

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

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ОРГАНИЗАЦИИ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОФИЛЯ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572
Ансимовой Марины Анатольевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Калуцкая Н.А.

Рецензенты
к.э.н., доцент кафедры
мировой экономики
НИУ «БелГУ»
Растопчина Ю.Л.

зав. кафедрой
бухгалтерского учета и аудита
БГТУ им. В.Г. Шухова
к.э.н., доцент
Арская Е.В.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ СФЕРЫ	11
1.1. Сущность контроля, его классификация и роль в современных условиях	11
1.2. Различные подходы к определению понятия «основные средства»	22
1.3. Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях	28
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОГО СЕКТОРА.....	33
2.1. Основные тенденции развития сельского хозяйства России.....	33
2.2. Учет как информационное обеспечение внутреннего контроля основных средств.....	41
2.3. Специфика отражения операций с основными средствами на предприятиях сельского хозяйства	47
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОТРАСЛИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА.....	53
3.1. Модель внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий	53
3.2. Концептуальный подход к организации внутреннего аудита основных средств как компонента внутреннего контроля	62
3.3. Механизм построения модели факторного анализа эффективности использования основных средств в качестве составляющего элемента внутреннего контроля.....	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	88
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	95

ПРИЛОЖЕНИЯ

ВВЕДЕНИЕ

Сельское хозяйство представляет собой одну из ключевых отраслей экономики, нацеленную на предоставление продовольствия населению, а также сырья отдельным отраслям промышленности в необходимых объемах. В последнее время развитие сельского хозяйства в стране протекало в рамках сложной социально-экономической ситуации, которая сформировалась под влиянием различных внутренних и внешних факторов. В этой связи особое значение приобретают вопросы повышения экономической эффективности производства в аграрном секторе, которое в определенной степени зависит от обеспеченности отрасли основными средствами.

Основные средства играют важную роль в процессе труда и выступают одним из важнейших производственных ресурсов. Их количество, стоимость, состояние и эффективность использования оказывает непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности любого предприятия. Рациональное использование данной группы активов благоприятствует улучшению технико-экономических показателей.

Следовательно, в целях повышения конкурентоспособности предприятия необходимо поддержание объектов основных средств на должном уровне, чему может способствовать их обновление и улучшение технических параметров. Таким образом, обуславливается необходимость создания системы внутреннего контроля за состоянием и использованием имеющихся у организации основных средств.

В настоящее время не все хозяйствующие субъекты со всей ответственностью подошли к решению вопроса создания системы

внутреннего контроля. Помимо этого, законодательно не определен и не закреплён четкий механизм ее построения, который предприятия могли бы взять за основу в ходе формирования собственного внутреннего контроля.

На практике отсутствие единого определения системы внутреннего контроля приводит к неполному пониманию данной экономической категории и необходимости эффективного применения. Наличие на предприятии системы внутреннего контроля основных средств даёт возможность предотвратить различного рода нарушения, потенциальные ошибки и возможные потери, а также обеспечить законность, надёжность и эффективность деятельности.

Таким образом, все вышесказанное обуславливает актуальность темы.

Целью работы является разработка методических рекомендаций по организации внутреннего контроля эффективности использования основных средств сельскохозяйственных предприятий.

Для достижения поставленной цели, необходимо решить следующие задачи:

- раскрыть теоретические основы контроля основных средств;
- сформулировать особенности организации учета основных средств в сельском хозяйстве;
- систематизировать методику организации внутреннего контроля основных средств для аграрного сектора.

Методической и теоретической основой для исследования послужили труды отечественных экономистов, в частности работы Н.Л. Вещуновой, Л.М. Бурмистровой, Н.А. Каморджановой, Д.А. Ендовицкого, материалы семинаров и конференций, включающие в себя теоретические основы рассматриваемой темы. Используются также периодические издания, с

целью рассмотрения различных точек зрения авторов на значимые аспекты контроля и анализа основных средств. Законодательные и нормативные акты рассматривались для ознакомления с требованиями, которые предъявляются к учету и аудиту основных средств. Помимо этого в рамках исследования были использованы Интернет-ресурсы, содержащие наиболее актуальную информацию по изучаемой теме.

При написании магистерской диссертации были использованы такие общенаучные и специальные методы и приемы, как анализ и синтез, индукция и дедукция, абстрагирование, моделирование, корреляционно-регрессионный анализ и т.д.

Объектом исследования являются основные средства организаций сельского хозяйства, предметом исследования – комплекс теоретических, методических и прикладных проблем внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий.

Научная новизна магистерской диссертации заключается в совершенствовании теоретических положений контроля основных средств. В ходе исследования уточнено определение понятия системы внутреннего контроля, наиболее полно раскрывающее его сущность. Поскольку в качестве основного информационного источника для контроля выступает система бухгалтерского учета, была построена информационная модель внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий. В работе также выделены особенности производства в сфере сельского хозяйства, отражающие отличительные черты данной отрасли и обусловленные технологическими, биологическими и климатическими факторами, способные оказать воздействие на построение бухгалтерского учета, а также методического и организационного обеспечения контрольных процессов основных средств.

Практическая значимость результатов магистерской диссертации состоит в возможности широкого использования разработанной методики и модели организации внутреннего контроля эффективности использования основных средств. Значимость проведенного исследования заключается в следующем:

1. Разработан концептуальный подход к созданию модели внутреннего контроля основных средств для сельскохозяйственных предприятий. Составленная модель внутреннего контроля основных средств оказывает положительное влияние на качество производственно-хозяйственной и управленческой деятельности в целом и способствует укреплению конкурентных позиций предприятия сельскохозяйственного профиля.

2. Предложена унифицированная структура положения внутреннего контроля основных средств, ориентированного на проведение проверки конкретного объекта, базирующаяся на бухгалтерском подходе. Использование унифицированной структуры положения способствует совершенствованию системы внутреннего контроля основных средств и соблюдению основных его принципов.

3. Составлена должностная инструкция внутреннего контролера с целью координации функций контроля и обеспечения действенности процедур, указанных в разработанном положении о внутреннем контроле основных средств, дополняющая и делающая более целостной систему внутреннего контроля основных средств.

4. Систематизирована методика внутреннего аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях, включающая в себя: формирование плана и программы аудита основных средств; определение комплекса необходимых аудиторских процедур по ключевым направлениям, что позволит обеспечить системный подход; разработка форм рабочих

документов, что способствует полному и качественному документированию процесса проверки учета операций с основными средствами; составление классификатора типичных нарушений, что позволит рационализировать процесс аудиторской проверки и снизит ее трудоемкость; подготовка отчета по аудиту основных средств. Рекомендуемая методика аудита основных средств позволяет унифицировать процесс проверки, способствует повышению качества учетных операций и эффективности функционирования активов, а также позволяет выработать рекомендации по совершенствованию использования основных средств в целях осуществления избранной сельскохозяйственным предприятием стратегии.

5. Разработан пакет рабочих документов аудитора в целях совершенствования процесса аудита операций с основными средствами. Использование сформированных рабочих документов способствует полному и качественному документированию процесса проверки операций с основными средствами.

6. Составлена семи- и трехфакторная модель эффективности использования основных средств с учетом особенностей функционирования предприятий аграрного сектора с использованием корреляционно-регрессионного анализа и метода главных компонент. Разработанная модель позволяет оценить степень и тесноту связи между показателями функционирования основных средств сельскохозяйственной организации и имеет практическую значимость в области планирования.

Структура магистерской диссертации: введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложения.

В первой главе раскрываются важнейшие теоретические аспекты контроля основных средств. В частности, изучается сущность понятия «контроль», приводятся классификация контроля по разнообразным

признакам, рассматриваются его принципы и функции. Отдельно более подробно рассматриваются внутренний и внешний контроль, их сущность, общие черты и основные отличия. Следующим этапом выступает изучение различных подходов к определению термина «основные средства», рассмотрение критериев признания объекта основным средством, исследование многообразия видов оценок основных средств, а также изучение классификации основных средств по разнообразным признакам. Отражены отличительные черты, характерные для учета на сельскохозяйственных предприятиях

Во второй главе исследованию подлежат особенности учетного процесса основных средств организаций сельскохозяйственного профиля. Глава начинается со статистического анализа ключевых тенденций развития аграрного сектора России и Белгородской области в частности, далее рассматривается учет в качестве информационной базы для внутреннего контроля основных средств. В завершение дается подробная характеристика организации учета основных средств сельскохозяйственных предприятий.

В третьей главе отражается методика организации внутреннего контроля основных средств. Сначала описывается разработка модели внутреннего контроля основных средств, в частности уделяется внимание основным этапам организации, составляющим компонентам, факторам, оказывающие влияние на данный процесс, дается описание положения по внутреннему контролю основных средств и должностной инструкции контролера. Затем в рамках данной модели изучается планирование аудита основных средств, а именно составляется план и программа аудита, изучается сущность ключевых направлений проверки. В завершение формируется модель для проведения факторного анализа эффективности использования основных средств сельскохозяйственного предприятия путем

проведения корреляционно-регрессионного анализа с последующим использованием метода главных компонент.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ СФЕРЫ

1.1. Сущность контроля, его классификация и роль в современных условиях

В связи с тем, что планы не всегда осуществляются так, как было задумано, а условия окружающей среды постоянно меняются и предприятие должно к ним адаптироваться, именно контроль помогает организации выявить, правильны ли были принятые решения и не необходимы ли их корректировки.

Контроль – это система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений [62, с.40]. Основной целью контроля является информационное обеспечение системы управления с целью возможности принятия эффективных решений.

Необходимость контроля обусловлена возможностью уменьшения неопределенности, которая свойственна изменчивой внешней среде предприятия; предупреждением о возникновении кризисных ситуаций; поддержкой сильных стороны организации. Контроль выявляет слабые

стороны деятельности, позволяет оптимально использовать ресурсы и вводить в действие резервы.

В настоящее время действуют более 260 федеральных законов и постановлений, регулирующих контрольную и надзорную деятельность. Предприятия имеют возможность самостоятельно действовать согласно принятой учетной политике и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности.

Как правило, контроль осуществляется в четыре этапа [62, с. 60].

На первом этапе устанавливаются стандарты, иными словами, конкретные и поддающиеся измерению цели, которые имеют временные границы. К ним предъявляются такие требования, как обоснованность, выполнимость в нормальной ситуации, адекватность отражения реальных процессов.

На втором этапе создается модель, в которой отражаются потоки ресурсов, информации, места образования промежуточных и конечных результатов, так называемые точки контроля.

Третий этап заключается в анализе и оценке информации, что позволяет определить наличие и размер отклонений от заданных стандартов и оценить степень необходимости корректирующих действий. Целесообразно установить масштаб допустимых отклонений, в пределах которого отклонение полученных результатов от намеченных не должно вызывать тревоги.

На четвертом этапе принимаются необходимые корректирующие действия, заключающиеся в выборе одной из трех альтернатив: ничего не предпринимать, устранить отклонение или пересмотреть стандарт.

К основным принципам, в соответствии с которыми осуществляется контроль, относят: всеохватываемость; ориентация на результаты; простота; своевременность; адекватность контролируемой деятельности; гибкость и приспособляемость к изменяющимся условиям; стратегическая направленность; открытость; экономичность; предотвращение ошибок; эффективность.

Среди основных функций контроля можно выделить следующие: проверочная; информационная; диагностическая; прогностическая; коммуникационная; ориентирующая; стимулирующая; корректирующая; защитная.

Контроль можно классифицировать по следующим признакам: по объектам контроля; по исполнителям; по методике проведения; по способу получения информации; по степени формализации; по объектам выполняемых операций; по характеру контрольных мероприятий; по количеству контролируемых величин; по степени охвата объектов контролем; по режиму контроля; по времени осуществления контрольных действий; по периодичности выполнения контрольных операций; по уровню автоматизации; по стадиям осуществления.

В соответствии со стадиями осуществления выделяют три основных вида контроля: предварительный, текущий и заключительный.

Предварительный контроль предшествует осуществлению деятельности и проводится с помощью анализа наличия и состояния ресурсов, их сопоставления с поставленными задачами.

Текущий контроль проводится на стадии хозяйственного процесса. Его задачей является оперативное выявление и своевременное пресечение

нарушений и отклонений, которые образуются в ходе осуществления хозяйственных операций.

Заключительный контроль проводится после выполнения работы. Целью данного вида контроля является установление правильности, законности и экономической целесообразности осуществляемых хозяйственных операций, выявление недостатков и упущений в работе.

В зависимости от субъекта контроля различают следующие виды: внешний; внутренний; смешанный.

Внешний контроль осуществляется внешними, независимыми от предприятия органами. В свою очередь внесистемный контроль можно подразделить на государственный и независимый. Внешний контроль осуществляют государственные контрольные организации, общественные организации и аудиторские фирмы. Внутренний контроль проводится самим хозяйственным субъектом.

В целом деление контроля по вышеуказанному признаку является относительным.

Государственный контроль для большинства предприятий является внешним. В то же время иногда государственный контроль может классифицироваться в качестве внутреннего, например, проверка отраслевым министерством подчиненного федерального унитарного предприятия [70, с. 120].

Аудиторский контроль для проверяемых организаций в большинстве своем является внешним. Однако внешняя аудиторская организация может на основании договора выполнять функции внутреннего контроля, иными словами, будет проводиться внутренний контроль, но силами сторонней организации.

Внутрихозяйственный контроль, как правило, внутренний. Но если отдел внутреннего контроля создан в структуре материнской компании, а проверке подлежит деятельность дочерней компании, по сути контроль для дочерней компании является внешним, а в рамках группы компаний — внутренним.

Смешанным видом контроля является деятельность таких контролирующих субъектов как совет директоров и ревизионная комиссия, поскольку в их состав могут избираться лица, не являющиеся работниками или акционерами данного общества.

Особую форму имеют отношения внешнего контроля и внутреннего контроля. Внешний контролер имеет право использовать в своей работе документы, которые предоставлены внутренними службами контроля. Основные различия внутреннего и внешнего контроля представлены в таблице 1.1 (Приложение 1).

Внутренний контроль проводится самим хозяйственным субъектом. Он осуществляется внутри организации ее же специалистами и организуется по указанию руководства в целях получения информации, требуемой для управленческих решений. К основным субъектам внутреннего контроля относятся: собственники, наблюдательный совет, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, руководители и специалисты, учетно-экономический и планово-финансовый отделы, инвентаризационная комиссия.

Для большинства предприятий организация внутреннего контроля ранее носила рекомендательный характер, но с вступлением в силу Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» его осуществление стало обязательным [1].

В целях уточнения, каким образом должен быть организован внутренний контроль, Министерством финансов разработаны рекомендации «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Раскрывая содержание внутреннего контроля, многие исследователи выдвигают различные определения, основные из которых представлены в таблице 1.2 (Приложение 2).

При изучении отличий в трактовках данного понятия стоит отметить, что в основу определения «внутреннего контроля» авторы вкладывают различные ключевые понятия [52, с.43]: структура организации; политика предприятия; специальные процедуры для недопущения искажений в учете; совокупность элементов; процесс.

В полной мере внутренний контроль раскрывают понятия «процесс» и «совокупность элементов», в то время как рассмотрение термина исключительно с точки зрения организационной структуры, политики или процедур не будет полным. Можно составить следующее определение системы внутреннего контроля современного предприятия, схематично изобразив его на рисунке:

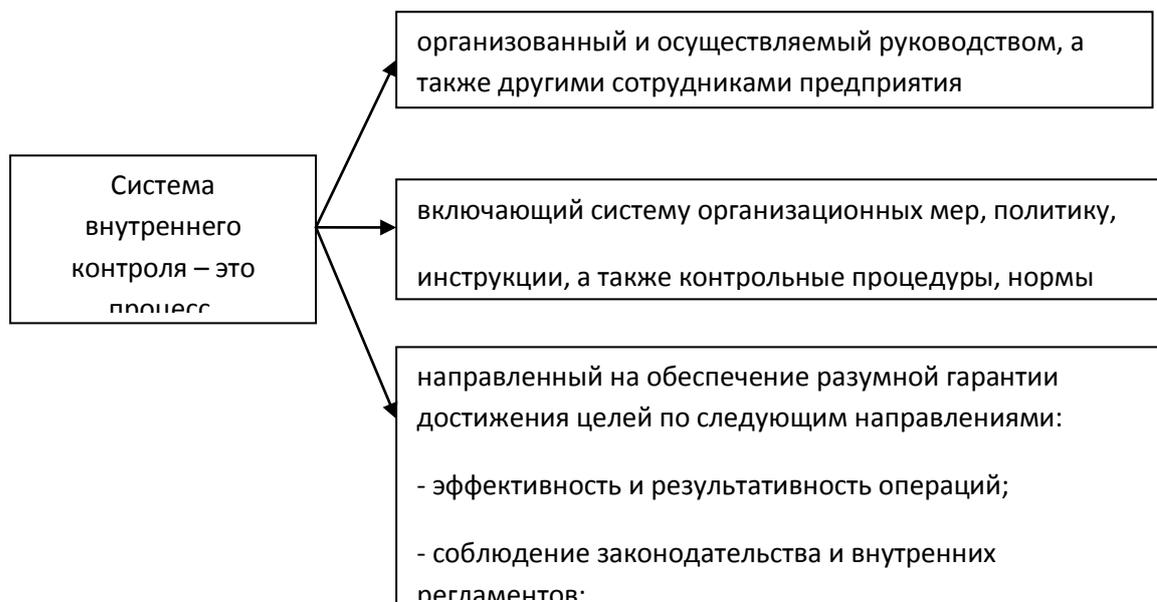


Рис. 1.1. Определение системы внутреннего контроля

Значение внутреннего контроля сложно переоценить. Наиболее важная его функция заключается в разработке рекомендаций по повышению эффективности управления, выявлению резервов развития и обеспечению консультативной поддержки. Внутренний контроль представляет собой элемент системы управления предприятием, которая служит для обеспечения ее долгосрочной финансовой устойчивости и эффективной хозяйственной деятельности [65, с.63].

Система внутреннего контроля нацелена на повышение результативности системы управления предприятием с помощью использования качественной информации, которая обеспечивает:

- оперативность принятия управленческих решений;
- своевременное выявление и анализ рисков;
- соблюдение законодательства и внутренних политик;
- эффективность использования ресурсов;
- сохранность имущества;
- достоверность финансовой и управленческой отчетности.

Основные предпосылки создания системы внутреннего контроля для предприятий: рост нестабильности внешней среды; усиление контрольных функций государства; повышение инвестиционной привлекательности; обеспечение единообразия применяемой методологии учета всеми обособленными подразделениями; консолидация контрольных функций внутри предприятия; оптимизация документооборота. Обоснование необходимости внедрения внутреннего контроля на предприятии представлено в таблице 1.3 (Приложение 3).

Совокупность элементов, уточнение цели задачами и выбор объектов формируют модель организации системы внутреннего контроля, которая в деятельности организаций, может принимать различные виды. Определение конкретной формы внутреннего контроля находится в зависимости от сложности структуры предприятия, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата нескольких сторон деятельности [52, с. 40].

По форме организации внутренний контроль может быть представлен следующими отделами и службами, функционирующими на предприятии:

- ревизионная комиссия – избирательный орган, целью которого является проверка наличия и сохранности активов и обязательств организации;
- отдел внутреннего аудита;
- наблюдательный совет - избирательный орган, реализующий контроль выполнения управленческих решений;
- службы и отделы, осуществляющие контроль внутри отделов (их контрольные функции не являются основными, а выполняются в виде самоконтроля или определяются специфическими задачами этих служб).

Отдел внутреннего аудита, как правило, создается в крупных и некоторых средних организациях, обладающими такими характеристиками как: сложная структура, наличие филиалов и дочерних компаний, разнообразие видов деятельности. К задачам отдела внутреннего аудита относятся: проверка достоверности составления управленческой, бухгалтерской и налоговой документации; проверка правомерности использования денежных средств и других активов организации; контроль и исполнение текущих и финансовых обязательств и т.д.

Основной проблемой при формировании отдела внутреннего аудита является существенные расходы на оплату труда квалифицированных сотрудников, техническое и методическое оснащение отдела. Малые предприятия, исходя из масштабов своей деятельности и уровня доходов, не способны обеспечить формирование качественного отдела внутреннего аудита.

Основной целью ревизионной службы является осуществление контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. Она, как правило, не осуществляет предварительный и текущий контроль. Ревизоры проводят лишь последующий контроль выполнения решений руководства, тем самым не в полной мере удовлетворяя интересам собственников.

Сущность структурно-функциональной формы внутреннего контроля заключается в разработке и утверждении документов, регламентирующие порядок взаимодействия структурных единиц и руководителей; оформлении результатов проверок, а также разработке рекомендаций по устранению

выявленных недостатков с последующим контролем над их устранением. Контрольные функции делегируются отдельным сотрудникам, тем самым позволяя сэкономить средства на создании штатной структуры контроля. Недостатком такой формы внутреннего контроля является отсутствие необходимого опыта и квалификации сотрудников, наделенных контрольными полномочиями [62, с.60].

Аутсорсинг - полная передача функций внутреннего контроля специализированным фирмам или внешним консультантам. К преимуществам данной формы контроля относятся отсутствие затрат на создание и содержание собственной службы контроля и высокий уровень профессиональной подготовки специалистов [62, с.61]. Суть аутсорсинга заключается в создании системы внутреннего контроля с привлечением в отдельных случаях экспертов специализированных компаний или внешних консультантов. К преимуществам данных форм внутреннего контроля можно отнести возможность использования услуг экспертов в различных сферах, а также наличие доступа к инновационным технологиям и методикам осуществления проверок. Главным минусом данных форм внутреннего контроля является отсутствие полного знания специфики деятельности предприятия.

В целом система внутреннего контроля включает в себя пять взаимосвязанных компонентов, представленных на рисунке:

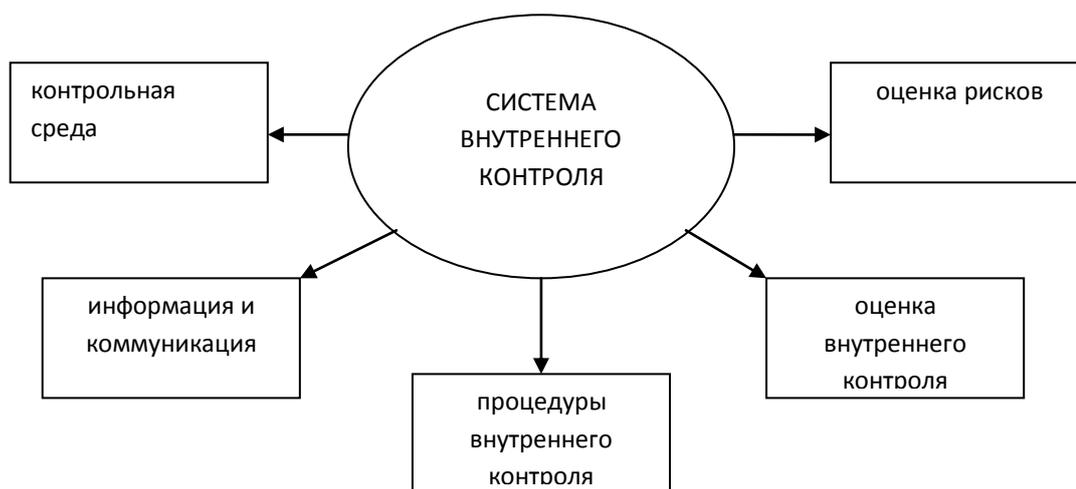


Рис. 1.2. Компоненты системы внутреннего контроля

Контрольная среда, являясь основой для остальных элементов внутреннего контроля, представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности, под влиянием которых функционирует система внутреннего контроля. Основные принципы представлены в таблице 1.4 (Приложение 4).

Оценка рисков – есть не что иное, как процесс выявления и анализа рисков, включающий в себя множество современных методов, средств и форм проверки хозяйственной деятельности. Под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности.

Процедуры внутреннего контроля - действия, нацеленные на минимизацию рисков, оказывающих влияние на достижение целей предприятия. Основные процедуры представлены в таблице 1.5 (Приложение 5).

Качественная информация и ее эффективная коммуникация требуются для принятия своевременных управленческих решений.

Оценка внутреннего контроля производится в целях определения эффективности и совершенствования контроля.

1.2. Различные подходы к определению понятия «основные средства»

В российской учетной практике существуют многообразные варианты трактовок понятия «основные средства», что обуславливается различными взглядами современных экономистов на данный термин, на сущность и экономическое содержание основных средств. Основные подходы к определению данного термина представлены в таблице 1.6 (Приложение 6).

Переосмысление сущности и содержания понятия «основные средства» необходимо в связи с тем, что на практике имеют место сложные и противоречивые ситуации, когда один и тот же объект можно отнести как к основным средством, так и к иным видам активов. Помимо вышеописанного вопроса трактовки понятия «основные средства» имеет место расхождение в позициях ученых относительно возможности использования понятия «основные фонды» как синоним к «основным средствам».

Термин «основные фонды» главным образом применяется в сфере экономического анализа, а в бухгалтерском учете преимущественно используется термин «основные средства». Тем не менее существуют ряд экономистов, считающие данные понятия взаимозаменяемыми и при определении термина «основные средства» в скобках прописывают «основные фонды» [24, с.125].

Другие ученые, напротив, различают данные понятия, предполагая, что между ними есть значительные отличия, несмотря на тесную взаимосвязь,. При этом под основными фондами понимаются средства труда, многократно используемые в хозяйственно-финансовой деятельности и не утрачивающие

первоначальный внешний вид на протяжении длительного времени с постепенной потерей своей стоимости по мере износа [30, с.149]. В свою очередь основные средства представляют собой денежные средства, которые вложены в данные основные фонды.

Использование понятия «основные фонды» в сфере бухгалтерского учета по большей части оправдано в отношении объектов, которые по видовому составу являются основными средствами, но в качестве таковых не учитываются по некоторым причинам [20, с.227].

Стоит также отметить использование экономистами понятия «основной капитал». Как полагает Д.А. Ендовицкий, сопоставление данного термина с понятием «основные средства» не уместно. Основной капитал - это один из элементов производительного капитала, который многократно используется в производстве продукции, переносит свою стоимость на созданный продукт по частям на протяжении длительного срока и возвращается в денежной форме также по частям [45, с.150]. Основные средства представляют собой одну из составляющих частей основного капитала, но в тоже время не весь основной капитал может быть признан в качестве основных средств. Стоит также отметить, что при отождествлении основного капитала и внеоборотных активов нужно учитывать влияние бухгалтерского суждения в отношении признания активов, возникающее под влиянием требований налогообложения и бухгалтерского рационализма, зачастую превращающегося в формализм.

Взаимосвязь рассмотренных терминов представлена на рисунке 1.3.

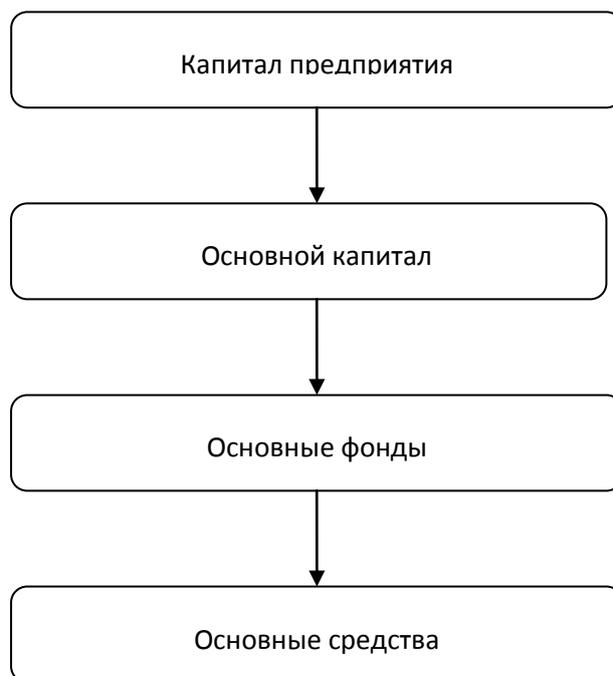


Рис. 1.3. Подходы к определению понятий «основной капитал», «основные фонды» и «основные средства»

В соответствии с ПБУ 6/01 для признания объекта в качестве основного средства требуется наличие у него определенных признаков [7]. Объект, который отвечает вышеуказанным условиям, но стоимостью менее 40000 рублей, принимается к учету в качестве материально-производственных запасов. В тоже время согласно налоговому законодательству к основным средствам относят имущество, которые используется в качестве средств труда или для управления организацией, стоимостью превышающей 100000 рублей. Стоит отметить, что согласно международной практике учета не предусмотрены стоимостные критерии для признания объекта.

ПБУ 6/01 устанавливает перечень фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств. В целом вышеуказанный перечень сходится с МСФО за исключением пункта о включении плановых затрат на демонтаж и удаление объекта после окончания срока его эксплуатации в первоначальную стоимость. Проект новой редакции ПБУ

«Учет основных средств» нацелен на устранение расхождения и включает данное положение в перечень фактических затрат.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, зависящей от способа их поступления в организацию. Вариации оценок представлены в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Варианты первоначальной стоимости

Способ поступления	Первоначальная стоимость
Приобретение за плату и самостоятельное создание	Сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за вычетом НДС и прочих возмещаемых налогов
Внесение в уставный капитал	Согласованная учредителями оценка
Безвозмездно	Текущая рыночная стоимость
Обмен на другое имущество	Стоимость ценностей, подлежащих обмену

Многообразие существующих видов основных средств обуславливает потребность в их предварительной классификации с целью более точного учета и эффективного управления. Основные признаки, в соответствии с которыми строится данная классификация, представлены на рисунке 1.4.



Рис. 1.4. Признаки классификации основных средств

По видам основных средств выделяют: здания; сооружения; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструменты; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, племенной и продуктивный скот; многолетние насаждения; земельные участки, объекты природопользования; капитальные вложения; прочее.

Группировка по признаку отраслевой принадлежности способствует получению сведений о стоимости основных средств в каждой отрасли экономики. Ее важность возросла с вступлением в действие так называемых отраслевых стандартов.

В соответствии со степенью использования среди основных средств можно выделить действующие и бездействующие. Группу бездействующих основных средств можно разделить на более подробные подгруппы: не

введенные в эксплуатацию, краткосрочно бездействующие, долгосрочно бездействующие, постоянно бездействующие.

В зависимости от функционального назначения выделяют производственные (связанные с уставной деятельностью) и непроизводственные (служащие удовлетворению социальных и культурных нужд) основные средства. Группировка относительно условная, поскольку один и тот же объект может подходить под оба выделенных вида.

По характеру принадлежности основные средства подразделяются на собственные, находящиеся в оперативном управлении или хозяйственном ведении, арендованные. Значение группировки обуславливается делением основных средств по так называемой балансовой принадлежности, так как арендованные объекты отражаются за балансом.

Исходя из критерия участия в деятельности основные средства делятся на активные (участвующие в производственной деятельности) и пассивные (создающие условия для осуществления производственной деятельности).

В зависимости от вещественного состава основные средства подразделяются на инвентарные (имеющие вещественное содержание) и неинвентарные (затраты, не имеющие вещественной формы, например, капитальные вложения).

Согласно технической пригодности основные средства делятся на пригодные, на объекты, требующие капитального ремонта и на объекты, подлежащие списанию [80].

Предлагается выделить такой классификационный признак как использование в деятельности, облагаемой НДС и не облагаемой НДС. Необходимость объясняется тем, что использование объектов в

деятельности, не облагаемой НДС, затрудняет вычет НДС, который уплачен при вводе в эксплуатацию [46, с.148].

В целях изучения тесноты взаимосвязи основных средств с источниками получаемых доходов предлагается классификация по взаимосвязи с экономическими выгодами: минимизирующие расходы (задействованные в производстве и управлении) и генерирующие доходы (сдаются в аренду или лизинг) [46, с.149].

1.3. Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях

На организацию бухгалтерского учета и методического и организационного обеспечения контрольных процессов могут оказывать влияние особенности производства в сфере сельского хозяйства, отражающие специфику данной отрасли и обусловленные технологическими, биологическими и климатическими факторами.

Ключевым средством производства в сельском хозяйстве является земля, что вызывает необходимость учета земельных угодий и финансовых вложений в них. Земля, как объект учета, имеет следующие отличительные черты: отсутствие износа и амортизации; способность к улучшению свойств; отсутствие возможности изготовить, заменить или переместить. Аналитика обеспечивается по действующим или отдыхающим «под паром» участкам; лесным и кустарниковым площадям; землям различного назначения и т.д. Поскольку даже при равных затратах и аналогичных условиях на различных земельных участках производится неодинаковое количество продукции, возникает необходимость устанавливать разные нормы выработки.

Следующая особенность учета состоит в том, что, так как производственный процесс тесно связан с растениями, следовательно, он связан с естественным процессом воспроизводства. В связи с чем обуславливается необходимость индивидуального подхода к планированию нормативных затрат, значение которых варьируется не только под воздействием технико-экономических, но и биологических условий.

Третья особенность заключается в участии в процессе производства продукции сельского хозяйства природных и климатических факторов. Деятельность в растениеводстве, как правило, связана с изменчивыми метеорологическими условиями и температурой. Погода оказывает воздействие на изменение объема производства продукции, облегчая или усложняя осуществляемые работы. В силу этой отличительной черты меняются технология производства, нормы расхода материальных, денежных и трудовых ресурсов, а также план производства. [16, с.59]. Соответственно учет должен отражать сезонность осуществляемых работ и затрат. Поскольку из-за климатических факторов деятельность многих предприятий аграрного сектора носит сезонный характер, у предприятий есть периоды активности и простоя. В периоде простоя следует верно классифицировать расходные статьи для целей учета: на активы; расходы, относящиеся к будущим периодам; текущие расходы. Амортизация по основным средствам сельского хозяйства, используемым предприятием сезонно, начисляется равномерно на протяжении сезона работы в отчетном году, иными словами, годовая норма амортизации должны быть списана в течение сезона.

Процесс сельскохозяйственного производства невозможно организовать так, чтобы выход всей продукции в течение года был ритмичным или без длительного перерыва при равномерных затратах. Производственные затраты на протяжении длительного времени осуществляются крайне неравномерно, а выход продукции происходит в момент, обусловленный естественными условиями созревания растений.

Неравномерность объемов сельскохозяйственных работ влияет на ведение учета — в период основных работ трудоемкость учета возрастает, а в период сезонного снижения объема работ — сокращается [16, с.59].

Пятой особенностью сельскохозяйственного производства является продолжительность производственного цикла, период которого может быть больше года. По некоторым сельскохозяйственным культурам и животным затраты совершаются в текущем отчетном году, а продукцию получают только в следующем. В связи с чем затраты разделяют в соответствии с производственными циклами, которые не совпадают с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и затраты текущего года под урожай этого же года. Распределяемые расходы представляют собой промежуточные объекты учета затрат: в течение года расходы учитываются на отдельных аналитических счетах, а в конце распределяются на аналитику затрат по годам — под урожай текущего года и будущего. Еще один нюанс - учет затрат ведется по плановой себестоимости на протяжении календарного года, а фактическая себестоимость формируется в конце года путем специального расчета.

Следующая особенность обусловлена неодинаковой природой отраслей сельского хозяйства и соответственно происходящими в них изменениями, что требует ведения отдельного учета. Отраслевые отличия приводят к тому, что классификация одинаковых видов деятельности для целей учета в сельскохозяйственном производстве может отличаться. Кроме того нередки случаи, когда от одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции, что обуславливает необходимость разделения затрат в бухгалтерском учете.

Как правило, по большинству основных средств сельскохозяйственной отрасли (особенно в растениеводстве) амортизацию невозможно отнести на один объект учета затрат основного производства, поскольку многие активы выполняют работы под разные объекты учета затрат. В связи с чем их

распределяют на конкретные объекты учета затрат пропорционально выполненным работам или по другим основаниям.

Последняя особенность заключается в том, что сельскохозяйственные организации воспроизводят своими силами большую часть необходимых им средств производства. Значительная часть произведенной продукции не принимает товарной формы, а остается в хозяйстве для собственных нужд: продукция растениеводства – на семена, корм скоту, в переработку; продукция животноводства – на удобрения в растениеводстве, корм скоту и т.д. При этом некоторые затраты одной отрасли переносятся на другую, в результате чего уровень себестоимости одного вида продукции находится в зависимости от себестоимости другого [16, с.60]. Следовательно, необходимо полное отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота, а при калькуляции себестоимости - разграничение затрат между видами продукции, применения экономически обоснованных методов их распределения. Подобные операции требуют особого отражения на счетах внутрихозяйственных оборотов путем переноса части себестоимости основного производства или готовой продукции снова в тот же производственный цикл или другое основное производство.

Исходя из методических рекомендаций по учету в сельскохозяйственной отрасли, предприятия вправе использовать специализированные формы первичных документов и составлять рабочий план счетов на основе плана счетов, рекомендованного Минсельхозом России.

К их числу отличительных черт функционирования сельскохозяйственных предприятий, оказывающих влияние на учетный процесс, также относится: наличие отраслевой нормативно-правовой базы; большое разнообразие организационно-правовых форм предприятий аграрного сектора и многоотраслевой характер деятельности; оказание государственной финансовой поддержки; наличие налоговых льгот.

В настоящее время в России разработан проект ПБУ «Учет биологических активов», материал которого основан на МСФО 41 «Сельское хозяйство» [3], но в тоже время законодательно такое понятие еще не введено в учетную практику. В соответствии с данным проектом под биологическим активом понимают животных или растения, которые в ходе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду.

Таким образом, нюансы сельскохозяйственного производства влияют на организацию текущего бухгалтерского учета, и, несмотря на то, что он ведется с использованием общих основ и общего плана счетов, порядок учета отдельных статей может значительно отличаться от порядка в других отраслях.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АГРАРНОГО СЕКТОРА

2.1. Основные тенденции развития сельского хозяйства России

Сельское хозяйство представляет собой одну из ключевых отраслей экономики, нацеленную на предоставление продовольствия населению, а также сырья отдельным отраслям промышленности в необходимых объемах. Данная отрасль представлена почти во всех странах и имеет большое значение в национальной экономике, поскольку от состояния сельского хозяйства зависит продовольственная безопасность страны.

В последнее время развитие сельского хозяйства в стране протекало в достаточно сложных и неоднозначных условиях, причиной которых является девальвация рубля, зарубежные санкции по отношению к России, процессы интеграции на экономическом пространстве СНГ и другие многочисленные социально-экономической факторы.

Рост производства продукции и действие ответных мер по защите внутреннего рынка привели к уменьшению в 2016г. импорта продовольственных товаров и сельскохозяйственного сырья. Объем экспорта сельскохозяйственной продукции вырос и составил 17,2 млрд. долл. США, а объем импорта, напротив, упал до 24,9 млрд. долл. США. Всего в 2016г. перечислено из федерального бюджета на поддержку сельского хозяйства 218 млрд. руб., что меньше размера бюджетных ассигнований, предусмотренных паспортом госпрограммы, на 40,1 млрд. руб. В общей

сложности в 2016г. выделено 1543,8 млрд. руб. кредитных ресурсов для предприятий АПК [82]. Однако преимущественно финансируются крупные проекты, в то время как мелким КФХ труднее добиться государственной поддержки.

В рамках преодоления трудностей Правительством РФ разработана государственная программа «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы», включающая в себя 11 различных подпрограмм и 4 федеральных целевых программ [82]. Основными направлениями госпрограммы являются: гарантирование продовольственной безопасности страны, импортозамещение, поддержка конкурентоспособности и финансовой устойчивости предприятий АПК, развитие сельских территорий и т.д.

Помимо программы развития сельского хозяйства на федеральном уровне, существуют региональные программы, направленные на развитие сельского хозяйства с учетом особенностей каждого отдельного региона РФ. Одной из таких программ является разработанная Правительством Белгородской области программа «Развитие сельского хозяйства и рыбоводства в Белгородской области на 2014–2020 годы» [82]. Целью ее создания является достижение стабильного развития агропромышленного комплекса региона, а также формирование комфортных условий для проживания в сельской местности, для реализации которой сформировано 12 подпрограмм.

Размер продукции сельского хозяйства по России продолжает стабильно расти и в 2016г. составил 5505755 млн. руб. (увеличение на 6,6%). Индекс производства продукции по состоянию на 2016г. равен 104,8 (что превышает целевое значение госпрограммы), в том числе 107,6 по

растениеводству и 101,5 по животноводству. В сравнении со значениями предыдущего года стоит отметить, рост индекс производства продукции растениеводству на 4,5, и спад аналогичного индекса животноводству на 0,7.

Динамика количества поголовья крупнорогатого скота имеет негативную динамику и в 2016г. составляет 18752 тыс. голов, в то время как поголовье птиц, напротив, постоянно увеличивается и в текущем году равно 553 млн. голов. Размер посевных площадей сельскохозяйственных культур в течение последних 5 лет неуклонно растет и в 2016г. достиг 79993 тыс. гектаров.

Размер производства скота и птицы на убой в 2016г. равен 13939 тыс. тонн, что достигает отметки в 12991,5 тыс. тонн, указанной в госпрограмме. Показатели производства молока в 2016г. равны 30,7 млн. тонн. Валовые сборы зерновых культур в 2015г. составили 120,7 млн. тонн, а сахарной свеклы 51,4 млн. тонн, что превышает целевые значения госпрограммы. Показатели сбора картофеля равны 31,1 млн. тонн, а овощей - 16,3 млн. тонн.

Согласно данным Росстата [86], представленным в таблице 2.1, динамика развития сельского хозяйства в стране выглядит следующим образом:

Таблица 2.1

Основные показатели развития сельского хозяйства России

Показатели	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2016г.
Продукция сельского хозяйства, млн.руб.	3339159	3687075	4319050	5164877	5505755
Индексы производства продукции сельского хозяйства, в процентах к предыдущему году	95,20	105,80	103,50	102,60	104,80
Индексы физического объема продукции растениеводства	88,30	111,20	104,90	103,10	107,60

Индексы физического объема продукции животноводства	102,70	100,60	102,00	102,20	101,50
Посевные площади сельскохозяйственных культур, тыс. гектаров	76325,00	78057,00	78525,00	79319,00	79993,00
Крупный рогатый скот, тыс. голов	19930,00	19564,00	19264,00	18992,00	18752,00
Поголовье птицы, млн. голов	495,00	495,00	527,00	547,00	553,00

Белгородская область является развитым индустриально-аграрным регионом, производящим около 4,3% общероссийского объема сельскохозяйственной продукции. Регион характеризуется наличием высокотехнологичного и конкурентоспособного сельскохозяйственного производства.

Согласно данным Росстата [85], представленным в таблице 2.2, динамика развития сельского хозяйства в регионе выглядит следующим образом:

Таблица 2.2

Основные показатели развития сельского хозяйства Белгородской области

Показатели	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2016г.
Продукция сельского хозяйства, млн. руб.	149265,4 0	155401,7 0	188217,3 0	220692,1 0	228355,2 0
Индексы производства продукции сельского хозяйства	108,40	108,20	105,00	104,10	106,50
Индексы физического объема продукции растениеводства	101,10	106,00	108,70	101,60	117,00

Индексы физического объема продукции животноводства	111,90	109,20	103,30	105,10	101,70
Посевные площади сельскохозяйственных культур, тыс. гектаров	1 389,30	1 432,20	1 440,90	1 449,30	1 440,30
Крупный рогатый скот, тыс. голов	232,70	226,70	221,00	223,00	225,40
Поголовье птицы, тыс. голов	48 251,20	48 808,60	52 982,20	52 884,10	52 963,10

Общий объем сельскохозяйственной продукции Белгородской области в стоимостном выражении на протяжении последних 5 лет стабильно увеличивается. В целом в результате проведения мероприятий, предусмотренных программами развития, выпуск сельскохозяйственной продукции в Белгородской области за 2016г. составил 228,3 млрд. руб., что на 3,47% больше значения предшествующего года. По производству продукции сельского хозяйства в расчете на 1 гектар пашни регион, на протяжении длительного времени является единственным субъектом РФ, который превзошел показатель в 100 тыс. рублей.

Динамика индекса производства продукции сельского хозяйства имеет негативную тенденцию за исключением последнего года. В 2016г. индекс равен 106,5, что на 2,4 больше значения 2015г., и больше целевого показателя госпрограммы, равного 102,1. Индекс физического объема продукции растениеводства возрастал в 2016г. поднялся на 15,4 и составил 117. Индекс физического объема продукции животноводства, напротив, имеет негативную динамику и в 2016г. упал на 3,4 и стал равен 101,7. Стоит также отметить, что значение индекса продукции растениеводства больше указанного 101,7 в госпрограмме, а индекс продукции животноводства, напротив, не достает до значения 102,3, описанного в программе поддержки сельского хозяйства.

Факт невыполнения целевого значения индекса производства продукции животноводства обуславливается в первую очередь снижением производства мяса птицы, которые имеют значительный удельный вес в общей структуре производства. Недопроизводство мяса птицы объясняется ценовой ситуацией на рынке и технологической модернизацией производственных процессов в птицеводстве.

Посевные площади сельскохозяйственных культур Белгородской области в течение рассматриваемого периода постоянно увеличиваются за исключением последнего года. По состоянию на 2016г. значение показателя равно 1440,3 тыс. гектаров, что меньше на 0,62%, чем в предшествующем году.

Динамика количества крупного рогатого скота имеет в целом негативную тенденцию, но в последние два года ситуация изменилась. В 2016г. значение показателя выросло на 1,08% и составило 225,4 тыс. голов. В общем наблюдается рост размера поголовья птиц, в 2016г. показатель увеличился на 0,15% и составляет 52963,1 тыс. голов.

В разрезе основных видов сельскохозяйственной продукции ситуация складывается следующим образом. Преимущественно положительная динамика в течение последних 5 лет наблюдается у показателей производства зерна, овощей, плодов и ягод, скота и птицы на убой, яиц. Негативная тенденция по большей части характерна для показателей производства сахарной свеклы, семян подсолнечника и шерсти. По производству картофеля и меда в начале периода наблюдается некоторый спад значений, но к 2016г. можно отметить рост соответствующих показателей.

Описанная выше ситуация, основанная на данных Росстата [86], представлена в таблице 2.3:

Таблица 2.3

Производство основных видов сельскохозяйственной продукции
Белгородской области, тыс. тонн

Показатели	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2016г.
Зерно (в весе после доработки)	2 498,30	3 015,00	3 524,90	3 129,70	3 505,60
Сахарная свекла	4 299,90	3 056,90	2 814,00	2 737,40	4 108,70
Семена подсолнечника	361,60	398,40	296,70	321,90	374,90
Картофель	454,10	439,50	554,10	587,50	518,70
Овощи открытого и закрытого грунта	181,30	188,30	207,20	225,70	253,80
Плоды и ягоды	42,00	47,10	53,20	42,40	45,00
Скот и птица на убой (в живом весе)	1 320,70	1 503,20	1 531,40	1 618,70	1 634,3
Скот и птица на убой (в убойном весе)	1 021,40	1 170,60	1 194,50	1 265,10	1 277,6
Молоко	557,70	542,60	544,20	531,50	542,6
Яйца, млн. шт.	1 438,40	1 215,10	1 300,20	1 477,40	1 585,2
Шерсть (в физическом весе), т	62,00	61,00	71,00	63,00	60,00
Мед, т	2 555,00	2 132,00	2 001,00	2 118,00	2 341

Общая сумма государственной поддержки агропромышленного комплекса области в 2016г. составила 11 млрд. руб. из которых 9,7 млрд. руб. было получено из федерального бюджета, 1,3 млрд. руб. из областного. Выделенные средства вовремя доведены до сельхозтоваропроизводителей и освоены в полном объеме. Объем инвестиций, привлеченных на развитие агропромышленного сектора Белгородской области в 2016 г. составила 22,1 млрд. руб. [82].

В рамках дальнейшего развития сельского хозяйства региона целесообразно проведение следующих мероприятий:

- выполнение программ биологизации земледелия; инвестирование в развитие мелиорации сельскохозяйственных земель; рациональное использование земель, в частности введение в оборот неиспользуемой пашни;
- обновление технической базы; экологизация и биологизация производства путем использования новых технологий; развитие биоэнергетики; развитие пищевой и перерабатывающей промышленности; финансирование проведения прикладных исследований в сфере АПК;
- расширение линейки страховых продуктов с государственной поддержкой; увеличение размеров субсидирования производителей сырого молока; признание организаций тепличного овощеводства льготной категорией потребителей электроэнергии; установление ставки по ЕСХН в диапазоне от 0 до 6 %; увеличение срока отсрочки погашения реструктуризированной задолженности;
- поддержка производства отечественных лекарственных ветеринарных препаратов и оборудования для ферм и комплексов; создание отдельной подпрограммы «Развитие экспорта сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия» и т.д.

Принимая во внимание вышеизложенное, можно сделать вывод, что Белгородская область обладает потенциалом обеспечить население региона экологически чистой сельскохозяйственной продукцией и поставлять излишки на всероссийский рынок, поскольку приоритетными направлениями развития АПК региона остается обеспечение импортозамещения, усиление внутреннего рынка отрасли, а также расширение экспортных возможностей.

2.2. Учет как информационное обеспечение внутреннего контроля основных средств

В качестве основного информационного источника для контроля выступает система бухгалтерского учета, к которой относятся такие элементы, как документация, инвентаризация, калькуляция, оценка, счета, двойная запись, балансовое обобщение и отчетность. Информация в системном бухгалтерском учете фиксирует и регистрирует хозяйственные операции о состоянии и движении имущества, источниках его формирования, хозяйственных процессах, конечных результатах производственной деятельности.

К основному критерию качества учетно-аналитической информации в целях внутреннего контроля относятся полезность, которая выражается через следующие атрибуты:

- доступность для понимания пользователем;
- полнота – ее достаточность для принятия решений;
- точность – степень близости к реальному состоянию объекта;
- уместность – ее наличие или отсутствие оказывает влияние на решения пользователей
- надежность – истинность и объективность сведений, отсутствие существенных ошибок, а также удовлетворение ряду признаков: правдивое представление, преобладание сущности над формой, нейтральность;

- сравнимость – возможность для пользователей сравнивать показатели за разные периоды времени и с показателями других хозяйствующих субъектов;

- своевременность – способность удовлетворить потребности пользователей в нужный момент времени.

Между контролем и бухгалтерским учетом существует обратная связь, поскольку контроль является одной из задач бухгалтерского учета, а в бухгалтерском учете в свою очередь образуется основная информация для исследования и обработки в ходе контроля.

Большая часть разделов плана счетов посвящена учету активов и при этом активы классифицированы по субсчетам более подробно, чем обязательства. Данный факт обусловлен потребностями контрольной функции бухгалтерского учета, то есть обеспечением сохранности имущества.

Цикл бухгалтерского учета можно представить в виде четырех последовательных этапов обработки и обобщения информации. Первичное наблюдение объектов учета – регистрация фактов хозяйственной деятельности организации, происходящая с помощью использования двух методов: документация и инвентаризация. Стоимостное измерение – оценка объектов учета и фактов хозяйственной деятельности в денежном эквиваленте. Взаимосвязанное отражение информации об объектах учета – система обработки документации для интерпретации информации в соответствии с целями и потребностями контроля (счета и двойная запись). Полное обобщение информации об объектах учета – порядок и формы ее представления в соответствии с потребностями контроля и пользователей (баланс и отчетность организации).

Усложнение учетной нормативно-правовой базы, а также организационной и функциональной структуры предприятий аграрного сектора способствовали расширению используемой при внутреннем контроле информационной базы: внутренние регламенты и стандарты; бухгалтерская, управленческая и статистическая отчетность; базы данных, первичные документы и регистры бухгалтерского учета; совокупность плановой, нормативной и прогнозной информации; расчетно-аналитическая информация, формируемая в управленческом учете.

В качестве источников информации для контроля основных средств выступают:

- юридическая документация: свидетельство на право собственности объекта недвижимости, земельного участка, договоры купли-продажи, текущей аренды, финансового лизинга;
- локальные нормативные документы: учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета;
- плановые данные: планы технического перевооружения и реконструкции предприятия и планы ввода в эксплуатацию новых объектов, замены оборудования;
- первичные документы;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 01, 02, 03, 07, 08;
- бухгалтерская финансовая отчетность: бухгалтерский баланс, раздел «Основные средства» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В рамках ознакомления с принятой с методологией учета основных средств на предприятии и изложенной в учетной политике, необходимо изучить: лимит стоимости объектов для их признания в качестве основных

средств; способ начисления амортизации; порядок отражения затрат на ремонт; предусмотрено ли проведение переоценки; сроки проведения инвентаризации основных средств; перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов для отражения операций по учету основных средств.

Основные счета бухгалтерского учета, используемые в качестве информационной базы для контроля основных средств, можно изобразить в виде таблицы:

Таблица 2.4

Счета бухгалтерского учета для отражения основных средств

Счет бухгалтерского учета	Характеристика
Счет 01 «Основные средства»	по дебету счета осуществляется принятие к учету основных средств и увеличение их первоначальной стоимости; по кредиту счета - списание выбывших объектов или уменьшение их стоимости. Сальдо дебетовое отражает остаток основных средств.
Счет 02 «Амортизация основных средств»	по дебету счета проходит списание амортизации по выбывшим объектам, по кредиту счета - учет начисленной в отчетном месяце амортизации. Сальдо кредитовое отражает сумму накопленной амортизации по основным средствам.
Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	по дебету счета накапливаются произведенные затраты, связанные с поступлением основных средств, по кредиту счета - списание сформированной первоначальной стоимости по введенным в эксплуатацию объектам. Сальдо дебетовое показывает объем незавершенных капитальных вложений.
Счет 07 «Оборудование к установке»	по дебету счета отражается принятие оборудования к установке к учету, по кредиту - передача оборудования в монтаж. Сальдо дебетовое отражает информацию о наличии оборудования, требующего монтажа
Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	по дебету отображается принятие к учету, по кредиту - их списание. Сальдо дебетовое показывает наличие материальных ценностей, приобретенных для предоставления за плату во временное пользование

Учетную информацию, необходимую для осуществления контрольных процедур, также можно получить из следующих забалансовых счетов: счет 001 «Арендованные основные средства», счет 011 «Основные средства, сданные в аренду», счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Информационную модель внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий можно представить в виде схемы, изображенной на рисунке:

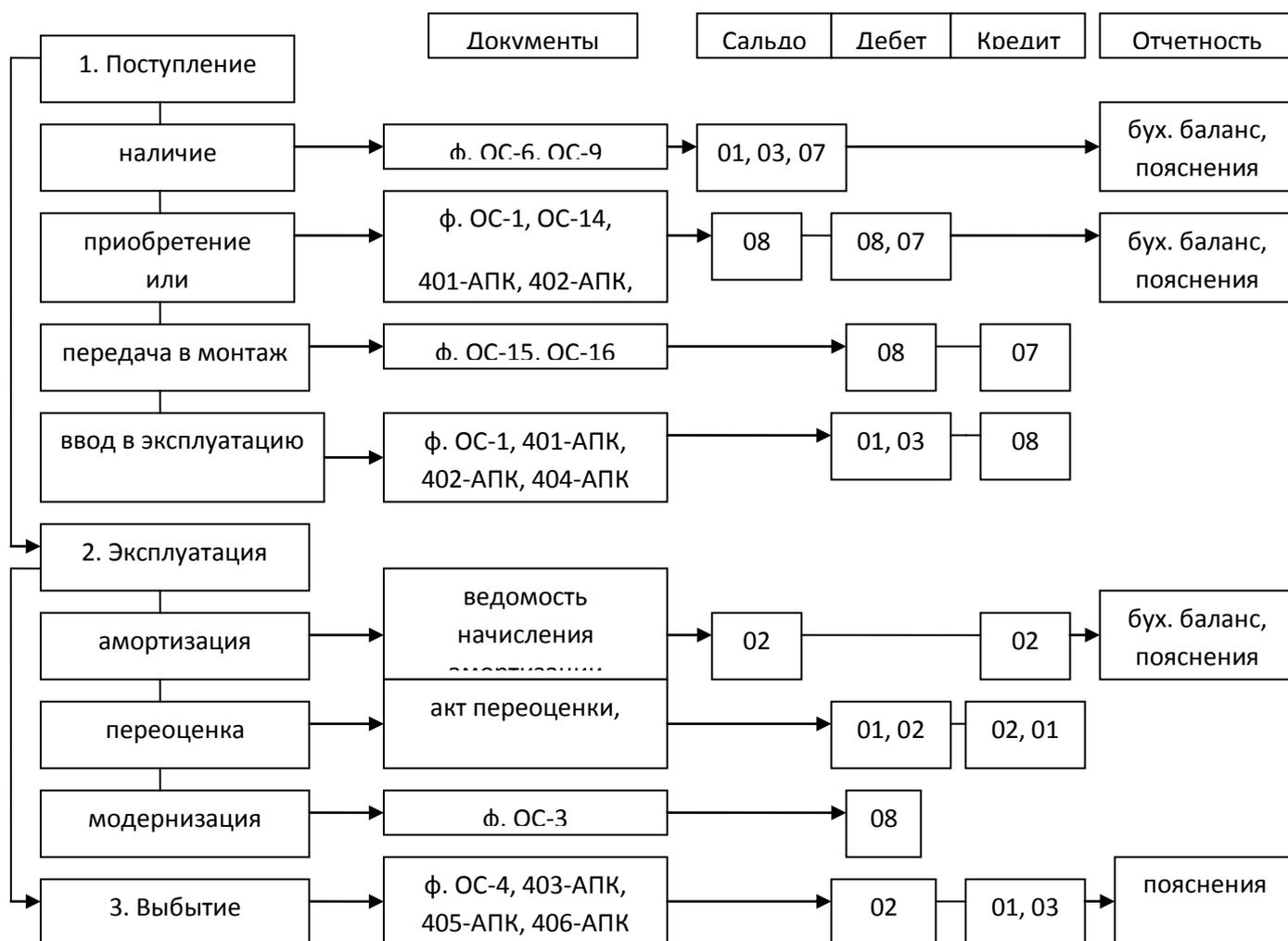


Рис. 2.1. Информационная модель внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий

Информация об основных средствах раскрывается в таких формах бухгалтерской финансовой отчетности, как бухгалтерский баланс и пояснения

к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, показатели которых формируются на основе данных оборотно-сальдовой ведомости.

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, иными словами по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом начисленной амортизации.

В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются следующие сведения об основных средствах: первоначальная и остаточная стоимость; накопленная амортизация на начало и конец периода; произошедшие за период изменения (сумма поступивших и выбывших объектов, начисленной амортизации, переоценки).

Информация излагается с расшифровкой по видам основных средств. Кроме этого данная форма отчетности содержит в себе сведения о наличии и движении арендованных основных средств, о переданных в аренду объектах, числящихся на балансе предприятия, а также об основных средствах, находящихся на консервации.

Расчет отчетных показателей, раскрывающих информацию об основных средствах, представлен в таблице:

Таблица 2.5

Формирование показателей отчетности

Показатель	Раздел, строка	Показатели оборотно-сальдовой ведомости
Наличие основных средств на начало года по первоначальной стоимости	табл.5.1., столбец 3	Дебетовое сальдо по счету 01 на н.г.
Накопленная амортизация на начало года	табл.5.1., столбец 4	Кредитовое сальдо по счету 02 на н.г.
Наличие основных средств на начало	табл.5.1., столбец 5	Разница между дебетовым сальдо по

года по остаточной стоимости	I, строка 1150	счета 01 и кредитовым сальдо по счету 02 на н.г.
Поступило основных средств	табл.5.1., столбец 6	Дебетовый оборот по счету 01
Начислено амортизации	табл.5.1., столбец 9	Кредитовый оборот по счету 02
Выбыло основных средств	табл.5.1., столбец 7	Кредитовый оборот по счету 01
Наличие основных средств на конец года по первоначальной стоимости	табл.5.1., столбец 13	Дебетовое сальдо по счету 01 на к.г.
Накопленная амортизация на конец года	табл.5.1., столбец 14	Кредитовое сальдо по счету 02 на к.г.
Наличие основных средств на конец года по остаточной стоимости	табл.5.1., столбец 15	Разница между дебетовым сальдо по счету 01 и кредитовым сальдо по счету 02 на к.г.
	I, строка 1150	

Таким образом, внутренний контроль обладает своей технологией, которая является совокупностью и алгоритмом применения конкретных методик и целенаправленных процедур, которые учитывают особенности деятельности предприятия и влияние ключевых факторов, базированных на информации, составленной в системе бухгалтерского учета.

2.3. Специфика отражения операций с основными средствами на предприятиях сельского хозяйства

В рамках грамотной организации системы учета основных средств стоит уделить отдельное внимание следующим предпосылкам: классификация, определение оценки и единиц учета, выбор форм первичных документов и учетных регистров. Не стоит также забывать, что в выбранные

сроки применения объектов и способ амортизации во многом влияют на результат работы предприятия.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» организация вправе самостоятельно разрабатывать и утверждать формы первичных документов с учетом наличия с них необходимых реквизитов [1].

Последовательность составления первичных документов по основным средствам находится во взаимосвязи с их поступлением, эксплуатацией и выбытием.

Приобретение основных средств происходит на основании договора купли-продажи, в котором указываются стороны сделки, предмет договора, цена, реквизиты с подписями сторон и прочие условия. К основным сопроводительным документам относятся товарная накладная и счет-фактура, отражающие сведения о поставщике, плательщике и самом товаре.

Прием основных средств осуществляет приемочная комиссия, которая назначается руководителем организации. Комиссия производит осмотр объекта и по результатам осмотра делает вывод о его готовности к использованию.

Для передачи основных средств в эксплуатацию оформляется акт о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1). В акте указывается название объекта, дата ввода в эксплуатацию, инвентарный номер, год постройки или выпуска, краткая характеристика объекта и иная необходимая информация. Затем акт после утверждения руководителем организации вместе с технической документацией направляется в бухгалтерию, где на их основании открываются инвентарные карточки.

Акт на оприходование земельных угодий (ф. № 401-АПК), который используется для поставки на учет земельных угодий, отражает количество, вид угодий, качество земель, стоимость и расположение земельного участка. К нему прилагается копия экспликации и план границ участка.

Актом приема многолетних насаждений (ф. № 404-АПК) оформляется прием выращиваемых многолетних насаждений, а также их закладка и присоединение соответствующих затрат к стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию, но числящихся на счете 01.

Инвентарная карточка учета объектов основных средств (ф. № ОС-6) представляет собой регистр аналитического учета, состоящий из семи разделов. В ней хранятся такие сведения об объекте как наименование, инвентарный номер, дата ввода в эксплуатацию, стоимость и иные данные. В ходе использования объекта карточка дополняется информацией о ремонтных работах, внутреннем перемещении и выбытии.

Инвентарные карточки заполняются в единственном экземпляре по данным первичных документов. Далее их помещают в инвентарную картотеку, сформированную в соответствии с классификацией основных средств, а внутри разделов упорядоченную по месту эксплуатации и по видам.

В целях оформления внутреннего движения объектов составляется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2) в трех экземплярах (для бухгалтерии, получателя и лица, ответственного за объект). Сведения о перемещении основного средства заносятся в его инвентарную карточку.

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3) подписывается

приемочной комиссией и представителем организации, осуществившей работы. В случае проведения работ по восстановлению сторонней организацией акт выписывается в двух экземплярах.

При выбытии основных средств формируется специальная комиссия, в состав которой включаются представители экономических и технических служб. Комиссия на основе результатов осмотра основных средств оценивает возможность их дальнейшей эксплуатации.

Ликвидацию основных средств (кроме автотранспорта) оформляют актом на списание основных средств (ф. № ОС-4) в двух экземплярах. В документе указываются такие сведения как причина списания, техническое состояние, сумма износа, затраты по ликвидации и стоимость материальных ценностей, полученных от списания, а также результаты ликвидации. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, где на его основании в инвентарной карточке производится отметка о выбытии основного средства. Второй экземпляр передается лицу, который отвечает за сохранность объектов.

Акт на списание многолетних насаждений (ф. № 405-АПК) используется при утрате ими производственного значения или нецелесообразности их дальнейшей эксплуатации.

Акт на выбраковку животного из основного стада (ф. № 406-АПК) используется при утрате им хозяйственно-полезных качеств с передачей его на убой, постановку на откорм или реализацию.

В акте переоценки внеоборотных активов (ф. № 407-АПК) дается описание переоцениваемых объектов, сведения о восстановительной и остаточной стоимости после переоценки, отметка о дате следующей переоценки, ссылка о факте подтверждения рыночной цены.

При отражении затрат предприятия в объекты, которые в последующем будут приняты к учету как основные средства, используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» [6].

По дебету счета накапливаются произведенные затраты, связанные с поступлением основных средств, по кредиту счета - списание сформированной первоначальной стоимости по введенным в эксплуатацию объектам. Сальдо дебетовое показывает объем незавершенных капитальных вложений.

К счету 08 на сельскохозяйственном предприятии могут быть открыты следующие субсчета, представленные на рисунке:

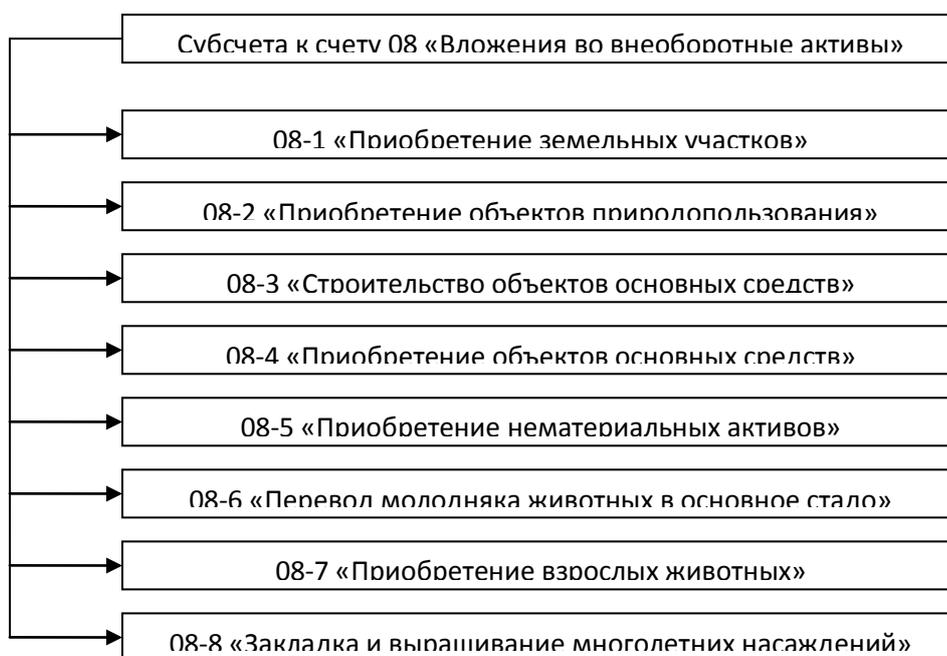


Рис. 2.2. Субсчета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»

В целях отражения сведений о наличии и движении основных средств используется счет 01 «Основные средства» [6].

По дебету счета осуществляется принятие к учету основных средств и увеличение их первоначальной стоимости; по кредиту счета - списание

выбывших объектов или уменьшение их стоимости. Сальдо дебетовое отражает остаток основных средств.

Учет основных средств в организации сельского хозяйства может вестись в разрезе следующих субсчетов, изображенных на рисунке:



Рис. 2.3. Субсчета к счету 01 «Основные средства»

Для отражения начисляемой амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств» [6]. По дебету счета проходит списание амортизации по выбывшим объектам, по кредиту счета - учет начисленной в отчетном месяце амортизации. Сальдо кредитовое отражает сумму накопленной амортизации по основным средствам. Возможные способы начисления амортизации для сельскохозяйственных предприятий аналогичны общепринятым методам.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОТРАСЛИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

3.1. Модель внутреннего контроля основных средств сельскохозяйственных предприятий

В силу описанных в предыдущих главах причин возникает необходимость постоянного контроля наличия и состояния основных средств, проверка правильности ведения учета и отражения их в отчетности, а также эффективного использования данного вида активов.

Такие важные с точки зрения управления функции, как контроль и анализ основных средств в большей степени остаются объектом компетенции организации, в связи с чем часто не имеют четкой регламентации. В лучшем случае порядок и периодичность их проведения регулируются внутрифирменными документами, которые находятся в наличии далеко не на всех субъектах хозяйствования [38, с. 67].

С точки зрения государства данный факт вполне обоснован, поскольку в эффективном контроле напрямую должны быть заинтересованы в первую очередь руководства предприятий. Но если совершенствование учета мотивируется гнетом налоговых проверок и соответствующем риском возможных санкций, то в системном виде внутренний контроль основных средств отсутствует в большинстве организаций.

Принимая во внимание относительную новизну изучаемой проблемы для российских предприятий, попробуем разработать концептуальный

подход к созданию модели внутреннего контроля основными средствами на примере организации ООО «Агрофирма «Металлург», изображенный на рисунке:

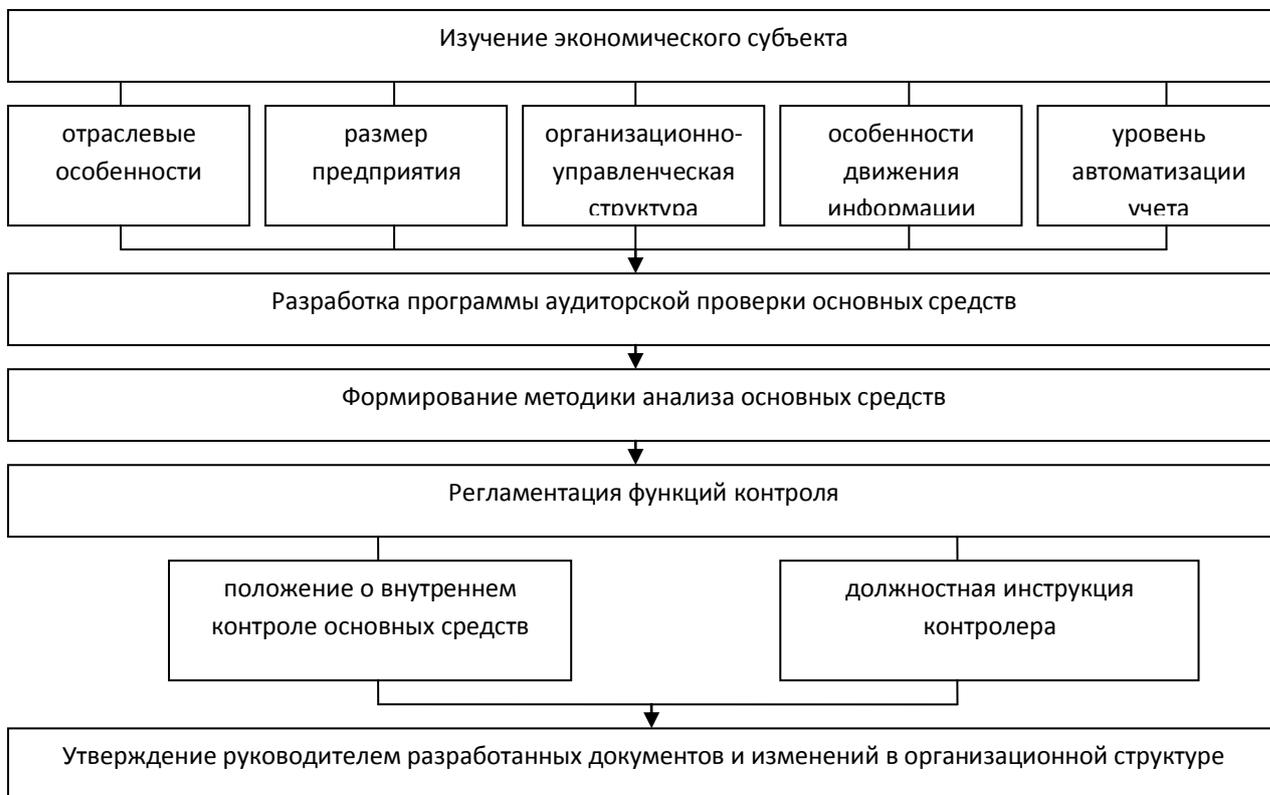


Рис. 3.1 Концептуальный подход к организации внутреннего контроля основных средств

В общем виде, можно выделить следующие этапы организации системы внутреннего контроля: определение формы организации системы внутреннего контроля; определение круга должностных лиц, на которых будут возложены функции внутреннего контроля; разработка положения, касающегося внутреннего контроля и должностных инструкций: разработка форм документирования результатов осуществления внутреннего контроля; осуществление функций внутреннего контроля в течение установленного отчетного периода; обсуждение результатов; мониторинг эффективности

функционирования системы внутреннего контроля; принятие управленческих решений.

Составляющими организации внутреннего контроля основных средств является информационное, кадровое, организационное, методическое, техническое, программное обеспечение, нормативно-правовая база [38, с. 70]. В качестве связей выступают отношения между компонентами организации внутреннего контроля основных средств, которые образуются в процессе контроля и преобразования им информации, используемой в дальнейшем аппаратом управления для принятия решений, и представлены на рисунке:

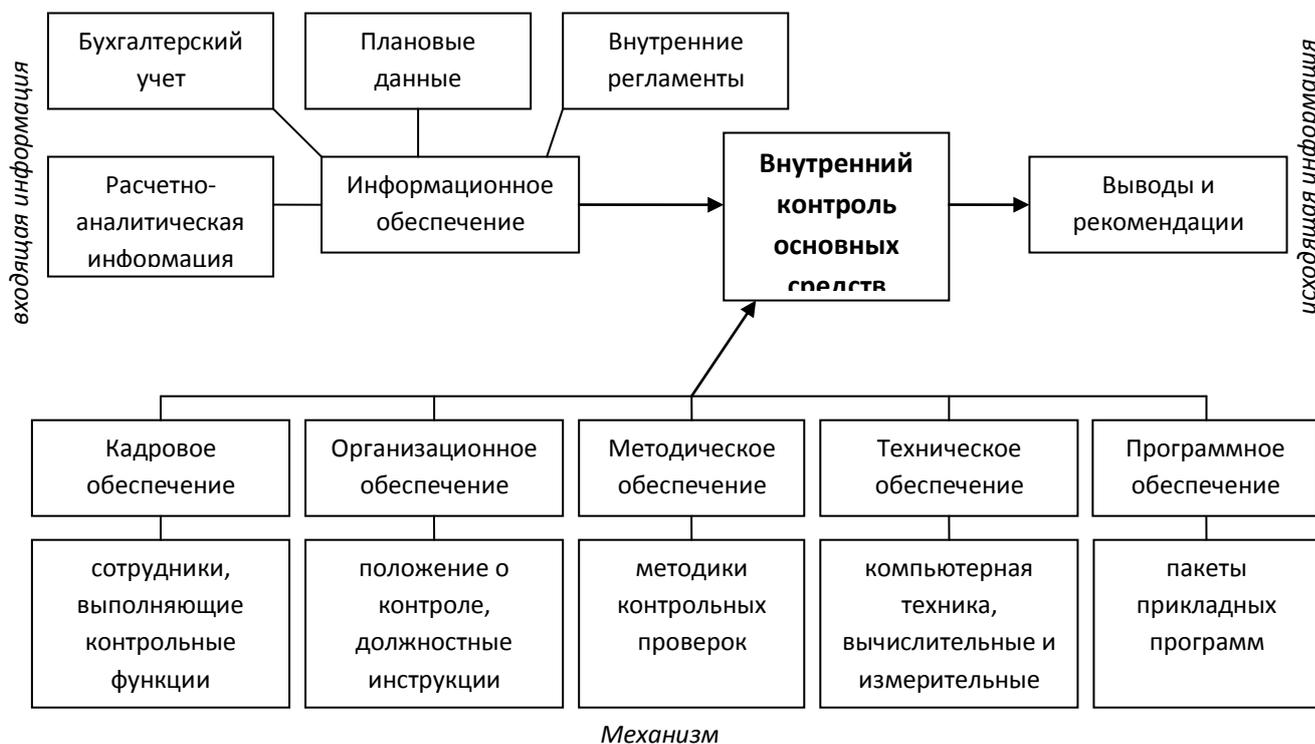


Рис. 3.2. Модель организации внутреннего контроля основных средств

Необходимо принимать во внимание, что на процесс организации системы внутреннего контроля основных средств оказывают влияние такие факторы как: понимание руководством роли внутреннего контроля в процессе управления предприятием; размеры, организационная структура, масштабы и виды деятельности предприятия; стратегические направления,

цели и задачи; степень механизации и компьютеризации деятельности; ресурсное обеспечение; уровень компетентности сотрудников.

Задачей внутреннего контроля при приобретении основных средств является обеспечение приобретения необходимых объектов наиболее экономичным способом, верном учете, физической сохранности и их поддержании в рабочем состоянии. Схема внутреннего контроля для ООО «Агрофирма «Металлург» при приобретении основных средств представлена на рисунке:

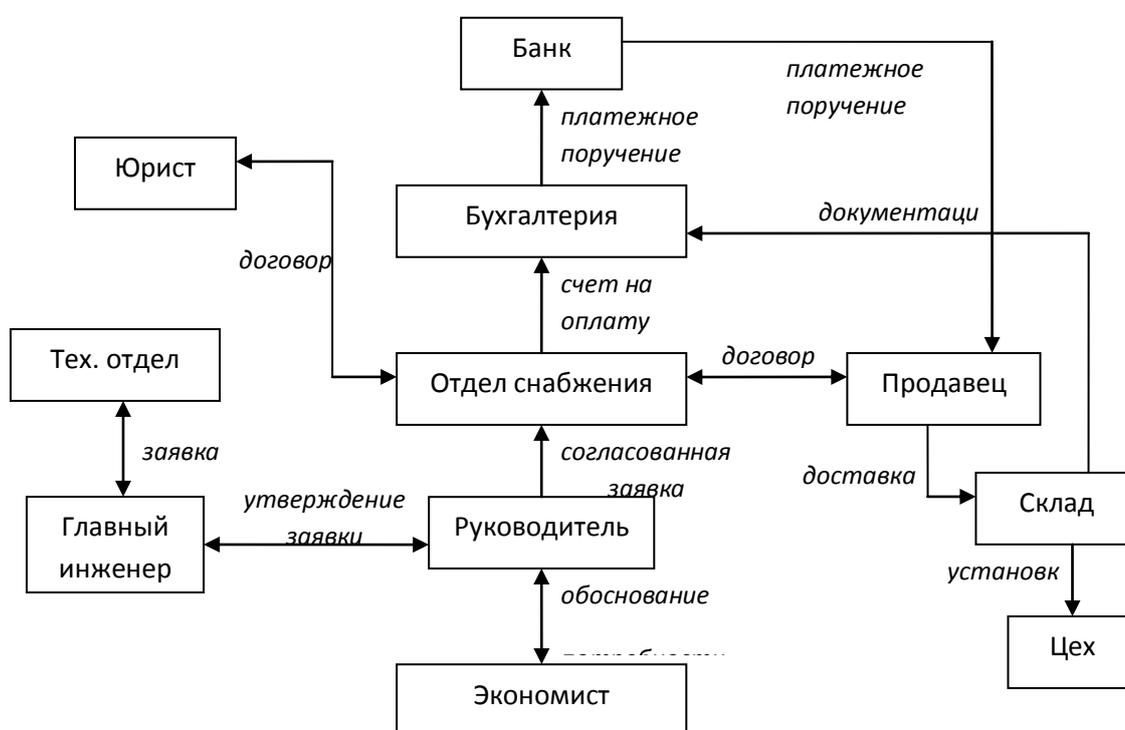


Рис. 3.3. Схема внутреннего контроля при приобретении объектов основных средств

Данный процесс начинается с технического отдела, который владеет информацией о необходимых объектах. Начальник технического отдела оформляет заявку главному инженеру на приобретение основного средства. Обычно требуется определенное время для ввода в эксплуатацию основных средств, в связи с чем следует предусмотреть запас времени при принятии решения о моменте его приобретения. Главный инженер рассматривает

заявку и отдает на утверждение руководителю предприятия. Руководитель в свою очередь передает заявку экономисту для проверки технико-экономического обоснования.

Потребность в объекте основного средства должна быть существенно обоснована, его функционал должен максимальным образом способствовать достижению целей предприятия, а способ владения в оптимальном варианте должен минимизировать риски, связанные с владением и использованием. При оценке оптимального варианта владения следует исходить из того, что основное средство можно приобрести за имеющиеся денежные средства, взять кредит, заключить договор лизинга или аренды. В случае покупки необходимо обратить внимание на то, кто является плательщиком НДС.

После заявка переправляется в отдел снабжения, который оценивает и выбирает поставщиков, заключает при необходимости договоры, выписывает счет на оплату. Выписанные документы затем отдаются юристу, который проверяет правильность составления договора, ставит свою визу и только после этого документы попадают в бухгалтерию, которая оплачивает счет. После оплаты, осуществляется доставка основного средства, которое затем сдается на склад и в последствие должно установиться в цех. На данном этапе проводится входящий контроль качества сельскохозяйственной техники и запасных частей.

Поскольку право собственности на землю подлежит обязательной регистрации стоит акцентировать внимание на своевременном и верном оформлении правоустанавливающих документов. Законность прав собственности на участок со стороны внешнего контроля оценивает Росреестр. Стоит обратить внимание, что объектом купли-продажи могут быть только земельные участки, прошедшие государственный кадастровый

учет, а при отсутствии данных сведений соответствующий договор считается не заключенным.

Основные средства следует устанавливать и использовать строго в соответствии с инструкцией производителя. Любое изменение текущей схемы использования объекта должно подтверждаться доказательствами максимизации экономического эффекта. При этом необходимо учитывать упущенную выгоду во время осуществления изменения схемы работы. Основное средство должно эксплуатироваться в таких условиях, в которых риск нанесения повреждений минимален.

В ходе проведения проверки контролеру необходимо убедиться в целевом, рациональном и эффективном использовании земель сельскохозяйственного назначения. Представителем внешнего контроля по данному направлению выступает Россельхознадзор, следящий за целевым использованием земель, а также за тем, как предприятие защищает участок от негативных природных воздействий и негативных техногенных факторов. Росприроднадзор проверяет, проводит ли организация мероприятия по охране земли, не нарушены ли правила обращения с пестицидами и агрохимикатами.

Важно обеспечить адекватную физическую охрану, контроль за движением объектов, а также ограничение доступа к особо важным ценностям. Поскольку перемещение основного средства связано с изменением условий его работы или сменой материально-ответственного лица, необходимо получить санкции владельца процесса. В случае необходимости при перемещении следует принять дополнительные меры обеспечения сохранности объекта. Становится очевидным факт того, что поскольку основные средства сельскохозяйственных организаций, подвержены рискам стихийного и техногенного происхождения, риску

утраты права собственности на землю, они нуждаются в разносторонней страховой защите. Документы, которые подтверждают право собственности, рекомендуется хранить в надежном месте.

Следует на регулярной основе осуществлять оценку технического состояния основных средств и мероприятия по их поддержанию в рабочем состоянии. Это даст возможность обеспечить сохранность имущества, повысить оперативность принятия решений о проведении восстановительных работ или списании полностью изношенных, морально устаревших основных средств.

Основанием для списания основного средства должен служить приказ на списание, в котором указывается причина, по которой объект подлежит выбытию. Целесообразность и непригодность объекта к дальнейшему использованию, невозможность или неэффективность его восстановления определяет утвержденная приказом комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица. Комиссия осматривает объект, устанавливает причину его списания, устанавливает возможность продажи или передачи объекта другим предприятиям, рассматривается возможность дальнейшего использования отдельных частей актива, а также выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основного средства.

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса движения основных средств для сельскохозяйственных предприятий представлен в таблице 3.1. (Приложение 7).

Существующую в ООО «Агрофирма «Металлург» систему управления основными средствами необходимо дополнить процессами постоянного контроля правильности ведения учета на данном участке, соблюдения действующего законодательства, наличия, состояния и эффективности использования основных средств. С данной целью разработан проект

положения о внутреннем контроле основных средств, структура и содержание которого представлено в приложении 9.

В начале положения указывается его назначение, область применения и срок действия, который может быть указан конкретно или привязан к наступлению того или иного события. В документе описывается значение используемых терминов и сокращений, указываются лица или подразделения, ответственные за утверждение и исполнение регламента, описываются используемые методики проведения аудита и анализа. В примечаниях указываются документы, в соответствии с которыми разрабатывается регламент. Пользователи документа, а также лица, обладающие правом его изменять, подлежат отражению в регламенте в том числе. В качестве приложений выступает программа аудита основных средств и описанная поэтапно методика проведения их анализа.

Создание собственной штатной единицы или целого подразделения внутреннего контроля имеет такие преимущества как функционирование на постоянной основе и наличие знаний специфики данного предприятия, что упрощает процедуру проверки и повышает достоверность ее результатов. В то же время стоит учитывать и недостатки: значительные затраты на подбор и подготовку персонала, повышению их профессионального уровня и разработка нормативно-методической базы.

С целью координации функций контроля в системе менеджмента ООО «Агрофирма «Металлург» и обеспечения действенности процедур, указанных в положении, целесообразно ввести должность внутреннего контролера с закреплением его функционала в виде должностной инструкции (Приложение 10). Согласно данному документу за внутренним контролером закрепляется ряд обязанностей, которые связаны с внутренним контролем эффективности систем бухгалтерского учета и

внутреннего контроля, подготовкой предложений по их улучшению; осуществлением комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности; оказанием методологической и консультационной помощи сотрудникам бухгалтерской службы; разработкой соответствующих рекомендаций по устранению недостатков в расходовании средств, повышению эффективности деятельности, осуществлению режима экономии.

Должностная инструкция внутреннего контролера дополняет и делает более целостной систему внутреннего контроля. Стоит отметить, что функции внутреннего контролера сформулированы в общей форме, что позволит по мере разработки положений по другим активам и обязательствам расширить компетенцию данного специалиста.

Внутренним контролером должен быть назначен профессиональный и компетентный специалист, способный дать руководству обоснованные рекомендации в различных областях производственно-финансовой деятельности. Для этого у него должно быть в наличии соответствующее материально-техническое и информационное обеспечение. Контролер должен хорошо представлять отраслевую специфику, иметь соответствующие знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансового анализа и управления. Помимо этого ему должна быть обеспечена независимость, позволяющая избежать конфликта интересов с руководством предприятия.

Сотруднику, ответственному за проведение контроля основных средств, в ходе своей деятельности необходимо привлекать специалистов других подразделений, поскольку задачи, стоящие перед контролером достаточно обширны. Некоторые специалисты полагают, что данный процесс снижает независимость и качество проверок. Однако осуществление

контроля с привлечением работников подразделений имеет такие преимущества как: заинтересованность в достижении целей организации и результативности деятельности, отсутствие необходимости вникать в специфические вопросы, поскольку они профессионально осведомлены в них [52, с.47].

В рамках взаимодействия с руководством предприятия, одной из ключевых задач внутреннего контролера является своевременное информирование о выявленных нарушениях и контроль исполнения предложенных рекомендаций. Указанные процедуры рекомендуется документировать в формате рабочего документа «Отчет по результатам проведения внутреннего контроля» (Приложение 8).

Грамотно составленная модель внутреннего контроля в организации положительно отразится на качестве производственно-хозяйственной и управленческой деятельности в целом и способствует к укреплению конкурентных позиций на рынке товаров и услуг.

3.2. Концептуальный подход к организации внутреннего аудита основных средств как компонента внутреннего контроля

Целью аудита основных средств является составление обоснованного мнения относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации, а также соответствии ведения бухгалтерского учета основных средств требованиям законодательства [15, с.164].

Проверка осуществляется выборочным способом. Особое внимание следует уделить операциям, связанным с изменением законодательства, осуществляемым в первый раз, превышающим установленный уровень существенности. Проведение внутреннего аудита должно быть строго организовано, а процесс его планирования следует разделить на этапы, представленные на рисунке:



Рис. 3.4. Планирование аудита

В рамках изучения системы учета и получения информации о состоянии внутреннего контроля необходимо провести тестирование, форма которого представлена рабочем документе «Оценка информационной системы аудируемого лица» (ф. 1-РД) (Приложение 11).

В целях оценки системы внутреннего контроля аудитор: проверяет наличие распорядительных документов, которые закрепляют способы ведения учета основных средств; осуществляет экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучает утвержденные графики и схемы документооборота; изучает применяемую форму учета; проверяет наличие регистров бухгалтерского и налогового

учета; устанавливает, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности.

Общий план аудита содержит описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. Он должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита [15, с.164] (Приложение 12). Программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Она является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы [15, с.165] (Приложение 13).

Для определения критериев оценки результатов на стадии планирования, характера и объема проводимых аудиторских процедур при составлении программы аудита основных средств необходимо установить уровень существенности по аудируемому разделу. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской отчетности. Результаты оценки уровня существенности с использованием индуктивного метода представляются в рабочем документе «Расчет уровня существенности» (ф. 4-РД) (Приложение 14).

При разработке плана аудита также необходимо оценить аудиторский риск, то есть риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Он включает в себя неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

В первую очередь аудитор проводит проверку над вопросами наличия и обеспечения сохранности основных средств.

Существование основных средств может устанавливаться путем осуществления инвентаризации. У аудитора есть возможность быть участником инвентаризационной комиссии, наблюдателем, а также использовать сведения ранее проведенных инвентаризаций. В ходе данного направления проверяется качество проведения и оформление результатов инвентаризаций основных средств. Аудитор должен также проверить правильность отражения результатов инвентаризации в учете и изучить принятые на их основе решения.

В рамках выборочного контрольного осмотра основных средств аудитор случайно выбирает определенное количество объектов и устанавливает, отражены ли они в учете, и, наоборот, на основе учетных данных выбирает некоторое количество объектов и устанавливает, имеются ли они в наличии.

Аудитор должен выявить имеются ли основные средства, которые пришли в негодность и, следовательно, подлежат списанию, а также продолжительно неиспользуемые объекты. Процесс осуществляется с помощью изучения регистров по учету эксплуатации основных средств, накопительных ведомостей учета использования грузовых автомобилей, журнала учета простоев машинно-тракторного парка, книги учета скота, путевых листов грузового автомобиля, тракторов и иной документации [59, с.45].

Помимо этого следует обратить внимание на то, застрахованы ли объекты на случай стихийных бедствий и аналогичных ситуаций, а также проверить наличие государственной регистрации по отдельным основным средствам.

Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Наличие и сохранность основных средств» (ф. 5-РД) (Приложение 15).

Далее производится проверка оформления договоров на поставку, купли-продажи, лизинга, аренды основных средств. Затем необходимо проверить по приобретенным за плату или построенным подрядным способом основным средствам наличие счетов-фактур по журналу регистрации счетов-фактур в целях сверки полученных сведений с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету работах. При приобретении животных в основное стадо необходимо обратить внимание на наличие ветеринарных и племенных свидетельств.

На следующем этапе следует убедиться в правильности отнесения активов к основным средствам. Беспочинное включение объектов в состав основных средств может вызвать необоснованное начисление амортизации, искажение расходов и прибыли [67, с.245].

В рамках данной процедуры также проверяется классификация объектов на предмет их соответствия Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94 [9].

Источником информации при данной проверке послужат инвентарные карточки. Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Правильность отнесения объектов к основным средствам» (ф. 6-РД) (Приложение 16).

Проверка правильности оценки объектов основных средств занимает в аудиторской проверке особое место, так как от правильной оценки основных средств зависит достоверность отражения финансовых результатов и составления бухгалтерской отчетности по основным средствам [15, с.134]. Ошибочная оценка первоначальной стоимости основного средства вызовет неправильное исчисление амортизации, искажение сумм исчисляемых налогов.

В ходе проверки необходимо изучить документы, в которых отражены суммы фактических затрат на приобретение или создание объектов. Порядок оценки стоимости полученного приплода производится в соответствии с Методическими рекомендациями, утвержденными приказом Минсельхоза России. Отличительной чертой учета многолетних насаждений является то, что они не сразу достигают своего эксплуатационного возраста, а нормативные документы, регламентирующие порядок их учета противоречивы. В связи с чем, сельхозпроизводителю необходимо самостоятельно определить вариант учета многолетних насаждений и закрепить его в учетной политике.

Результаты проверки оформляются в документе «Проверка правильности формирования первоначальной стоимости» (ф. 7-РД), шаблон которого представлен в таблице:

Таблица 3.8

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости

№	Наименование объекта	Вид расходов	Сумма, руб.		Отклонение (+;-)
			согласно акту о приеме-передаче объекта основных средств	согласно договору поставки и др. документам	

Параллельно аудитор проверяет полноту отражения в учете кредиторской задолженности за приобретенные основные средства.

В рамках данного направления проверки также устанавливается правомерность изменений первоначальной стоимости основных средств.

Далее необходимо проверить правильность оформления первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражаются операции по поступлению, движению и выбытию объектов основных средств. Аудитором устанавливается наличие всех необходимых реквизитов и подписей, а также их соответствие формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

При проверке документального оформления операций с основными средствами следует помнить, что сельскохозяйственные производители помимо типовых первичных документов вправе использовать специализированные формы: акт приема многолетних насаждений; акт на списание многолетних насаждений; акт на выбраковку животного из основного стада; акт на оприходование земельных угодий, акт на переоценку внеоборотных активов. Для документального оформления полученного приплода используется акт на оприходование приплода животных. Операции по продаже земельного участка не облагаются НДС.

Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Документальное оформление движения основных средств» (ф. 8-РД) (Приложение 17).

Затем осуществляется проверка синтетического и аналитического учета операций с основными средствами на соответствие Инструкции по применению Плана счетов и рабочему плану счетов организации.

Правильность отражения в учете указанных операций может быть установлена проверкой таких документов как анализ счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и анализ счета 01 «Основные средства». Стоит отметить, что принять к учету приобретенный земельный участок предприятие может, не дожидаясь регистрации права собственности - в этом случае он отражается на отдельном субсчете 01 счета.

Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Оценка корреспонденции счетов» (ф. 9-РД), шаблон которого представлен в таблице:

Таблица 3.10

Оценка корреспонденции счетов

№	Хозяйственная операция	По данным организации			По данным аудитора			Отметки
		Дт	Кт	Сумма	Дт	Кт	Сумма	

Немаловажным направлением аудита основных средств является проверка обоснованности применения норм и достоверности начисления амортизации, поскольку эти данные связаны с формированием себестоимости продажи продукции и в конечном итоге влияют на финансовые результаты организации [59, с. 47].

При проверке необходимо убедиться в том, что учетные аспекты в отношении амортизации основных средств установлены учетной политикой организации, не противоречат законодательству РФ и неизменны в течение срока полезного использования основных средств и в течение года [67, с.247].

Следующим этапом проверки является оценка разумности и обоснованности определения срока полезного использования объектов. Необходимо убедиться в том, что применяемая политика в отношении определения и пересмотра сроков полезного использования дает возможность самортизировать объекты за время их фактической службы.

В ходе аудита на выборочной основе также проверяются расчет сумм ежемесячной амортизации, своевременность и правильность ее отражения в бухгалтерском учете. Источниками информации при данной проверке служат ведомости начисления амортизации. Результаты проверки оформляются в

рабочем документе «Проверка правильности начисления амортизации по основным средствам» (ф. 10-РД) (Приложение 18). Аудит проводится по двум направлениям: проверка данных бухгалтерского учета и проверка информации налогового учета.

Затем осуществляется проверка синтетического и аналитического учета начисления амортизации на соответствие Инструкции по применению Плана счетов. Правильность отражения в учете данной операции может быть установлена проверкой таких документов как анализ счета 02 «Амортизация основных средств». Аудитору также важно установить, не начисляется ли амортизация по объектам, которые имеют полное начисление. Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Оценка корреспонденции счетов» (ф. 9-РД).

Необходимо помнить, что земля и многолетние насаждения в отличие от других средств производства не изнашиваются и не амортизируются, а учесть расходы на покупку земельного участка возможно только при его дальнейшей продаже. По используемым сезонно основным средствам годовая норма амортизации начисляется в течение сезона, однако в налоговом учете такое требование не предусмотрено, в связи с чем образуются временных налоговых разниц при сезонных работах.

В рамках проверки правильности отражения в учете восстановления основных средств осуществляют ряд следующих действий. Производится проверка классификации произведенных работ, их состава и характера; оценивается действующая в организации методика учета затрат на ремонт основных средств; проверяется экономическая обоснованность осуществленных затрат на ремонт. Если на предприятии проводилась реконструкция или модернизация основных средств, то необходимо проверить правильность классификации данных видов работ; правильность

отражения затрат, связанных с реконструкцией и модернизацией основных средств, а также оценить правильность отнесения затрат на увеличение первоначальной стоимости объекта и установления сроков полезного использования [38, с. 66].

В ходе аудита правильности учета затрат на восстановление основных средств изучению подлежат ряд документов: договоры подряда; дефектные ведомости; акты технического осмотра; планы ремонтных работ; плановые и фактические сметы; акты приема-сдачи работ; первичные документы по списанию материальных запасов; таблицы учета рабочего времени рабочих; регистры аналитического и синтетического учета к счетам 01, 08, 10, 20, 23, 25, 60, 69, 70, 91.

Проверке также подлежат при их наличии сформированные резервы под предстоящие ремонты основных средств для целей налогообложения.

Результаты проверки оформляются в рабочих документах «Оценка корреспонденции счетов» (ф. 9-РД) и «Правильность отражения в учете ремонтных работ» (ф. 11-РД), шаблон которого представлен в таблице:

Таблица 3.13

Правильность отражения в учете ремонтных работ

Критерии	Объекты основных средств	Отметки
Правильность определения характера выполненных работ		
Наличие дефектных ведомостей и актов технического осмотра		
В случае проведения работ подрядным способом наличие договора на оказание услуг, акта приемки-сдачи работ и сметы с перечнем и стоимостью работ		
В случае проведения работ хозяйственным способом правильность		

оформления первичных документов по списанию материалов		
Наличие случаев допущения приписки выполненных работ с целью завышения заработной платы ремонтников		
Наличие случаев завышения норм расхода материалов		

В случае если у предприятия заключены договоры аренды основных средств, аудитору нужно будет проверить: правильность отнесения аренды к текущей или долгосрочной; порядок хранения и использования переданных или полученных основных средств; правильность оформления актов передачи основных средств в аренду; соответствие формы и содержания договоров гражданскому законодательству; способ отражения операций по аренде; организацию и ведение забалансового учета; правильность формирования финансовых результатов от сдачи в аренду; начисление амортизации у арендодателя; отражение расходов на содержание объектов.

В рамках аудита налогообложения основных средств проверке подлежит: правильность расчета среднегодовой стоимости имущества для налога на имущество организаций; правильность определения налоговой базы расчета налога на имущество организаций с учетом исключения из расчета движимого имущества, приобретенного с 2013г.; правильность определения кадастровой стоимости земельного участка и ставки налога на землю с учетом льгот для организаций сельского хозяйства; корректность расчета транспортного налога с учетом льгот, предусмотренных для сельскохозяйственных производителей; правильность расчета НДС при продаже основного средства; соблюдение стоимостного лимита в 100000 руб. для признания имущества амортизируемым; правильность и правомерность применения амортизационной премии.

Если предприятие является плательщиком ЕСХН, необходимо проверить соблюдение налогового законодательства в отношении основных

средств: принятие расходов на приобретение основных средств с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию; списание основных средств в течение календарного года поровну 30 июня и 31 декабря, если ввели объект в первой половине года и 31 декабря – если ввели во втором полугодии; равномерный учет расходов на приобретение земельных участков в течение срока, определенного организацией, но не менее семи лет; соблюдение условий для списания расходов на земельные участки: расходы оплачены; факт подачи документов на госрегистрацию приобретенных прав документально подтвержден; приобретенные земельные участки используются в предпринимательской деятельности.

Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Правильность налогообложения операций с основными средствами» (ф. 12-РД), шаблон которого представлен в таблице:

Таблица 3.14

Правильность налогообложения основных средств

Показатели	Расчет		Отклонение (+;-)
	по данным организации	по данным аудита	
Среднегодовая стоимость имущества			
Кадастровая стоимость земельных участков			
Сумма НДС при продаже основного средства			
Сумма амортизационной премии			

В заключении проводится проверка полноты и правильности раскрытия сведений об основных средствах в бухгалтерской отчетности. В ходе данной проверки необходимо изучить установить, что данные об остаточной стоимости основных средств на начало и конец отчетного

периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости, соответствуют данным, указанным по строке «Основные средства» бухгалтерского баланса; данные в разделе «Основные средства», указанные в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, соответствуют данным по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

Перечень распространенных ошибок и нарушений в учете основных средств выглядит следующим образом: 1. В учете основные средства отражены, но по факту у предприятия их нет, или напротив, объект используется уже долгое время, а по документам он отсутствует. 2. Документы не имеют необходимых подписей должностных лиц. 3. Не учитываются объект в составе основных средств до момента регистрации. 4. Таможенные пошлины и расходы на доставку включены в прочие расходы. 5. Проценты по кредитам на приобретение актива в налоговом учете отнесли на увеличение стоимости основного средства. 6. Затраты на модернизацию учли в прочих расходах. 7. Не оформлены необходимые документы по передаче произведенных неотделимых улучшений арендодателю, в результате чего фактически отсутствующие основные средства продолжают учитываться на балансе бывшего арендатора. 8. Неотделимые улучшения арендованного имущества не согласовали с арендодателем. 9. Неверное определение срока полезного использования основных средств. 10. Невыполнение требований учетной политики по способам начисления амортизации. 11. Амортизационные отчисления производятся не в установленные сроки. 12. Начисление амортизации на объекты, срок нормативной эксплуатации которых истек. 13. Использование повышающих коэффициентов не в правомерном порядке, либо их размер не утвержден в учетной политике. 14. Неверно применяется амортизационная премия. 15. Не учитываются разные моменты начисления амортизации в бухгалтерском

и налоговом учете. 16. Переоценка проводится нерегулярно. 17. Сумму дооценки по выбывшим основным средствам не перенесли в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). 18. В налоговом учете убыток от реализации основного средства списали в расходы отчетного периода. 19. Не отразили арендованные объекты на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Результаты проверки оформляются в рабочем документе «Правильность формирования отчетности» (ф. 13-РД) (Приложение 19).

3.3. Механизм построения модели факторного анализа эффективности использования основных средств в качестве составляющего элемента внутреннего контроля

Отличительные черты использования основных средств в хозяйственной деятельности оказывают влияние на формирование задач их экономического анализа, что является основой для разработки эффективной системы комплексного исследования данного вида активов.

Экономическая эффективность использования основных средств проявляется в увеличении объема производства, соответственно и доходности предприятия в целом. Особое значение имеет анализ активной части основных средств, поскольку именно от доли активной части в общем составе, их качества и эффективности использования зависят производительность, и, следовательно, объемы производства, оптимальное использование предметов труда и другие технико-экономические показатели предприятия. Данным объектам присущ высокий моральный и

физический износ, а значит, и нормы амортизационных отчислений. Таким образом, активной части основных средств оказывает более значительное воздействие на величину себестоимости и финансовых результатов деятельности предприятий аграрного сектора.

Статистические методы исследования активно используются в ходе анализе влияния различных факторов на деятельность предприятия, позволяя выявить их значимость. Необходимость применения данных методов анализа обусловлена тем, что появляется возможность последовательно оценить влияние каждого фактора на формирование итогового значения, что позволяет принять соответствующее управленческое решение, направленное на решение тех или иных проблем, связанных с вовлечением основного капитала в производственный процесс [58, с.618].

Аналитическая форма выражения связи результативного признака и ряда факторов называется многофакторным уравнением регрессии, построение которого проходит в несколько этапов: определение наличия связи между изучаемыми показателями с помощью диаграмм рассеяния и коэффициентов корреляции; определение коэффициентов множественной регрессии и дисперсионный анализ; оценка надежности полученных оценок коэффициентов регрессии; оценка адекватности полученной модели.

Исследование зависимости случайных величин приводит к моделям регрессии и регрессионному анализу на базе выборочных данных. Формально корреляционная модель взаимосвязи системы случайных величин $X' = (X_1, X_2, \dots, X_n)$ может быть представлена в следующем виде:

$$X = f(X, Z), \quad (3.1)$$

где Z – набор случайных величин, оказывающих влияние на изучаемые параметры.

Экономические данные должны быть представлены в виде таблиц. Числовые данные, которые находятся в таблицах, как правило, имеют между собой явные (известные) или неявные (скрытые) связи. Явно связи представляют собой показатели, которые были получены методами прямого счета, иными словами, вычисленные по заранее известным формулам. Связи второго типа заранее неизвестны, но их можно прогнозировать, определить и выразить в виде формул, то есть математически смоделировать явления или процессы. Одну из таких возможностей предоставляет корреляционно-регрессионный анализ [35, с.619].

Использование корреляционно-регрессионного анализа дает возможность установить тесноту взаимосвязей показателей с помощью коэффициентов корреляции. В ходе данного анализа выявляются связи, различные по силе (сильные, слабые, умеренные) и по направлению (прямые, обратные). Целесообразно при наличии существенных связей найти их математическое выражение в виде регрессионной модели и оценить ее статистическую значимость.

На основные средства сельскохозяйственных предприятий оказывает влияние множество внешних и внутренних факторов. Для успешного функционирования организации необходимо принимать во внимание наиболее значимые из них.

Для установления корреляционной зависимости использовались данные ООО «Агрофирма «Металлург» за период с 2012 по 2016 гг. Корреляционно-регрессионный анализ и факторный анализ осуществлялись с применением программ MS Excel 2010 и SPSS 11.

Корреляционно-регрессионному анализу предшествует эмпирический отбор компонент, оказывающих влияние на фондоотдачу активной части

основных средств. В результате данного отбора выявлено семь компонент, представленных в таблице:

Таблица 3.16

Компоненты факторной модели

Компонента	Показатель
X ₁	Доля активной части основных средств в общем объеме, %
X ₂	Доля механизаторов, %
X ₃	Коэффициент обновления активной части основных средств
X ₄	Коэффициент износа активной части основных средств
X ₅	Нагрузка пашни на 1 физический трактор, га
X ₆	Коэффициент выбытия активной части основных средств
X ₇	Доходность на 1 физический трактор, руб.
Y	Фондоотдача активной части основных средств, руб.

Доля активной части основных средств (X₁) находится отношением:

$$X_1 = \frac{OC_{ак}}{OC_{к}}, \quad (3.2)$$

где OC_{ак} – стоимость активной части основных средств на конец отчетного периода; OC_к – стоимость основных средств на конец периода.

Доля механизаторов в среднесписочной численности персонала (X₂) равна:

$$X_2 = \frac{Ч_{мех}}{ССЧП}, \quad (3.3)$$

где ССЧП - среднесписочная численность персонала; Ч_{мех} - численность механизаторов.

Коэффициент обновления активной части основных средств (X_3) находится с помощью отношения суммы вновь вводимой активной части основных средств к их стоимости на конец периода:

$$X_3 = \frac{OC_{ан}}{OC_{ак}}, \quad (3.4)$$

где $OC_{ан}$ – стоимость новых основных средств.

Коэффициент износа активной части основных средств (X_4) равен:

$$X_4 = \frac{A_a}{OC_{ак}}, \quad (3.5)$$

где A_a – амортизация активной части основных средств.

Нагрузка пашни на один физический трактор (X_5) равна:

$$X_5 = \frac{S}{T}, \quad (3.6)$$

где S – площадь обрабатываемой пашни; T – количество физических тракторов.

Коэффициент выбытия активной части основных средств (X_6) находится отношением выбывших основных средств активной части к их стоимости на начало отчетного периода:

$$X_6 = \frac{OC_{ав}}{OC_{ан}}, \quad (3.7)$$

где $OC_{ав}$ – выбывшие основные средства активной части; $OC_{ан}$ – стоимость основных средств активной части на начало периода.

Доходность на один физический трактор (X_7) равна:

$$X_7 = \frac{B}{T}, \quad (3.8)$$

где B – выручка за отчетный период.

Фондоотдача активной части основных средств (Y) задается отношением:

$$Y = \frac{B}{OC_a}, \quad (3.9)$$

где OC_a – среднегодовая стоимость активной части основных средств.

Поскольку некоторые компоненты математической модели выражены в разных величинах, необходимо привести их к общей безразмерной шкале значений от 0 до 1.

- компоненты X_1 и X_2 выражены в процентах и приводятся к общей шкале делением на 100;
- компонента X_5 выражается в гектарах на один трактор и приводится в безразмерную шкалу делением на наибольшую величину этого параметра в выборке – 171,18 га;
- компонента X_7 выражается в рублях и приводится в безразмерную шкалу делением на наибольшую величину этого параметра в выборке – 15191,24 руб.

Результирующий показатель - фондоотдача активной части основных средств (Y) - выражается в рублях. В целях сохранения возможности экстраполяции значений Y в разрабатываемой модели за пределы максимальных значений выборки, данный показатель не преобразовывается в безразмерную шкалу.

Для оценки мультиколлинеарности факторов используется определитель матрицы парных коэффициентов корреляции. Анализ парных коэффициентов корреляции позволяет сделать вывод, что все отобранные факторы могут быть включены в математическую модель. Сведения о парных коэффициентах корреляции представлены в таблице 3.17 (Приложение 20).

Расчет коэффициента множественной корреляции $R = 0,998$ позволяет судить о тесной связи между изучаемым признаком и выбранными факторами. Коэффициент $R^2 = 0,996$ говорит о том, что фондоотдача активной части основных средств зависит от включенных в модель факторов на 99,6%. Данные регрессионного анализа представлены в таблицах 3.18 и 3.19.

Таблица 3.18

Регрессионная статистика по исследуемым факторам

Регрессионная статистика	
Множественный R	0,998
R-квадрат	0,996
Нормированный R-квадрат	0,982
Стандартная ошибка	0,091

Таблица 3.19

Данные регрессионного анализа

	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	P-Значение	Нижние 95%	Верхние 95%	Нижние 95,0%	Верхние 95,0%
Y	10,53	3,23	3,26	0,08	-3,36	24,41	-3,36	24,41
X ₁	-8,88	2,42	-3,05	0,40	-45,13	27,36	-45,13	27,36
X ₂	3,24	1,48	2,67	0,57	-19,71	7,23	-19,71	7,23
X ₃	4,35	1,96	2,68	0,57	-18,00	24,71	-18,00	24,71
X ₄	6,11	0,76	2,01	0,99	-41,89	42,11	-41,89	42,11
X ₅	-2,02	2,28	-3,21	0,16	-14,82	4,77	-14,82	4,77
X ₆	-2,86	1,08	-2,40	0,73	-33,32	27,60	-33,32	27,60
X ₇	7,27	1,33	3,97	0,06	-0,44	10,97	-0,44	10,97

Таким образом, уравнение множественной регрессии по проведенному исследованию принимает следующий вид:

$$Y=10,53 -8,88X_1+3,24X_2 +4,35X_3 +6,11X_4 -2,02X_5 -2,86X_6 +7,27X_7, \quad (3.10)$$

Экономический смысл полученного уравнения множественной регрессии в общем виде состоит в следующем: увеличение коэффициента обновления активной части основных средств (X_3) от 0 до 1, приводит к увеличению фондоотдачи активной части основных средств на 4,35 руб., а увеличение коэффициента выбытия (X_6) от 0 до 1, приводит к снижению фондоотдачи на 2,86 руб.

Наибольший вес в формуле имеет показатель доли активной части основных средств в общем объеме (X_1) – 8,88, однако отличается отрицательным знаком, поскольку расширение доли активной части основных средств не дает быстрого прироста выручки, но отражается на снижении фондоотдачи соответствующей части основных средств. Иными словами, в краткосрочном периоде может происходить снижение активной части основных средств.

Показатель доходности на один физический трактор также имеет существенное влияние на уравнение (X_7) и имеет прямую взаимосвязь с фондоотдачей активной части основных средств, составляя 7,27. С ростом доходности единицы техники, растет в свою очередь и фондоотдача.

Стоит также отметить влияние коэффициента износа активной части основных средств (X_4), 6,11. Положительный знак означает, что с ростом коэффициента износа, растет показатель фондоотдачи активной части основных средств. Увеличение коэффициента износа, как правило, означает ухудшение состояния основных средств, однако такая оценка не является достаточно объективной. На сумму амортизации большое влияние оказывает принятая на предприятии система начисления амортизации.

Помимо этого если оборудование находится на консервации до трех месяцев, амортизация продолжает начисляться, но физический износ не происходит. Данный показатель говорит о том, что предприятие предпочитает полностью использовать старое оборудование, чей ресурс практически выработан, а стоимость списана на амортизацию.

Следующим показателем по степени влияния на результирующий признак выступает доля механизаторов (X_2), величина которого равна 3,24. Увеличение числа специалистов, обслуживающих машины и механизмы, способствует росту показателя фондоотдачи активной части основных средств. Наименьшее влияние на уравнение регрессии имеет показатель нагрузки пашни на 1 физический трактор (X_5), который составляет -2,02.

Проверка значимости модели регрессии осуществляется с помощью F-критерия Фишера. В случае если расчетное значение F-критерия больше табличного, модель признается адекватной исходным данным. На основе данных, представленных в расчетных таблицах, можно сделать вывод о том, что модель значима и адекватно описывает исходные данные.

Далее попробуем сократить количество анализируемых переменных. С этой целью корреляционная матрица подвергается процедуре анализа по методу главных компонент с последующим отбором трех факторов с собственными значениями, превышающими единицу. Извлеченные факторы далее подвергаются вращению по методу варимакс с нормализацией Кайзера. Анализ полученной матрицы повернутых компонент дает возможность разделить изучаемые переменные по трем группам факторов, исходя из наибольшей связи между ними. Каждому из полученных факторов дается название, отображающее включенные в него переменные, которые имеют наибольшее влияние.

Изучение взаимосвязи переменных, представленных в таблице 3.20, позволяет сделать следующие выводы.

Таблица 3.20

Матрица повернутых компонентов

Переменная	Компонента		
	F1	F2	F3
X ₁	0,961	0,039	0,089
X ₂	0,453	-0,252	-0,059
X ₃	0,455	0,675	0,043
X ₄	-0,691	-0,104	-0,097
X ₅	0,204	-0,006	0,280
X ₆	-0,202	0,707	-0,041
X ₇	-0,013	-0,003	0,990

1) Компонента F₁ «Доля активной части основных средств». Можно отметить прямую взаимосвязь между долей активной части основных средств (X₁) и долей механизаторов (X₂) при высоких значениях коэффициентов корреляции (0,961 и 0,453). Данная связь обуславливается тем, что большее количество техники требует большего количества механизаторов. Обратная взаимосвязь коэффициента износа активной части основных средств (X₄), значение корреляции которого равно -0,691, объясняется тем, что рост доли активной части основных средств сопровождается снижением коэффициента износа за счет приобретения новых объектов. Первый фактор можно обозначить как «Доля активной части основных средств», поскольку переменные, которые связаны с этим явлением, имеют по нему самые высокие показатели.

2) Компонента F_2 «Выбытие основных средств». Наблюдается прямая взаимосвязь между коэффициентами обновления активной части основных средств (X_3) и выбытием данной части основных средств (X_6), что объясняется высоким уровнем корреляции (0,675 и 0,707). Интенсивное обновление основных средств сопровождается более интенсивным списанием старой техники. Итак, второй фактор можно назвать как «Выбытие основных средств», поскольку переменные, которые связаны с этим явлением, имеют самые высокие нагрузки.

3) Компонента F_3 «Обеспечение пашни». Стоит отметить прямую взаимосвязь между показателями нагрузки пашни (X_5) и доходности на один физический трактор (X_7), которая демонстрируется высоким уровнем корреляции (0,280 и 0,990). Данная взаимозависимость обуславливается тем, что с ростом нагрузки на единицу техники увеличивается и доходность с этой единицы техники. Соответственно третий фактор можно интерпретировать как «Обеспечение пашни».

Далее приступим к корреляционно-регрессионному анализу новой полученной факторной модели. Данные регрессионного анализа факторной модели представлены в таблицах 3.21 и 3.22.

Таблица 3.21

Регрессионная статистика по исследуемым факторам

Регрессионная статистика	
Множественный R	0,922
R-квадрат	0,850
Нормированный R-квадрат	0,775
Стандартная ошибка	0,324

Таблица 3.22

Данные регрессионного анализа

	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	P-Значение	Нижние 95%	Верхние 95%	Нижние 95,0%	Верхние 95,0%
Y	5,20	1,68	4,78	0,47	-11,15	11,55	-11,15	11,55
X ₁	-4,34	2,22	-4,88	0,41	-14,01	11,34	-14,01	11,34
X ₂	-0,42	0,27	-3,74	0,49	-5,59	10,43	-5,59	10,43
X ₃	2,07	0,24	3,02	0,98	-8,01	7,87	-8,01	7,87

Регрессионный анализ показал, что коэффициент множественной корреляции по-прежнему высок и составляет $R = 0,92$, что говорит о тесной связи между результатами и факторным признаком. В тоже время значение коэффициента $R^2 = 0,85$ свидетельствует о том, что фондоотдача активной части основных средств зависит от включенных в модель факторов только на 85%. Снижение точности обуславливается переходом от семифакторной модели к трехфакторной.

Уравнение множественной регрессии трехфакторной модели имеет следующий вид:

$$Y = 5,2 - 4,34F_1 - 0,42F_2 + 2,07F_3, \quad (3.11)$$

где F_1 – доля активной части основных средств; F_2 – выбытие основных средств; F_3 – обеспечение пашни.

Наибольшее влияние на полученное уравнение регрессии имеет компонента F_1 (-4,34), отличающаяся обратной взаимосвязью с результирующим признаком. Данный факт подтверждает вывод, полученный из уравнения множественной регрессии по семи факторной модели.

Компонента F_3 имеет второй по величине вес в уравнении и равна - 2,07, характеризуется прямой взаимосвязью с фондоотдачей активной части основных средств, что подтверждает ранее сделанный вывод

Наименьший вес в уравнении имеет компонента F_2 (0,42).

Сравним значения Y , рассчитанные по уравнениям множественной регрессии семифакторной и трехфакторной моделей. Исходя из полученных результатов можно сделать вывод, что расчет влияния различных факторов на показатель фондоотдачи активной части основных средств целесообразно проводить с использованием семифакторной модели. Однако стоит отметить, что трехфакторная модель хорошо отображает основные тенденции и структуру влияния факторов на результирующий признак. Таким образом, каждая из разработанных моделей имеет свою область практического применения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, основной целью контроля выступает информационное обеспечение системы управления с целью принятия эффективных решений. Контроль позволяет выявить слабые стороны деятельности, оптимально использовать ресурсы и вводить в действие резервы. Обычно контроль осуществляется в четыре этапа: на первом этапе устанавливаются стандарты, на втором - создается модель, третий этап заключается в анализе и оценке информации, а на четвертом этапе принимаются необходимые корректирующие действия.

В зависимости от субъекта контроля различают следующие виды: внешний, внутренний и смешанный. Внешний контроль осуществляется внешними, независимыми от предприятия органами, а внутренний контроль проводится самим хозяйственным субъектом. Внутренний контроль выступает элементом системы управления субъектом хозяйствования, служащей в целях обеспечения ее долгосрочной финансовой устойчивости и эффективной деятельности.

Совокупность элементов, задачи и выбор объектов формируют модель организации системы внутреннего контроля. По форме организации внутренний контроль может быть представлен следующими отделами и службами: ревизионная комиссия, отдел внутреннего аудита, наблюдательный совет, службы и отделы, осуществляющие контроль внутри отделов. Система внутреннего контроля включает в себя пять взаимосвязанных компонентов: контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля.

На данный момент имеет место значительное множество трактовок понятия «основные средства». В целом они сводятся к представлению основных средств как совокупности материально-вещественных ценностей, применяемые в деятельности хозяйствующего субъекта продолжительное время. Критерии признания объекта основным средством представлены в п.4 ПБУ 6/01. Кроме того, если объект не удовлетворяет дополнительному стоимостному критерию, хозяйствующий субъект имеет право учитывать его в качестве материально-производственных запасов.

На организацию бухгалтерского учета и методического и организационного обеспечения контрольных процессов могут оказывать влияние особенности производства в сфере сельского хозяйства, отражающие специфику данной отрасли и обусловленные технологическими, биологическими и климатическими факторами.

В 2016г. функционирование сельского хозяйства России и Белгородской области в частности протекало в рамках сложной социально-экономической ситуации, которая сформировалась под влиянием различных внутренних и внешних факторов, таких как санкции по отношению к России, ответное эмбарго, девальвация рубля и т.д. Но своевременно принятые меры позволили достичь уровня многих целевых показателей программы развития сельского хозяйства. В целом, основываясь на статистических данных, отрасль сельского хозяйства приобрела устойчивый характер развития и продолжительное время продолжает превышать темпы роста ВВП.

Белгородская область обладает потенциалом обеспечить население региона экологически чистой сельскохозяйственной продукцией и поставлять излишки на всероссийский рынок, поскольку приоритетными направлениями развития АПК региона остается обеспечение

импортозамещения, усиление внутреннего рынка отрасли, а также расширение экспортных возможностей. В рамках дальнейшего развития сельского хозяйства региона предложено проведение блока мероприятий.

В качестве основного информационного источника для контроля выступает система бухгалтерского учета. Ключевыми источниками информации для контроля основных средств выступают: юридическая документация, локальные нормативные документы, плановые данные, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская финансовая отчетность.

Все хозяйственные операции, связанные с основными средствами, подлежат оформлению первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Для отражения операций с основными средствами используются счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 01 «Основные средства». Для учета амортизации применяется счет 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с другими счетами, зависящие от того, где используются амортизируемые объекты.

В таких формах бухгалтерской отчетности, как бухгалтерский баланс и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, отражается информация об основных средствах, а именно первоначальная и остаточная стоимость основных средств, суммы начисленной амортизации, произошедшие изменения за период, а также сведения об арендованных и переданных в аренду основных средствах.

На примере организации ООО «Агрофирма «Металлург» разработан концептуальный подход к созданию модели внутреннего контроля основными средствами. Составляющими организации внутреннего контроля основных средств является информационное, кадровое, организационное, методическое, техническое, программное обеспечение, нормативно-

правовая база. В ходе организации внутреннего контроля основных средств важно принимать во внимание факторы, оказывающие влияние на данный процесс. С целью дополнения системы управления основными средствами процессами постоянного контроля правильности ведения учета на данном участке разработано положение о внутреннем контроле основных средств.

В ООО «Агрофирма «Металлург» целесообразно ввести должность внутреннего контролера с описанием его основных функций в виде должностной инструкции. Сотрудником-контролем должен быть профессиональный и компетентный специалист, способный дать руководству обоснованные рекомендации в различных областях производственно-финансовой деятельности.

Одной из составляющих внутреннего контроля основных средств выступает проведение аудита, которое должно быть строго организовано, а процесс его планирования следует разделить на этапы.

Общий план аудита содержит описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. Программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления плана аудита.

В первую очередь аудитор проводит проверку наличия и обеспечения сохранности основных средств путем осуществления инвентаризации. Далее производится проверка оформления договоров на поставку, купли-продажи, лизинга, аренды основных средств. Следует также проверить правильность отнесения активов к основным средствам и их классификацию. В ходе проверки правильности оценки основных средств необходимо изучить документы, в которых отражены суммы фактических затрат на приобретение или создание объектов.

Далее подлежит проверке оформление первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражаются операции с основными средствами. Затем проводится проверка синтетического и аналитического учета операций с основными средствами на соответствие Инструкции по применению Плана счетов и рабочему плану счетов организации.

Немаловажным направлением аудита основных средств является проверка амортизации: оценка разумности и обоснованности определения срока полезного использования объектов; проверка расчета сумм ежемесячной амортизации, своевременности и правильности ее отражения в учете; проверка синтетического и аналитического учета начисления амортизации на соответствие Инструкции по применению Плана счетов.

В завершение аудита производится проверка полноты и правильности раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности.

Анализ также является составляющей внутреннего контроля основных средств и представляет собой трудоемкий процесс, в связи с чем следует разделить на основные этапы проведения. Экономическая эффективность использования основных средств проявляется в увеличении объема производства и определяется с помощью определенной группы показателей.

Особое значение имеет анализ активной части основных средств. Исследование зависимости случайных величин приводит к моделям регрессии и регрессионному анализу на базе выборочных данных. Формально корреляционная модель представлена в следующем виде: $X = f(X, Z)$.

Экономические данные представляются в виде таблиц. Применение корреляционно-регрессионного анализа дает возможность установить тесноту взаимосвязей показателей с помощью коэффициентов корреляции.

Корреляционно-регрессионный анализ и факторный анализ осуществлялись с применением программ MS Excel 2010 и SPSS 11 на примере данных ООО «Агрофирма «Металлург» за период с 2012 по 2016 гг.

Корреляционно-регрессионному анализу предшествует эмпирический отбор компонент, оказывающих влияние на фондоотдачу активной части основных средств. В результате данного отбора выявлено семь компонент: доля активной части основных средств, доля механизаторов в среднесписочной численности персонала, коэффициент обновления активной части основных средств, коэффициент износа активной части основных средств, нагрузка пашни на один физический трактор, коэффициент выбытия активной части основных средств, доходность на один физический трактор, фондоотдача активной части основных средств.

Поскольку некоторые компоненты математической модели выражены в разных величинах, они были приведены к общей безразмерной шкале значений от 0 до 1.

Для оценки мультиколлинеарности факторов используется определитель матрицы парных коэффициентов корреляции. Анализ парных коэффициентов корреляции позволяет сделать вывод, что все отобранные факторы могут быть включены в математическую модель.

Полученный коэффициент множественной корреляции $R = 0,998$ говорит о тесной связи между изучаемым признаком и выбранными факторами. Коэффициент $R^2 = 0,996$ позволяет судить о том, что фондоотдача

активной части основных средств зависит от включенных в модель факторов на 99,6%.

Уравнение множественной регрессии по проведенному исследованию принимает следующий вид: $Y=10,53 -8,88X_1+3,24X_2 +4,35X_3 +6,11X_4 -2,02X_5 -2,86X_6 +7,27X_7$.

Далее сокращается количество анализируемых переменных. Корреляционная матрица подвергается процедуре анализа по методу главных компонент с последующим отбором трех факторов с собственными значениями, превышающими единицу. Затем проводится корреляционно-регрессионный анализ новой полученной факторной модели.

Уравнение множественной регрессии трехфакторной модели имеет следующий вид: $Y = 5,2 - 4,34F_1 - 0,42F_2 + 2,07F_3$.

Исходя из полученных результатов можно сделать вывод, что расчет влияния различных факторов на показатель фондоотдачи активной части основных средств предпочтительней осуществлять с использованием семифакторной модели.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете [Текст] : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».
2. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Текст] : Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Текст] : Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».
4. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Текст] : Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».
5. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций [Текст] : Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению [Текст] : Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» [Текст] : Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».

8. Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации [Текст] : Приказ Минсельхоза РФ от 16.05.2003 № 750 // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».

9. Общероссийский классификатор основных фондов. ОК 013-2014 (СНС 2008) [Текст] : Постановление Госстандарта РФ от 12.12.2014 № 2018 // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Разд. «Законодательство».

10. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Г.И. Алексеева – М.: Маркет ДС, 2014. – 720 с.

11. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] : учеб. пособие / В.П. Астахов – Юрайт, 2015. – 672 с.

12. Бурмистрова, Л.М. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Л.М. Бурмистрова – М.: ИНФРА-М, 2014. – 320 с.

13. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] : учеб. пособие / В.В. Бурцев – М.: Экзамен, 2013. – 320 с.

14. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.Л. Вещунова – 3-е изд., перераб. и доп. – Проспект, 2012. – 462 с.

15. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и аудит [Текст] : учеб. пособие / И.М. Дмитриева – Юрайт, 2015. – 287 с.

16. Ендовицкий, Д.А. Комплексный экономический анализ деятельности [Текст] : учеб. пособие / Д.А. Ендовицкий – М.: КноРус, 2012. – 292 с.

17. Жуков, В.И. Основы бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / В.И. Жуков – СПб.: Питер, 2013. – 336 с.
18. Ерофеева, В.А. Аудит [Текст] : учеб. пособие / В.А. Ерофеева – М.: Юрайт, 2014. – 640 с.
19. Канке, А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учеб. пособие / А.А. Канке – 2-е изд., испр. и доп. – Инфра-М, 2012. – 288 с.
20. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] : учеб. пособие / Н.А. Каморджанова – 6-е изд. – М.: Инфра-М, 2012. – 304 с.
21. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2012. – 832 с.
22. Лебедева, Е.М. Аудит. Практикум [Текст] : учеб. пособие / Е.М. Лебедева – М.: Академия, 2015. – 176 с.
23. Макоев, О.С. Контроль и ревизия [Текст] : учеб. пособие / О.С. Макоев – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 256 с.
24. Переверзев, М.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / М.П. Переверзев – М.: ИНФРА-М, 2014. – 221 с.
25. Подольский, В.И. Аудит [Текст] : учеб. пособие / В.И. Подольский – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 744 с.
26. Пугачев, В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса [Текст] : учеб. пособие / В.В. Пугачев – М.: Дело и Сервис, 2014. – 224 с.
27. Рогуленко, Т.М. Аудит [Текст] : учеб. пособие / Т.М. Рогуленко – М.: Юрайт, 2014. – 541 с.
28. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК [Текст] : учеб. пособие / Г.В. Савицкая – 6-е изд., перераб. и доп. – Инфра-М, 2014. – 526 с.

29. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика [Текст] : учеб. пособие / Б.Н. Соколов – М.: Бухгалтерский учет, 2014. – 272 с.

30. Старовойтова, Е.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] : учеб. пособие / Е.В. Старовойтова – Рид Групп, 2011. – 416 с.

31. Шеремет, А.Д. Бухгалтерский учет и анализ [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет – М.: ИНФРА-М, 2014. – 618 с.

32. Абдукаримов, И.Т. Мониторинг и анализ основных средств на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / И.Т. Абдукаримов // Социально-экономические явления и процессы. – 2014 – № 6. – С. 244-248.

33. Александрова, Н.Р. Корреляционно-регрессионный анализ влияния износа основных средств на эффективность сельскохозяйственного производства [Текст] / Н.Р. Александрова // Известия оренбургского государственного аграрного университета. – 2013 – № 24. – С. 144-146.

34. Аргунеева, О.Н. Финансово-экономический анализ деятельности коммерческой организации АПК: показатели, этапы, аналитические возможности бухгалтерской отчетности [Текст] / О.Н. Аргунеева // Вестник мясного скотоводства. – 2014 – № 4. – С. 119-124.

35. Байназарова, Р.С. Теоретические аспекты анализа эффективности использования основных средств [Текст] / Р.С. Байназарова // Современное состояние и приоритетные направления развития экономики. – 2015 – № 30. – С. 77-80.

36. Баженова, Т.П. Совершенствование анализа эффективности использования основных средств с учетом отраслевой специфики [Текст] / Т.П. Баженова // Вестник кыргызско-российского славянского университета. – 2013 – № 10. – С. 56-58.

37. Бердникова, Л.Ф. О вопросах методики анализа основных средств организации [Текст] / Л.Ф. Бердникова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2012 – № 3. – С. 119-124.

38. Богданович, И.С. Место внутреннего контроля в системе управления предприятием и форма его организации [Текст] / И.С. Богданович // Экономические и технические науки. – 2014 – № 5. – С. 66-74.

39. Волошина, Е.И. Внутренний контроль в системе управления предприятием [Текст] / Е.И. Волошина // Научные труды южного филиала национального университета биоресурсов и природопользования Украины. – 2014. – №140. – С. 42-49.

40. Гарифуллина, А.А. Различные подходы к определению понятий «основные средства», их «оценка» и «амортизация» [Текст] / А.А. Гарифуллина // Молодой ученый. – 2014 – №7. – С. 324-327.

41. Гетьман, В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств [Текст] / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет – 2013 – № 6. – С. 9-13.

42. Демина, И.Д. Использование основных средств: экономические выгоды, влияние на релевантность отчетной информации [Текст] / И.Д. Демина // Международный бухгалтерский учет – 2014 – № 33. – С. 24-33.

43. Довтаев, С.А. Основные средства и нематериальные активы как капитал и проблемы их учета в условиях рынка [Текст] / С.А. Довтаев // Наука и бизнес: пути развития. – 2014 – № 11. – С. 75-79.

44. Елисеева, А.А. Новое в ПБУ: учет основных средств [Текст] / А.А. Елисеева // Молодой ученый. – 2013 – №12. – С. 282-283.

45. Ендовицкий, Д.А. Переосмысление классификаций основных средств и оценка возможностей их применения в бухгалтерском учете [Текст] / Д.А. Ендовицкий // Экономический анализ: теория и практика – 2013 – № 24. – С. 147-155.

46. Ендовицкий, Д.А. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета в контексте проблем учета капитала [Текст] / Д.А. Ендовицкий // Международный бухгалтерский учет. – 2013 – № 25. – С. 31-38.

47. Есимкулова, З.Б. Учет и оценка основных средств [Текст] / З.Б. Есимкулова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2013 – №2. – С. 59-62.

48. Завьялова, Л.В. Внутренний контроль организации и его внешний аудит [Текст] / Л.В. Завьялова // Вестник СибАДИ. – 2016 – № 1. – С. 100-109.

49. Замбрицкая, Е.С. К вопросу о понятии системы внутреннего контроля [Текст] / Е.С. Замбрицкая // Корпоративная экономика. – 2015 – № 5. – С. 13-19.

50. Ищенко, О.В. Направления совершенствования системы внутреннего контроля [Текст] / О.В. Ищенко // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. – 2016 – № 1. – С. 198-203.

51. Коновалова, Н.В. Вопросы экономико-правового обеспечения учета основных средств в Российской Федерации [Текст] / Н.В. Коновалова // Актуальные проблемы науки, экономики и образования XXI века. – 2012 – № 25. – С. 150-164.

52. Коське, М.С. Внутренний контроль как обязанность экономического субъекта и объект оценки аудитора [Текст] / М.С. Коське // Аудитор. – 2015 – № 1. – С. 40-47.

53. Кузнецова, О.Н. Организация учета основных средств в рамках эффективной стратегии развития фирмы [Текст] / О.Н. Кузнецова // Актуальные вопросы экономики и управления. – 2013 – №12. – С. 188-191.

54. Куликова, Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО [Текст] / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. – 2012 – № 6. – С. 63-66.

55. Лесняк, В.А. Экономическая сущность основных средств и их идентификация в бухгалтерском учете [Текст] / В.А. Лесняк // Terra economicus. – 2013 – № 1. – С. 54-59.

56. Маковоз, И.Т. Особенности сельского хозяйства и бухгалтерского учета деятельности сельскохозяйственных организаций [Текст] / И.Т. Маковоз // Проблемы и перспективы экономики и управления – 2014 – №10 – С. 163-165.

57. Матвеев, Д.М. Роль инвестиций в воспроизводстве основных производственных фондов в сельском хозяйстве [Текст] / Д.М. Матвеев // Молодой ученый. – 2014 – №2. – С. 491-493.

58. Мельникова, Т.В. Методика проведения анализа основных средств организации [Текст] / Т.В. Мельникова // Молодой ученый. – 2015. – №8. – С. 570-573.

59. Мялкина, А.Ф. К вопросу об аудиторских процедурах и оценке системы внутреннего контроля основных средств коммерческого предприятия [Текст] / А.Ф. Мялкина // Социально-экономические явления и процессы. – 2015 – № 12. – С. 44-51.

60. Никандрова, Л.К. Основные средства и их амортизация: сравнительный анализ российских и международных стандартов [Текст] / Л.К. Никандрова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015 – № 1. – С. 68-76.

61. Нормова, Т.А. Анализ эффективности использования основных средств предприятия [Текст] / Т.А. Нормова // Чрезвычайные ситуации: промышленная и экологическая безопасность. – 2013 – № 1. – С. 112-116.

62. Раджабова, М.Г. Цели, задачи и формы внутреннего контроля [Текст] / М.Г. Раджабова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2015 – № 4. – С. 59-64.

63. Романова, И.Б. Система внутреннего контроля: преимущества и недостатки [Текст] / И.Б. Романова // Успехи современной науки. – 2016 – № 4. – С. 57-69.

64. Тохирова, В.С. Внутренний аудит основных средств [Текст] / В.С. Тохирова // Аудит и финансовый анализ. – 2010 – № 1. – С. 118-127.

65. Фаттахова, А.Р. Повышение эффективности использования основных средств организации [Текст] / А.Р. Фаттахова // Молодой ученый. – 2015. – №23. – С. 669-670.

66. Хайлова, И.В. Бухгалтерский учет и аудит основных средств [Текст] / И.В. Хайлова // Современное состояние и приоритетные направления развития экономики. – 2014 – № 6. – С. 244-248.

67. Хамидуллин, З.З. Система комплексного анализа основных средств: оценка структуры и совершенствование [Текст] / З.З. Хамидуллин // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2014 – № 30. – С. 308-311.

68. Чернова, О.В. Анализ эффективности воспроизводства основных средств [Текст] / О.В. Чернова // Многоуровневое общественное воспроизводство: вопросы теории и практики. – 2012 – № 2. – С. 302-306.

69. Шарапова, В.М. Внутренний контроль и его роль в финансово-хозяйственной деятельности [Текст] / В.М. Шарапова // Наука и современность. – 2016 – № 46. – С. 119-122.

70. Шевцов, В.И. Отраслевые особенности внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях [Текст] / В.И. Шевцов // European science. – 2016 – № 11. – С. 38-44.

71. Шнайдер, О.В. Основные средства: проблемы и методы использования [Текст] / О.В. Шнайдер // Вектор науки тольяттинского государственного университета. Серия: экономика и управление. – 2013 – № 2. – С. 64-66.

72. Амортизация основных средств [Электронный ресурс] // Информационно-аналитическое электронное издание «Бухсчета» - Режим доступа: <http://www.buhscheta.ru/statya.php?t=amortizacija-osnovnykh-sredstv&idc=26>

73. Анализ использования основных фондов [Электронный ресурс] // Экономика и развитие предприятия - Режим доступа: <http://www.kylbakov.ru/page48/index.html>

74. Анализ основных средств предприятия [Электронный ресурс] // Анализ финансового состояния предприятия - Режим доступа: http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/analiz_osnovnykh_sredstv_predpriyatija/17-1-0-106

75. Документальное оформление движения основных средств [Электронный ресурс] // Информационное электронное издание «Клерк.Ру» - Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/articles/5363/>

76. Должностная инструкция, разработка и содержание [Электронный ресурс] // Кадровые вопросы - Режим доступа: http://www.bizneshaus.ru/razrabotka_di.html

77. Инвентаризация основных средств: излишки и недостача [Электронный ресурс] // Информационное электронное издание «Простая бухгалтерия» - Режим доступа: <http://buhland.ru/inventarizaciya-osnovnykh-sredstv-izlishki-i-nedostacha>

78. Как оценить эффективность использования ОС [Электронный ресурс] // Консультации бухгалтера - Режим доступа: <http://helpacc.ru/ekonomika/analiz-hoz-deayt/formula-fondootdachi.html>

79. Классификация основных средств [Электронный ресурс] // Амортизационные группы - Режим доступа: <http://амортизационные-группы.пф/klassifikatsiya-osnovnykh-sredstv>

80. Коэффициенты состояния основных средств и их воспроизводства [Электронный ресурс] // Финансовый анализ - Режим доступа: <http://1fin.ru/?id=311&t=26>

81. Методы научного познания [Электронный ресурс] // Информационно-аналитический портал «Центр гуманитарных технологий» - Режим доступа: <http://gtmarket.ru/concepts/6874>

82. Национальные доклады о развитии сельского хозяйства [Электронный ресурс] // Международный независимый институт аграрной политики - Режим доступа: <http://www.mniar.com/analytics/national-reports>

83. Основные аспекты анализа основных средств [Электронный ресурс] // Экономика и менеджмент - Режим доступа: <http://topknowledge.ru/ekonomika-predpriyatiya/4137-osnovnye-aspekty-analiza-osnovnykh-sredstv.html>

84. Показатели эффективности использования основных фондов [Электронный ресурс] // Энциклопедия экономиста Grandars - Режим доступа: <http://www.grandars.ru/student/statistika/pokazateli-effektivnosti-osnovnyh-fondov>

85. Теоретические аспекты анализа эффективности использования основных средств [Электронный ресурс] // Материалы журнала NovaInfo.Ru - Режим доступа: <http://novainfo.ru/archive/30/effektivnost-ispolzovaniya-osnovnykh-sredstv>

86. Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики по Белгородской области - Режим доступа: http://belg.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/belg/ru/statistics/enterprises/agriculture