-Оскол» за 9 месяцев 2017 года. Таблица составлена на основании данных Анализа счетов 08 «Вложение во внеоборотные активы», сч. 01 «Основные средства» и сч. 02 «Амортизация основных средств» (Приложение 58, 59, 60).

Таблица 8

Типовые бухгалтерские проводки по учету основных средств в ЗАО «Агро-Оскол» за девять месяцев 2017г.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма операции
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость поступивших от поставщиков объектов основных средств	08	60	327 672 947,92
Отражена стоимость поступивших основных средств от прочих кредиторов	08	76	89 402 149,23
Приняты на баланс основные средства по первоначальной стоимости	01	08	406 782 429,11
Отражена стоимость выбывших основных средств	01.09	01.01	90 322 996,73
Списана сумма начисленной амортизации по выбывшим основным средствам	02	01	72 931 882,24
Списана сумма начисленной амортизации на затраты вспомогательного производства	23	02	80 259 585,58

Продолжение таблицы 8

Начислена амортизация по объектам основных средств общепроизводственного назначения	25	02	4 640 422,84
Начислена амортизация по объектам основных средств общехозяйственного назначения	26	02	342 706,82

Следует отметить, что в ЗАО «Агро-Оскол» амортизация по основным средствам в обществе, согласно учетной политике, начисляется только одним способом – линейным. Начисленная амортизация по объектам производственного назначения, относится на затраты вспомогательных производств (сч. 23 «Вспомогательное производство»), по объектам общепроизводственного назначения – на сч. 25 «Общепроизводственные расходы», а по объектам общехозяйственного назначения – на управленческие расходы (сч. 26 «Общехозяйственные расходы») (Приложение 61, 62, 63).

Начисленная амортизация, по каждому объекту основных средств и по каждому подразделению, отражается в ведомости амортизации основных средств (Приложение 64).

Таким образом, проведенные исследования показали, что учет основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», ведется в соответствии с законодательством. Рабочим планом счетов предприятия, для учета основных средств предусмотрены счета: 01, 08, 02 и другие. При этом к указанным счетам, открываются соответствующие субсчета. Амортизация основных средств, за исключением земельных участков, начисляется линейным способом. Так как ЗАО «Агро-Оскол» относится к предприятиям АПК, то на его балансе учитываются и специфические основные средства, в частности земельные участки. Особенности бухгалтерского учета земельных участков следующие:

- земля является объектом ОС;
- реализация земли не облагается НДС;
- землю нельзя амортизировать.

В остальном учет земельных участках не отличается от учета прочих основных средств.

Аналитический учет ведут в гектарах по видам угодий (пашня, залежи, сенокосы, прочие земли, не используемые для сельскохозяйственных целей). Все эти показатели находят отражение в специализированном регистре - земельной кадастровой книге ЗАО «Агро-Оскол».

3.3. Рекомендации по совершенствованию учета основных средств и эффективности их использования в ЗАО «Агро-Оскол»

Проведенные исследования показали, что бухгалтерский учет в ЗАО «Агро-Оскол», осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н, а также иными нормативными актами.

Учет основных средств ведется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным приказом МФ РФ от 30.03.01 №26н.

Бухгалтерский и налоговый учет ведется в ЗАО «Агро-Оскол», самостоятельным структурным подразделением бухгалтерией, возглавляемым главным бухгалтером. На предприятии разработаны все необходимые системные документы, в том числе разработана учетная политика для целей бухгалтерского учета, рабочий план счетов, график документооборота и др.

В то же время были выявлены и некоторые недостатки в организации и ведении учета.

Так в ЗАО «Агро-Оскол», не разработана учетная политика для целей налогообложения.

Недостатками в учете основных средств являются:

- несвоевременное оформление инвентарных карточек учета основных средств;
- отсутствуют налоговые регистры по учету основных средств;
- обнаружены расхождения между суммами, перечисленными за объект основных средств и суммами, указанными в УПД, выставленном продавцом (перечислена большая сумма).

По результатам проведенного исследования были разработаны и предложены следующие мероприятия по устранению ошибок и совершенствованию порядка ведения как учета в целом, так и учета основных средств:

1. Разработать учетную политику для целей налогового учета, что позволит предусмотреть:

- использование ускоренной амортизации с применением коэффициента 3, в случае приобретения основных средств в лизинг;

- предусмотреть возможность использовать амортизационную премию и единовременно списать 10 процентов от первоначальной стоимости приобретенных объектов основных средств.

2. В учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета рекомендуется установить стоимостной лимит в размере 100 000,00 руб., что позволит списывать активы стоимостью до 100 000,00 руб. непосредственно при передаче их в эксплуатацию.

3. Формировать резерв под предстоящий ремонт основных средств для более равномерного включения расходов на проведение ремонта в затраты производства, тем более из-за отсутствия средств продолжительность ремонта особенно зданий и помещений растягивается на несколько лет;

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств, в том числе арендованных, в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт - ремонтный фонд. Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации. В этом случае в течение всего

отчетного периода в издержки производства (обращения) включается сумма отчислений, рассчитанная по сметной стоимости предполагаемых объемов ремонта.

При инвентаризации резерва расходов, на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются. В том случае, когда окончание ремонтных работ, по объектам основных средств с длительным сроком выполнения и при существенном объеме этих работ, происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленную сумму резерва относят на финансовые результаты отчетного периода [40].

Для отражения в бухгалтерском учете операций по формированию и использованию ремонтного фонда применяется счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание».

Создание ремонтного фонда оформляется бухгалтерской записью:

Дт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»
(25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»)

Кт 96.3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание».

После завершения ремонтных работ и приема отремонтированных объектов по акту производится запись:

Дт 96.3 «Резервы на ремонт и гарантийное обслуживание»

Кт 23.2 «Ремонт зданий и сооружений».

4. Если ремонт основных средств в течение года осуществлялся неравномерно и на предприятии не создавался ремонтный фонд, возможен вариант отражения расходов в учете с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае фактические затраты на ремонт постепенно накапливаются по дебету счета 97 с кредита ресурсных счетов, а после окончания ремонтных работ по специальному расчету предприятия

расходы будущих периодов относят с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат.

5. По некоторым видам основных средств (особенно в растениеводстве) начисленную амортизацию и отчисления в ремонтный фонд (если они производятся) невозможно отнести на один объект учета затрат основного производства, так как многие виды основных средств выполняют работы под различные объекты учета затрат (трактора, комбайны, почвообрабатывающие машины и др.). Поэтому их распределяют на конкретные объекты учета затрат пропорционально выполненным работам или другим основаниям.

Для распределения амортизации на конкретные объекты учета затрат в растениеводстве применяется ведомость распределения амортизации в растениеводстве. В этой ведомости на однородную группу основных средств предусмотрены строки, по которым начисленная амортизация подлежит распределению: тракторы, почвообрабатывающие машины, машины для посева культур, машины для уборки культур и т.д. По каждой однородной группе основных средств указывается принцип распределения затрат: пропорционально эталонным гектарам, площадям обработки и т.д. В графах указывается: общая сумма амортизации по каждой группе, подлежащая распределению; количество базовых единиц, пропорционально им делается распределение, амортизация в расчете на одну базовую единицу (эталонный гектар, гектар работы и т.п.). Далее в графах по каждому объекту учета указывают количество базовых единиц, приходящееся по расчету суммы амортизации.

Предложенные мероприятия, наряду с другими управленческими решениями, предполагают совершенствование порядка ведения бухгалтерского учета в ЗАО «Агро-Оскол», а также более эффективное и рациональное использование основных средств, что позволит в будущем расширить рынки сбыта и увеличить конкурентоспособность и соответственно укрепит финансовое положение предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе написания исследовательской работы была изучена экономическая сущность основных средств, как объекта учета, рассмотрены точки зрения на данный объект учета различных ученых-экономистов, таких как А. Смита, К. Маркса, С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи, В.А. Пипко, Л.И. Ушвицкий, Л.Н. Булавина, А.Ш. Маргулис, В.П. Астахов, С.И. Хорошкова и В.И. Букия и др. Изучена нормативно-правовая база регламентирующая учет основных средств в Российской Федерации в современных условиях.

Основные средства играют огромную роль в процессе труда, в своей совокупности они образуют производственно-техническую базу и определяют производственную мощность предприятия. На протяжении длительного периода использования основные средства поступают на предприятие и передаются в эксплуатацию; изнашиваются; подвергаются ремонту, при помощи которого восстанавливаются их физические свойства; перемещаются внутри предприятия; выбывают с предприятия вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования. Современные рыночные отношения заставляют по-новому подойти к постановке учета на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, в том числе учета основных средств и их анализа.

Объектом исследования выступило ЗАО «Агро-Оскол». ЗАО «Агро-Оскол» входит в структуру агропромышленной корпорации ООО «АПК ДОН» и занимается выращиванием сельскохозяйственных культур, необходимых в производстве комбикормов для свиноводческих хозяйств. На протяжении всего времени предприятие постоянно развивалось с 3,5 тыс. га земли до 27,5 тыс. га земли. На сегодняшний день площадь пашни составляет 36,2 тыс. га. Тракторный и автомобильный парк организации оснащены импортной техникой, оборудованной навигационной системой. Имеется мощная ремонтная мастерская, работающая в две смены.

По результатам работы в исследуемом периоде предприятия всегда получало прибыль. Однако темпы роста как прибыли от продаж, так и чистой прибыли упали. В частности прибыль от продаж в 2016г. по сравнению с 2016 г. выросла на 2%, в то время как за такой же период в 2015г. по сравнению с 2014г. рост составил 70%. Отрицательное влияние на данный показатель оказал тот факт, что темпы роста себестоимости продаж значительно превысили рост выручки от продажи.

Продукция ЗАО «Агро-Оскол», является рентабельной на протяжении всего исследуемого периода, однако на конец 2016г. рентабельность снизилась.

В настоящее время численность работающих на предприятии составляет 241 человек со средней заработной платой 34,5 тыс. рублей.

Анализ финансовых показателей, позволяет сделать вывод о достаточно устойчивом финансовом положении ЗАО «Агро-Оскол» на конец исследуемого периода. Так как большинство рассчитанных показателей имеют положительную динамику.

Компания динамично развивается, постоянно внедряя и используя инновационные системы в растениеводстве, взяв за основу проект адаптивно-ландшафтного земледелия и охраны почв.

В то же время анализ эффективности использования основных средств, показал негативную тенденцию снижения таких коэффициентов как коэффициент годности, обновления, коэффициент выбытия и другие. При этом интенсивность использования основных средств в 2016г., значительно выросла по сравнению с 2015г. и составила – 424,0%. Уровень технического оснащения за исследуемый период увеличился на 1,0% и составил 80,0%, в 2016г.

В целом проведенный анализ свидетельствует об удовлетворительном уровне эффективности использования основных средств в ЗАО «Агро-Оскол», в то же время необходимо более интенсивно обновлять основные средства. Техническое перевооружение и обновление основных средств

позволит уменьшить себестоимость сельскохозяйственной продукции, повысит ее качество, соответственно увеличит конкурентоспособность ЗАО «Агро-Оскол».

Учет основных средств в ЗАО «Агро-Оскол» ведется в соответствии с действующим законодательством, учетной политикой предприятия, национальными стандартами Российской Федерации. Приказом руководителя ЗАО «Агро-Оскол» определен круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность и перемещение объектов основных средств, за своевременное и правильное документальное оформление, определены должностные лица, которым предоставлено право подписи на документах по движению основных средств. Основными каналами поступления основных средств на предприятие является их покупка. Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств производится на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Учет основных средств по первоначальной стоимости ведется на счете 01 «Основные средства». Основные причины выбытия объектов – это полный физический и моральный износ, продажа и ликвидация. Финансовый результат от выбытия основных средств формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Согласно, учетной политики, амортизация основных средств начисляется линейным способом по утвержденным нормам как в целях ведения бухгалтерского, так и налогового учета. Затраты на ремонт основных средств включают в себестоимость ремонтных работ по мере производства ремонта без формирования ремонтного фонда.

Так как ЗАО «Агро-Оскол» относится к предприятиям АПК, то на его балансе учитываются и специфические основные средства, в частности земельные участки. Особенности бухгалтерского учета земельных участков следующие:

- земля является объектом ОС;
- реализация земли не облагается НДС;
- землю нельзя амортизировать.

В остальном учет земельных участках не отличается от учета прочих основных средств.

Аналитический учет ведут в гектарах по видам угодий (пашня, залежи, сенокосы, прочие земли, не используемые для сельскохозяйственных целей). Все эти показатели находят отражение в специализированном регистре - земельной кадастровой книге ЗАО «Агро-Оскол».

В целом бухгалтерский учет в ЗАО «Агро-Оскол» ведется в соответствии с нормативно-законодательными актами Российской Федерации. Однако в процессе исследования были обнаружены небольшие недостатки в частности несвоевременное оформление первичных документов, инвентарных карточек, несоответствие в сумме перечисленной за объект основных средств и суммой указанной в УПД, отсутствует учетная политика для целей налогообложения.

По результатам проведенного исследования были разработаны мероприятия по совершенствованию учета основных средств и их эффективному использованию.

Внедрение предложенных мероприятий позволит избежать ошибок в учете, более рационально и эффективно использовать основные средства, что позволит увеличить конкурентоспособность выпускаемой ЗАО «Агро-Оскол» продукции, расширить объемы продаж и обеспечит рост прибыли и укрепление финансового положения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. Часть первая, вторая – Ресурс доступа: <http://www.nalkodeks.ru>
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]:Фед.зак. от 06.12.11г. № 402-ФЗ - Ресурс доступа: <http://www.rg.ru/2011/12/09/buhuchet-dok.html>
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 24.03.2000г. № 31н, от 18.09.2006 № 116н) - Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/>
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]:Приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 05.10.2011 N 124н) – Ресурс доступа: [//www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]:Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94Н – Ресурс доступа:<http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/positions/>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]:Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (в ред. приказа Минфина России от ред. от 08.11.2010) - Ресурс доступа:<http://www.consultant.ru/>
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/08 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (в ред. приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от

18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

9. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н (в ред. приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 №156н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н (с изменениями от 18 мая 2002 г. , 12 декабря 2005 г., 18 сентября, 27 ноября 2006 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.) - Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/12122835/>

11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 13.06.95г. № 49 - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

12. Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (с изменениями от 24.12.10г.) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

13. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс]: Постановление Правительства от 01.01.02. №1(с измен. от 10.12.2010) Ресурс доступа: <http://base.garant.ru>

14. Агабегян, О.В. Первичная документация по учету основных средств / О.В. Агабегян, К.С. Макарова // Экономико-правовой бюллетень. - 2012. - № 3. – С/ 25-30.

15. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2015. – 992 с.

16. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. Учебник / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, И.П. Комиссарова - М. : Юнити, 2014.- 251с.

- 17.Бахолдина, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 320 с
- 18.Бариленко В.М. Анализ финансовой отчетности. Учеб. пособие / под ред. В. М. Бариленко.- Ростов н/Д: Феникс, 2013.- 416с.
- 19.Голубинцева К. Б. Учет поступления и использования основных средств // Молодой ученый. — 2014. — №21.2. — С. 15-18. — URL <https://moluch.ru/archive/80/14403/>.
- 20.Голышева Н., Горохова А. Учет основных средств в 2017 году // Актуальная бухгалтерия. – 2016. -№ 12 – С. 41-45.
- 21.Гринман, Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Г.И. Гринман. - М.: Наука, 2014. - 495 с.
- 22.Гарифуллина А. А. Различные подходы к определению понятий «основные средства», их «оценка» и «амортизация» // Молодой ученый. — 2014. — №7. — С. 324-327.
- 23.Горфинкель В.Я. Экономика предприятия. Учебник/ В.Я.Горфинкель - М, ЮНИТИ, 2013. - 670 с.
- 24.Коробейников, О.П. Экономика предприятия. Учебное пособие. / О.П. Коробейников, В.В. Ноздрин, Д.В. Хавин. - Нижний Новгород, 2013. - 242 с.
- 25.Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник/ В.В. Ковалев, О.Н. Волкова - М.: Проспект, 2012. – 216с.
- 26.Кравцова С.И., Шигина А.А. Особенности учёта основных средств в сельскохозяйственных организациях // Символ науки – Уфа, 2017. – с. 111-113.
- 27.Ермолович Л.Л., Сивчик Л.Г., Толкач Г.В., Щитникова И.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учеб. пособие./ Л.Л. Ермолович - Мн.: Интерпрессервис, 2012.- 576с.
- 28.Ермакова И.Н. Экономическая сущность основных средств. Ермакова И.Н. №8 (21). Август 2017 г., С. Электронный научно-

практический журнал «Молодежный научный вестник»
<http://www.mnvnauka.ru/>

29.Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве. Учебник / Г.М. Лисович. - М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 318 с.

30.Любушин, Н.П. Экономический анализ. Учебник / Н.П. Любушин.- 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015 .- 576 с.

31.Маковоз И. Т. Особенности сельского хозяйства и бухгалтерского учета деятельности сельскохозяйственных организаций // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы III Междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, декабрь 2014 г.). — СПб.: Заневская площадь, 2014. — С. 163-165.

32.Маркс, К. Капитал Т. 2 / К. Маркс. - М. : Политиздат, 1960

33.Маргулис, А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Маргулис. - М. : Финансы, 1974. - С. 24-50.;

34.Мордовкин, А. В. Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств / А. В. Мордовкин. - М. : Главбух, 1999. - 144 с.;

35.Полетаев, П. И. Воспроизводство основных фондов и эффективность сельского хозяйства / П. И. Полетаев. - М. : Колос, 1977. - 144

36.Петти, В. Антология экономической классики / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо. - М. : Эконов ; Ключ, 1993.

37.Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М.З. Пизенгольц. - М.: Огни, 2015. - 896 с.

38.Самуэльсон, П. А. Экономика / П. Смуэльсон, В. Нордхаус. - М.: Бином - КноРус, 1997.

39.Сильвестрова Т. Лимит стоимости основных средств в 2017 году // Бухгалтерский учет. – 2016. - №12 – С. 25 – 28.

40.Талалаева, Ю.Н. Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете // Консультант бухгалтера. - №10.- 2012.- С.12-14.

41. Фишер, С. Экономика / С. Фишер, Р. Дернбуш, Р. Шмалензия. - М. : Дело, 1993.

42. Шешукова, Т.Г. К вопросу амортизации основных средств // Все для бухгалтера. - №15. – 2013. - С.22-26.

43. Официальный сайт Агропромышленной корпорации «ДОН» - Ресурс доступа: <http://apkdon.ru>

ПРИЛОЖЕНИЯ