

На правах рукописи

**ТКАЧЕНКО Артем Сергеевич**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И  
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ АНАЛИЗА ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Краснодар – 2009

Работа выполнена на кафедре теории бухгалтерского учета  
ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор  
**Сигидов Юрий Иванович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Жминько Сергей Иванович**

кандидат экономических наук, доцент  
**Исачкова Лидия Николаевна**

Ведущая организация – ГОУ ВПО «Кубанский государственный  
технологический университет»

Защита состоится «29» декабря 2009 г. в 9.00 часов на заседании дис-  
сертационного совета Д 220.038.02 при ФГОУ ВПО «Кубанский государст-  
венный аграрный университет» по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калини-  
на, 13, зал заседаний ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского госу-  
дарственного аграрного университета по адресу 350044, г. Краснодар, ул. Ка-  
линина, 13.

Автореферат разослан «\_\_\_» ноября 2009 г. и размещен на сайте  
<http://www.kubsau.ru>

Ученый секретарь  
диссертационного совета

\_\_\_\_\_

П.С. Бондаренко

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях одним из наиболее актуальных является вопрос «здоровой» конкуренции между хозяйствующими субъектами. В целях повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции сельскохозяйственные организации используют в своей деятельности «ноу-хау», энергосберегающие технологии, идут по пути интенсификации сельскохозяйственного производства. Необходимо, чтобы выпускаемая продукция была высокого качества, ее себестоимость должна быть на таком уровне, чтобы норма прибыли, получаемая при реализации продукции, обеспечивала процесс простого и расширенного воспроизводства, а также удовлетворяла спрос потребителей. Одной из существенных статей себестоимости выпускаемой сельскохозяйственной продукции являются амортизационные отчисления по объектам основных средств, затраты на их поддержание в рабочем состоянии. На финансовый результат, полученный от деятельности организации, существенное влияние оказывают налоговые платежи, в части основных средств – налог на имущество.

В свете вышесказанного, особую актуальность принимает эффективность использования объектов основных средств и рациональная организация их бухгалтерского учета, с последующим отражением соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Решение поставленной задачи является неотъемлемой частью снижения себестоимости выпускаемой продукции и повышения ее конкурентоспособности.

**Степень научной разработанности проблемы.** Теоретическим и практическим аспектам бухгалтерского учета основных средств и анализа их использования свои научные исследования посвятили многие отечественные ученые-экономисты, среди них Астахов В.П., Бабаев Ю.А., Говдя В.В., Колесов Н.Д., Кондраков Н.П., Кутер М.И., Лабынцев Н.Т., Мельник М.В., Новодворский В.Д., Пизенгольц М.З., Поляк Г.Б., Попова Л.В., Рудановский А.П., Савицкая Г.В., Сергеев С.С., Чурсин А.М. Несомненно, огромный интерес в изучаемой области представляют труды иностранных ученых-экономистов,

таких как Х. Андерсон, А. Гильбо, Д. Колдуэлл, Е. Леотей, К. Маркс, Дж.С. Милль, Б. Нидлз. Тем не менее, дискуссии по вопросам бухгалтерского учета основных средств и анализа их использования продолжаются до сих пор. Это указывает на различные подходы ученых-экономистов к изучаемой проблеме, например, к экономическому содержанию основных средств (в частности к определению терминов «основные средства», «основные фонды» и «основной капитал»); формированию первоначальной стоимости; оценке, по которой основные средства должны числиться на балансе организации; целесообразности проведения последующих переоценок; документальному отражению учета основных средств; вопросам их поступления, использования, выбытия, а также отражения информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Изучение научных трудов отечественных ученых-экономистов и внедрение в российскую учетную систему методик ведущих иностранных специалистов наряду с принципами Международных стандартов финансовой отчетности, адаптированных к национальной специфике, позволят существенно повысить качественный уровень бухгалтерского учета основных средств и анализа их использования.

**Цель и задачи исследования.** Основная цель проведенного диссертационного исследования состоит в разработке теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и системы показателей для экономического анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций, в соответствии с современными требованиями эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Для достижения поставленной цели в ходе диссертационного исследования были сформулированы следующие задачи:

- раскрыть экономическую сущность категорий: «основные средства», «основные фонды» и «основной капитал»; «износ», «амортизация», «амортизационные отчисления», определить взаимосвязь между ними;

- обосновать необходимость периодического осуществления переоценок однородных групп объектов основных средств по «справедливой» стоимости;

- проанализировать современное состояние, обеспеченность и уровень использования сельскохозяйственными организациями Краснодарского края основных средств;

- усовершенствовать систему показателей для проведения экономического анализа использования основных средств путем разработки дополнительных коэффициентов, применением оценки основных средств по «справедливой» стоимости;

- оценить современное состояние бухгалтерского учета основных средств в сельскохозяйственных организациях, исследовать методологические проблемы и разработать предложения по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств сельскохозяйственных организаций и отражению информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предметом диссертационного исследования** выступают теоретические и практические направления совершенствования бухгалтерского учета основных средств от первичной документации до отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций.

**Объектом исследования** является практическая хозяйственная деятельность 70 организаций агропромышленного комплекса центральной зоны Краснодарского края. Более углубленное изучение поставленных в диссертационной работе вопросов проводилось на основе данных бухгалтерского учета ЗАО «Кубань» (Кореновский район), ЗАО им. Т.Г. Шевченко (Тбилисский район), СПК СК «Родина» (Усть-Лабинский район).

**Теоретическая и методологическая основа** диссертационного исследования базируется на нормативных правовых актах Российской Федерации, научных трудах отечественных и иностранных ученых-экономистов в области бухгалтерского учета и анализа использования основных средств, Международных стандартах финансовой отчетности.

**Методы исследования.** Для достижения цели и решения задач, поставленных в процессе написания диссертационной работы были использованы методы бухгалтерского учета (балансовое обобщение; система бухгалтерских сче-

тов и двойная запись; методы стоимостного измерения; методы первичного наблюдения, включающие документацию и инвентаризацию), приемы экономико-статистического анализа (наблюдение, монографический, обобщение, группировка, сравнительный и факторный анализ и др.). Обработка исходных данных и расчет результатов исследования осуществлялся на персональном компьютере с использованием операционной системы Windows Vista, пакета прикладных программ Microsoft Office Excel 2007, Microsoft Office Word 2007.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в комплексной постановке и решении задачи совершенствования бухгалтерского учета и анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, а также тенденций гармонизации национальной системы бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности. В результате проведенного исследования получены следующие результаты, обладающие элементами научной новизны:

- уточнена экономическая сущность категорий: «основные средства», «основные фонды» и «основной капитал»; «износ», «амортизация», «амортизационные отчисления», а также определена взаимосвязь между данными научными понятиями;

- обоснована актуальность отражения основных средств в балансе организации по «справедливой» стоимости, а также необходимость проведения последующих переоценок с использованием указанного стоимостного показателя, что позволит получить информацию о реальной стоимости основных средств;

- доказана необходимость не включения в первоначальную стоимость таможенных пошлин и таможенных сборов, невозмещаемых налогов, государственной пошлины, уплачиваемой в связи с приобретением объекта основных средств; ежегодной проверки срока полезного использования основных средств и необходимости его уточнения;

- усовершенствована система показателей для проведения экономического анализа использования основных средств с применением: показателя «справедливой» стоимости; дополнительно разработанных коэффициентов (сбалансированности обновления, интенсивности эксплуатации, старения);

- предложены новые группировочные критерии – по уровню самортизированнойности и пригодности к эксплуатации с отражением данных объектов основных средств на соответствующих аналитических счетах к счету 01 «Основные средства»; рекомендовано отражение выбытия основных средств на аналитических счетах в зависимости от каналов выбытия;

- разработаны и модифицированы: ПБУ 6/01 «Учет основных средств», предусматривающее отражение объектов основных средств в бухгалтерском балансе по «справедливой» стоимости, проведение их переоценок; отдельные формы первичной учетной документации по бухгалтерскому учету основных средств, адаптированные к оценке по «справедливой» стоимости и предлагаемым группировочным критериям; отдельные формы бухгалтерской отчетности в части отражения информации об объектах основных средств (форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», форма № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике»).

**Практическая значимость результатов исследования** состоит в разработке и реализации усовершенствованных методических подходов к различным участкам бухгалтерского учета основных средств, а также анализу их использования. Внедрение данных положений позволит получать более полную и достоверную информацию о состоянии основных средств и уровне эффективности их использования. Предлагаемые рекомендации могут быть использованы в процессе совершенствования системы бухгалтерского учета основных средств в организациях агропромышленного комплекса.

**Положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:**

- уточненная экономическая сущность понятий: «основные средства», «основные фонды», «основной капитал»; «износ», «амортизация», «амортизационные отчисления», а также степень их взаимодействия;

- обоснование необходимости проведения переоценок объектов основных средств по «справедливой» стоимости. Модифицированное ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;

- усовершенствованная система показателей для проведения экономического анализа использования основных средств;

- предлагаемая система субаналитических счетов к счету 01 «Основные средства», разработанная (модифицированная) первичная и сводная учетная документация по основным средствам с отражением в ней оценки основных средств по «справедливой» стоимости, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Апробация результатов исследования** была произведена в процессе преподавания автором учебных дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерское дело» и «Балансоведение», в научно-практических конференциях.

Результаты проведенного исследования были внедрены в деятельности средних по масштабам производства сельскохозяйственных организациях (со значительной стоимостью объектов основных средств в валюте баланса) центральной зоны Краснодарского края: ЗАО «Кубань» (Кореновский район), ЗАО им. Т.Г. Шевченко (Тбилисский район), СПК СК «Родина» (Усть-Лабинский район).

**Область исследования.** Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. Область исследования соответствует Паспорту специальностей ВАК: п. 1.7. Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам; 1.8. Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 1.13. Учет и анализ основного и оборотного капитала.

**Публикации.** Основные положения и результаты диссертационного исследования опубликованы в 10 работах, общим объемом 13,05 п.л.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех разделов и заключения, изложена на 201 странице машинописного текста. Работа содержит 14 таблиц, 7 рисунков, 24 приложения и список использованных источников из 153 наименований.



## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В современных условиях отечественным сельскохозяйственным производителям становится все тяжелее конкурировать с зарубежными. Импортная продукция практически всегда существенно ниже стоимостью, что обусловлено рядом факторов: протекционистская направленность по отношению к своим производителям иностранных государств, применение качественно новых агротехнологических подходов, а также эффективное использование современных производственных мощностей. Продукция многих российских сельскохозяйственных товаропроизводителей неконкурентоспособна. Одной из наиболее существенных причин этого является использование морально устаревшей материально-производственной базы и включением в себестоимость выпускаемой продукции значительных сумм амортизационных отчислений. При грамотном и эффективном использовании объектов основных средств возможно существенное повышение конкурентоспособности продукции, выпускаемой отечественными сельскохозяйственными товаропроизводителями, посредством снижения себестоимости.

В диссертационной работе дана оценка современного состояния (таблица 1), движения и обеспеченности сельскохозяйственных организаций Краснодарского края основными средствами.

Таблица 1 – Состояние основных средств сельского хозяйства Краснодарского края, %

Показатель	1990 г.	В среднем за годы			2007 г.	Отклонение (+,-) 2007 г. от	
		1991-1995	1996-2000	2001-2005		1990 г.	2001-2005 гг.
Коэффициент обновления	7,0	2,3	2,3	6,3	14,2	7,2	7,9
Коэффициент ликвидации	2,6	3,5	2,8	2,4	1,7	-0,9	-0,7
Коэффициент износа	24,3	40,4	49,8	49,5	45,9	21,6	-3,6

Так, в 1990 г. коэффициент обновления основных средств сельского хозяйства составлял 7%. В годы перехода к рыночным отношениям (1991-2000

гг.) у организаций не было средств на приобретение техники, обновление основных средств сократилось до 2,3%. И только, начиная с 1999 года, стала наблюдаться тенденция роста этого показателя, хотя уровня 1990 г. достигнуто не было. На конец 2007 года было обновлено 14,2% от общей величины основных средств сельского хозяйства, что на 7,2 пункта превышает уровень 1990 года.

На протяжении постсоветского периода развития в эксплуатации у сельскохозяйственных организаций нередко находились основные средства, полностью амортизированные. Этим объясняется незначительный уровень коэффициента ликвидации. Он колеблется на протяжении исследуемого периода и имеет ярко выраженную тенденцию к снижению: на конец 2007 г. он составил 1,7%, что на 0,9 пункта больше, чем в 1990 году.

Коэффициент износа неуклонно растет до 2000 г., а затем начинает планомерно снижаться. Так, в период 1996-2005 гг. данный коэффициент (50%) свидетельствует об изношенности практически половины основных средств сельского хозяйства. К 2007 году коэффициент износа снизился на 3,6 пункта по сравнению с 2001-2005 гг., однако на 21,6 пункта был выше, чем в 1990 г.

В процессе диссертационного исследования проведен всесторонний анализ терминологии, применяемой в экономике и, в частности, в бухгалтерском учете, уточнена сущность категорий «основные средства», «основные фонды», «основной капитал». В бухгалтерской практике необходимо использовать термин «основные средства», а не «основные фонды», так как расхождение между данными терминами имеется не только в критерии отнесения отдельных элементов в их состав, но и в различии их сути. Диссертант приходит к выводу, что «основные средства» являются экономической категорией и термином, обозначающим натуральную и стоимостную форму материальных активов (зданий, сооружений, оборудования и др.).

По мнению диссертанта, «основные фонды» включают в себя как материальные активы (основные средства), так и нематериальные (нематериаль-

ные активы). Так, основные фонды необходимо характеризовать как с позиции стоимостной оценки, так и потребительной стоимости.

Понятие «основного капитала» весьма обширно и содержит материальные активы (основные средства), нематериальные активы, капитальные вложения, финансовые вложения, незавершенное строительство. Таким образом, результат проведенного терминологического исследования можно представить в виде рисунка 1.



Рисунок 1 – Взаимосвязь категорий «основной капитал», «основные фонды» и «основные средства»

Установлено, что среди проблем, выдвигаемых практикой перехода к рыночной экономике, особую актуальность приобретает совершенствование механизма оценки основных средств и их отражения в бухгалтерском балансе. На современном этапе реформируется национальная система бухгалтерского учета путем гармонизации с Международными стандартами учета и финансовой отчетности (далее МСФО). Первоначальная стоимость, несмотря на ряд существенных преимуществ (простота формирования, разветвленная система нормативного и методического регулирования) не в полной мере отвечает требованиям пользователей в современных условиях. Так, первоначальная стоимость не в состоянии предоставить заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности реальной объективной стоимости основных средств организации. В связи с этим обоснована необходи-

мость использования в российской практике вместо первоначальной стоимости основных средств «справедливую» стоимость. В соответствии с МСФО справедливая стоимость представляет собой сумму денежных средств, достаточную для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. В современных условиях, в нашей стране, «справедливая» стоимость, максимально приближенная к рыночной. Переоценку основных средств по «справедливой» стоимости необходимо производить при помощи услуг профессиональных оценщиков, либо специально подготовленным работником бухгалтерской службы.

В результате диссертационного исследования определена роль амортизации в процессе кругооборота основных средств, проведен всесторонний анализ понятий «износ», «амортизация» и «амортизационные отчисления». В результате было установлено, что износ представляет собой частичную или полную утрату основными средствами своих потребительных свойств и стоимости. Амортизация является категорией сугубо экономической. Ее суть заключается в том, что она является стадией процесса воспроизводства основных средств (рисунок 2).

В работе отстаивается точка зрения о том, что категории «амортизация» и «амортизационные отчисления», и обозначающие их термины не следует рассматривать как тождественные по своему смысловому значению и взаимозаменяемые по содержанию. Амортизационные отчисления представляют собой стоимостное выражение износа основных средств, включаемое в себестоимость производимой продукции, работ, услуг. Помимо этого, при определении срока полезного использования и целесообразности списания основных средств, необходимо учитывать моральный износ.

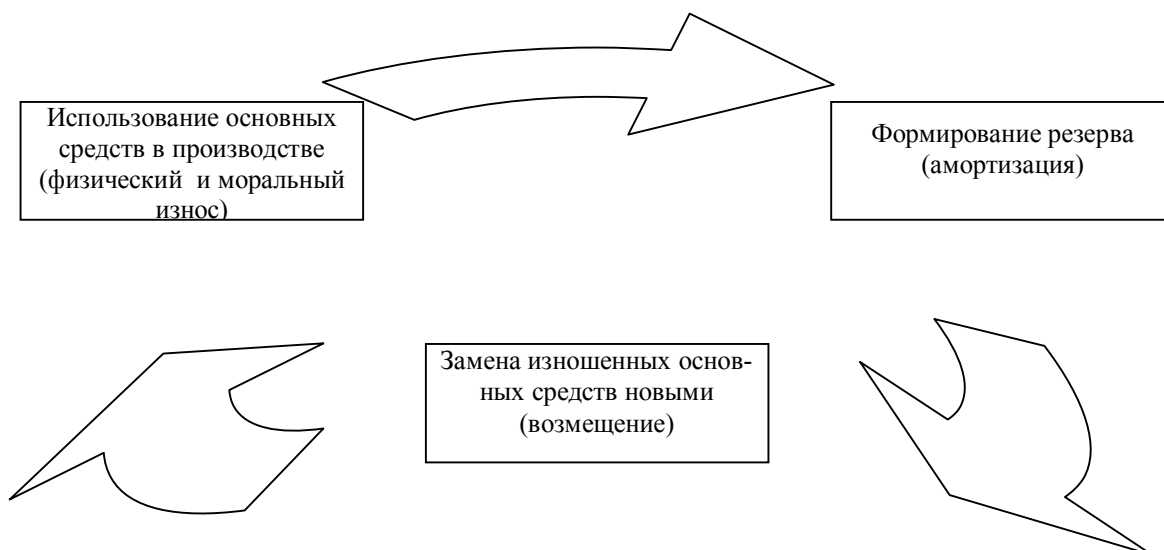


Рисунок 2 – Роль амортизации в кругообороте основных средств

Немаловажное значение для повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции имеет своевременное проведение экономического анализа использования основных средств.

В результате изучения различных методик анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций, сформулирована последовательность его проведения, определены основные направления (рисунок 3).

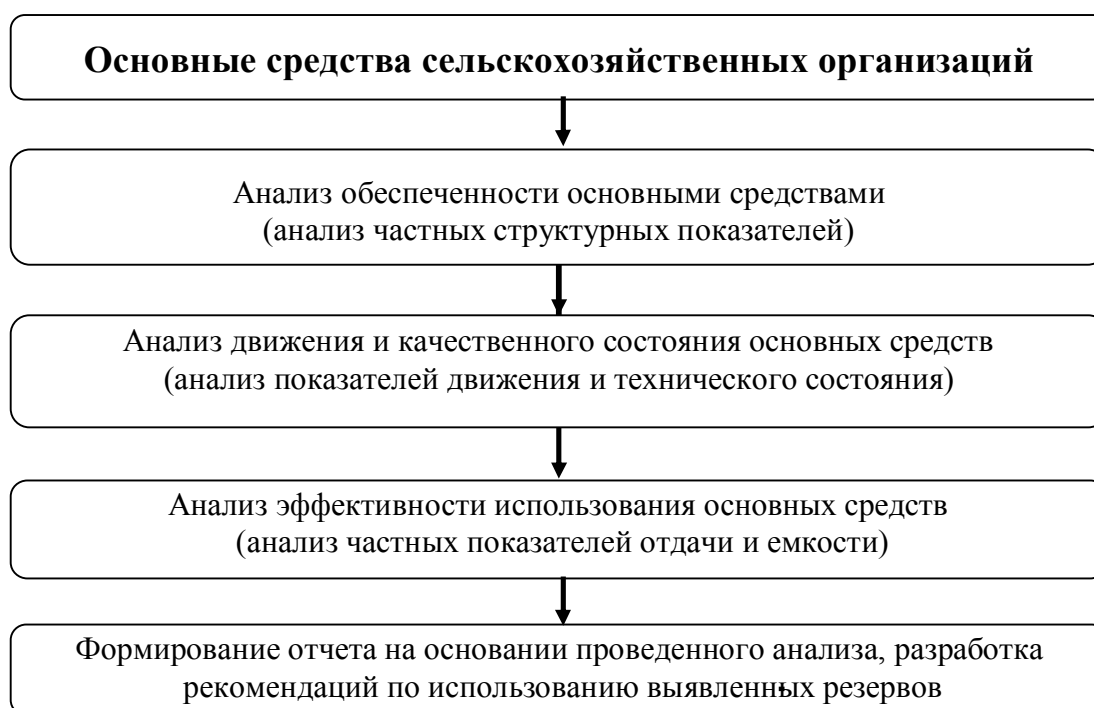


Рисунок 3 – Последовательность анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций

Анализ обеспеченности основными средствами представляет собой определение уровня оснащенности сельскохозяйственных организаций основными средствами для осуществления ими своей хозяйственной деятельности. По мнению диссертанта, основными относительными показателями, характеризующими обеспеченность сельскохозяйственных организаций основными средствами, являются фондообеспеченность (Фоб) и фондовооруженность (ФВ).

Для расчета вышеуказанных показателей используют среднегодовую первоначальную стоимость. Считаем целесообразным применение в данном случае «справедливой остаточной стоимости» основных средств, так как она в современных условиях максимально приближена к рыночной и предоставляет объективную реальную информацию об их стоимости.

Эти показатели примут вид:

$$\text{Фоб(сс)} = \frac{\text{ОПФсс}}{\text{П}}, \quad (1)$$

$$\text{ФВ(сс)} = \frac{\text{ОПФсс}}{\text{ЧР}}, \quad (2)$$

где ОПФсс – справедливая остаточная стоимость основных средств;

П – площадь сельскохозяйственных угодий;

ЧР – среднегодовая численность персонала.

Движение основных средств – это изменение объема и структуры основных средств, вследствие их поступления и выбытия за отчетный период. При этом рассчитываются как абсолютные показатели, так и относительные. Наиболее полно картину движения основных средств отражают следующие коэффициенты (рассчитанные на основании справедливой стоимости): поступления, обновления, роста, прироста, выбытия, ликвидации, компенсации выбытия, интенсивности обновления, срока эксплуатации, сбалансированности обновления.

Для того, чтобы охарактеризовать техническое состояние основных средств, рассчитывают коэффициенты износа, годности, срока обновления, замены, интенсивности эксплуатации, старения.

В работе обосновывается позиция о необходимости при анализе эффективности использования основных средств применять следующую группу показателей: фондоотдача (ФО), фондоемкость (ФЕ), рентабельность основных производственных фондов (Ропф). При их расчете следует использовать справедливую стоимость.

Таким образом, предлагаемые показатели будут рассчитываться по формулам:

$$\text{ФО(сс)} = \frac{В}{\text{ОПФсс}} , \quad (3)$$

$$\text{ФЕ(сс)} = \frac{1}{\text{ФО(сс)}} , \quad (4)$$

$$\text{Ропф(сс)} = \frac{\Pi}{\text{ОПФ(сс)}} \times 100\% . \quad (5)$$

Затем, необходимо провести факторный анализ фондоотдачи и фондорентабельности, рассчитанных по справедливой стоимости.

Заключительным этапом экономического анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций является формирование аналитического отчета, цель которого – документальное закрепление результатов проведенного анализа, а также формирование ряда практических рекомендаций по оптимизации структуры основных средств исследуемой организации и повышению эффективности их использования. Считаю целесообразным закрепить аналитический отчет в качестве приложения к бухгалтерскому балансу. Структура аналитического отчета в общем виде выглядит следующим образом:

1) Введение. Содержит данные, характеризующие в общих чертах исследуемую организацию (наименование; юридический и фактический адрес; организационно-правовая форма; основные виды деятельности и т.п.).

2) Основная часть. Содержит отражение результатов проведенного анализа основных средств, обоснованные выводы по каждому пункту проведенного исследования.

3) Практическая часть. Выдвигает комплекс мероприятий направленных на использование выявленных в ходе исследования резервов повышения эффективности использования основных средств организации.

В соответствии с действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств», принятие к учету основных средств осуществляется по первоначальной стоимости. В обязательном порядке в нее включается сумма невозмещаемых налогов, таможенных пошлин, государственной пошлины за регистрацию права собственности на объект недвижимости. По мнению соискателя, обязательное включение в первоначальную стоимость основного средства вышеуказанных элементов затрат нецелесообразно, так как эти суммы ее увеличивают. Необходимо производить списание налоговых платежей, связанных с приобретением основных средств, в момент их ввода в эксплуатацию в дебет счетов учета затрат путем осуществления следующих бухгалтерских записей:

1) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - на сумму невозмещаемых налоговых платежей, связанных с приобретением основных средств;

2) Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму невозмещаемых налоговых платежей, связанных с приобретением основных средств.

Это будет являться одним из факторов сближения бухгалтерского и налогового учета в части формирования первоначальной стоимости объектов основных средств (в налоговом учете данные расходы относятся к прочим и не увеличивают первоначальную стоимость основного средства), помимо этого внедрение данного аспекта будет выступать как один из факторов, стимулирующих организацию к обновлению основных средств. Это положение закреплено в модифицированном нами ПБУ 6/01 «Учет основных средств».



Информация, содержащаяся в инвентарных карточках учета основных средств (форма № ОС-6), не в полной мере удовлетворяет требованиям внешних и внутренних пользователей. В настоящей работе предлагается модифицировать инвентарные карточки учета основных средств, включив показатели о переоценке основных средств по справедливой стоимости; сумме начисленной амортизации, скорректированной по справедливой стоимости; изменении первоначальной (справедливой) стоимости объекта основных средств; затратах на поддержание основных средств в рабочем состоянии; источниках финансирования приобретения объектов основных средств.

Модифицированы инвентарные описи основных средств, в которые внесены сведения о плановом и фактическом сроке службы объекта основных средств. Данная информация будет востребована при планировании приобретения основных средств.

Разработан «Отчет о движении амортизационных отчислений», содержащий информацию о суммах накопленных амортизационных отчислений в разрезе классификации основных средств на начало отчетного периода, начисленных и списанных за отчетный период, а также их остатки на конец отчетного периода. Разработанные и модифицированные формы учетной документации предполагается использовать на базе автоматизированной системы бухгалтерского учета.

Из результатов проведенного анализа основных средств сельскохозяйственных организаций Краснодарского края следует, что в изучаемой совокупности организаций уровень износа основных средств очень высок. В силу этого возникает потребность использования новых классификационных признаков группировки основных средств: по уровню самортизованности – на амортизируемые и самортизованные и по уровню пригодности к эксплуатации - на пригодные и не пригодные к использованию. В связи с этим, считаемым необходимым выделение в аналитическом учете объектов основных средств соответствующих классификационных групп. С использованием соответствующих счетов субаналитического учета, например:

- субсчет 01-1.1.1.1 «Здания амортизируемые, пригодные к использованию»;

- субсчет 01-1.1.1.2 «Здания амортизируемые, не пригодные к использованию»;
- субсчет 01-1.1.2.1 «Здания самортизированные, пригодные к использованию»;
- субсчет 01-1.1.2.2 «Здания самортизированные, не пригодные к использованию».

Данные субсчета функционируют аналогично субсчету 01-1 «Основные средства организации» но несут большую информативность в рамках предлагаемых классификационных признаков.

Перемещение отдельных объектов основных средств внутри субсчета 01-1 «Основные средства организации» в соответствии с предложенной аналитикой будет осуществляться на основании разработанного «Акта на перевод объекта основных средств из одной категории в другую».

Предложены бухгалтерские документы, на основании которых осуществляется передача объектов основных средств сторонней организации для ремонта, а также проводится калькулирование затрат, связанных с его проведением («Акт передачи объектов основных средств в ремонт сторонней организации» и «Смета ремонта основных средств»). Детализированный порядок документального отражения проведения ремонтных работ представлен на рисунке 4.

В результате изучения используемой методики бухгалтерского учета выбытия объектов основных средств в исследуемых сельскохозяйственных организациях, было выявлено, что существенным недостатком данной методики является отсутствие аналитических счетов к субсчету 01-11 «Выбытие основных средств». По мнению соискателя, с целью получения детализированной учетной информации в части бухгалтерского учета выбывающих объектов основных средств необходимо внедрить в существующую учетную практику выбытия основных средств систему аналитических счетов в зависимости от канала выбытия (реализация основных средств, выбытие основных средств вследствие морального или физического износа, ликвидация основных средств при авариях и чрезвычайных ситуациях и др.).

Для осуществления систематизации учета выбытия объектов основных средств автором разработана «Ведомость выбытия основных средств» в разрезе предложенной к внедрению системы аналитических счетов.

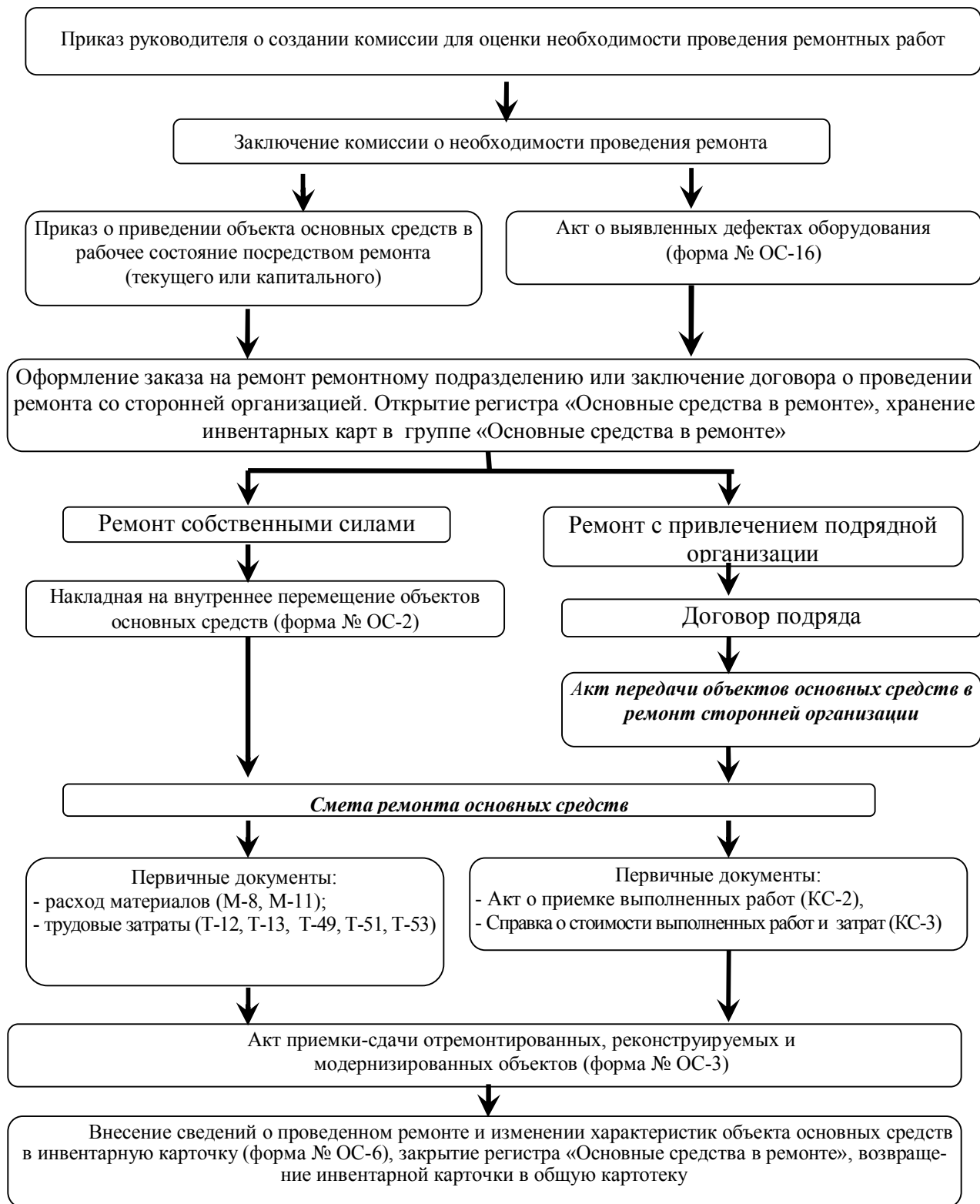


Рисунок 4 - Детализированный порядок документального отражения проведения ремонтных работ

Существующая отчетность первоначально ориентирована на интересы государства, между тем как она должна быть ориентирована в большей мере на интересы и других пользователей, адаптирована к рыночной экономике.

Помимо этого, существующие формы отчетности не в полной мере предоставляют информацию для проведения качественного анализа эффективности использования основных средств на основании справедливой стоимости.

В связи с этим в диссертационной работе была модифицирована отчетность в части содержания информации об основных средствах по следующим направлениям:

- 1) разработка промежуточной вспомогательной таблицы, необходимой для группировки информации об основных средствах и их отражении в отчетности;
- 2) разработка отчета о движении амортизационных отчислений;
- 3) модификация формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- 4) модификация формы № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике».

Детализированная схема составления отчетности в части отражения объектов основных средств представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 - Детализированная схема составления отчетности в части отражения объектов основных средств (курсивом выделена авторская разработка)

На основании проведенного исследования сформированы следующие **выводы и предложения**:

1. Обобщение научной литературы показало, что понятие «основной капитал» весьма обширно, в его состав входят основные средства, нематериальные активы, капитальные и финансовые вложения. «Основные фонды» необходимо рассматривать как часть имущества организации, превышающего величину другого имущества «основные средства» на величину нематериальных активов. «Основные средства» являются экономической категорией и термином, обозначающим натуральную и стоимостную форму материальных активов. В свою очередь состав основного капитала превосходит основные фонды на величину капитальных и финансовых вложений. Понятия «износ», «амортизация» и «амортизационные отчисления» не тождественны. Амортизация является категорией сугубо экономической, то есть необходимой стадией кругооборота основных средств по стоимости. Износ представляет собой потерю основными средствами своих потребительных свойств и стоимости. Стоимостным выражением физического износа основных средств и частью их стоимости, переносимой на вновь создаваемый продукт, являются амортизационные отчисления.

2. Обоснована целесообразность внедрения в российскую учетную систему оценки основных средств по «справедливой» стоимости (в современных условиях максимально приближенная к рыночной), так как она в состоянии отразить реальное имущественное положение организаций, придать сопоставимость учетным данным, а также выступит одним из факторов сближения национальной и международной учетных систем. Рекомендовано проведение регулярных переоценок объектов основных средств по «справедливой» стоимости.

3. Анализ физического состояния основных средств сельскохозяйственных организаций Краснодарского края показал, что уровень износа основных средств очень высок. Рекомендовано в целях повышения уровня аналитичности учета основных средств организации применять новые классификационные признаки – по уровню самортизированности и пригодности к использованию; по выбывающим основным средствам – в зависимости от канала выбытия. Применять предложенную в диссертационной работе систему аналитических счетов по учету основных средств с использованием новых группировочных признаков и каналов

выбытия. Использовать «Ведомость выбытия основных средств», «Акт перевода основных средств из одной категории в другую».

4. Для проведения экономического анализа использования основных средств сельскохозяйственных организаций применять усовершенствованную в работе систему показателей с формированием аналитического отчета, позволяющую применение показателя «справедливой» стоимости, разработанных коэффициентов (сбалансированности обновления, интенсивности эксплуатации, старения). Разработанный аналитический отчет целесообразно утвердить в качестве приложения к бухгалтерскому балансу, что будет являться одним из факторов повышения доверия пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Обоснована целесообразность включения невозмещаемых налогов, таможенных пошлин, государственной пошлины за регистрацию права собственности на недвижимость в состав счета учета затрат на производство, в котором используется основное средство, а не в его первоначальную стоимость. Это будет являться одним из факторов сближения бухгалтерского и налогового учета в части формирования первоначальной стоимости объектов основных средств. Предложить Министерству Финансов РФ модифицированное ПБУ 6/01 «Учет основных средств», дополненное позициями по: проведению переоценок основных средств по «справедливой» стоимости; отнесению на затраты таможенных пошлин и таможенных сборов, невозмещаемых налогов, государственной пошлины, уплачиваемой в связи с приобретением объекта основных средств; ежегодной проверке срока полезного использования основных средств и необходимости его уточнения.

В хозяйственной деятельности использовать первичную учетную документацию по основным средствам с отражением в ней «справедливой» стоимости (инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6), Инвентарные описи основных средств); разработанные «Акт передачи объектов основных средств в ремонт сторонней организации», «Смета ремонта основных средств», «Отчет о движении амортизационных отчислений», а также группировочные таблицы по основным средствам (используемые в качестве вспомогательных регистров при заполнении отчетности); модифицированные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности (форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», форма № 17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике»).

*Публикации в научном журнале, рекомендованном ВАК:*

1. Ткаченко, А.С. Совершенствование бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций в условиях применения концепции «справедливой» стоимости основных средств / А.С. Ткаченко // Тр. Куб.ГАУ. Выпуск № 6 (15). – Краснодар: КубГАУ, 2008. - № 6 (15). - С. 57-64. (0,94 п.л.)

2. Ткаченко, А.С. Переоценка внеоборотных активов организации по «справедливой» стоимости с применением «Теста на обесценение» / А.С. Ткаченко, Ю.И. Сигидов // Тр. Куб.ГАУ. Выпуск № 2 (11). – Краснодар: КубГАУ, 2008. - № 2 (11). - С. 42-46. (0,59 п.л., в т.ч. авторских – 0,45 п.л.)

*Прочие публикации:*

1. Ткаченко, А.С. Актуальные вопросы восстановления и налогообложения объектов основных средств сельскохозяйственных организаций / Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс] – Краснодар: КубГАУ, 2007. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2007/06/pdf/01.pdf>. (6 с., 0,27 п.л.)

2. Ткаченко, А.С. Переоценка основных средств как инструмент законного сокращения налоговых отчислений / Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс] – Краснодар: КубГАУ, 2007. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2007/01/pdf/06.pdf>. (9 с., 0,36 п.л.)

3. Ткаченко, А.С. Выбор оптимального способа начисления амортизации / Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс] – Краснодар: КубГАУ, 2005. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru> (13 с., 0,58 п.л.)

4. Ткаченко А.С. Совершенствование документооборота по ремонту основных средств сельскохозяйственных организаций / А.С. Ткаченко, Ю.И. Сигидов // Бухучет в сельском хозяйстве. – М., 2008. - № 12. – С. 14-21. (0,58 п.л., в т.ч. авторских – 0,45 п.л.)

5. Ткаченко, А.С. Перспективы внедрения оценки внеоборотных активов по «справедливой» стоимости в российскую учетную систему / А.С. Тка-

ченко // Развитие Кубанского региона. Сборник материалов межрегиональной научно-практической конференции. - Краснодар: «ЭДВИ», 2009. – С. 148-152. (0,25 п.л.).

6. Ткаченко А.С. Актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета дорогостоящего автотранспорта / А.С. Ткаченко // Корпоративные финансы. – М., 2009. - № 2. – С. 28-30. (0,23 п.л.)

7. Ткаченко, А.С. Совершенствование учета основных средств и показателей для анализа их использования в сельскохозяйственных организациях: монография / А.С. Ткаченко, Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин – Краснодар: КубГАУ, 2009. – 203 с. (12,7 п.л., в т.ч. авторских 9,27 п.л.).

8. Ткаченко А.С. Методические вопросы анализа состояния основных средств сельскохозяйственных организаций / А.С. Ткаченко, Ю.И. Сигидов // Бухучет в сельском хозяйстве. – М., 2009. - № 11. – С. 46-51. (0,34 п.л., в т.ч. авторских – 0,25 п.л.)



Подписано в печать 23.11.2009 г.

Формат 60×84 1/16

Бумага офсетная

Офсетная печать.

Печ. л. 1

Заказ № \_\_\_\_\_

Тираж 120 экз.

---

Отпечатано в типографии КубГАУ

350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.