

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

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2018г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и оценка активов в обществе с ограниченной
ответственностью «Йолдыз» Лаишевского района
Республики Татарстан**

Обучающийся:	Зиннатов Булат Зуфарович
Руководитель: к.э.н., доцент	Садриева Эльвира Ринатовна
Рецензент: к.э.н., доцент	Залалтдинов Марат Миннулович

Казань 2018

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«20»мая 2018 г.

ЗАДАНИЕ на выпускную квалификационную работу

_____ Зиннатов Булат Зуфарович _____

- 1. Тема работы** Бухгалтерский учет и оценка активов в обществе с ограниченной ответственностью «Йолдыз» Лаишевского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «21» мая 2018г.
- 3. Исходные данные к работе:** нормативные документы по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, периодическая и учебная литература, данные первичного, аналитического и синтетического учета, годовые бухгалтерские отчеты ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы учета и оценки активов; экономическая сущность активов и их классификация; оценка активов; анализ производственно-финансовой деятельности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния и активов; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; бухгалтерский учет и оценка активов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ; учет и оценка внеоборотных и оборотных активов; инвентаризация активов; совершенствование учета и оценки активов

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«20»мая 2018 г.

Руководитель

Э.Р. Садриева

Задание принял к исполнению

Б.З. Зиннатов

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ АКТИВОВ	15.03.17	
1.1. Экономическая сущность и классификация активов		
1.2. Оценка активов		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.17	
2.1. Анализ природно-экономических условий		
2.2. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ И АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИИ		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОЦЕНКА АКТИВОВ В ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.17	
3.1. Учет и оценка внеоборотных активов		
3.2. Учет и оценка оборотных активов		
3.3. Инвентаризация активов		
3.4. Совершенствование учета и оценки активов		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся

Руководитель

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ АКТИВОВ	7
1.1. Экономическая сущность и классификация активов	7
1.2. Оценка активов	14
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ	21
2.1. Анализ природно-экономических условий	21
2.2. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ И АКТИВОВ ОРГАНИ- ЗАЦИИ	28
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	38
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОЦЕНКА АКТИВОВ В ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ	41
3.1. Учет и оценка внеоборотных активов	41
3.2. Учет и оценка оборотных активов	48
3.3. Инвентаризация активов	60
3.4. Совершенствование учета и оценки активов	65
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	76
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	84

ВВЕДЕНИЕ

Современная экономика России, находясь в условиях коренных рыночных преобразований, требует значительных усилий для достижения эффективности ее функционирования. Необходимым условием положительного осуществления рыночных реформ являются гибкость и способность экономики реагировать на изменения рыночной конъюнктуры. Залогом успешной деятельности как экономики в целом, так и любого экономического субъекта выступает максимально результативное использование всех доступных активов.

В современных условиях хозяйствования грамотному руководителю невозможно принимать верные управленческие решения без знания методики оценки стоимости активов. На этот показатель опираются сделки купли-продажи, слияния и поглощения компании, принятие управленческих и экономических решений, процессы оптимизации налогообложения. Неправильное исчисление реальной оценки отдельных объектов учета дает неправильную интерпретацию фактов экономических событий.

В настоящий момент времени методология оценки стоимости объектов бухгалтерского учета и элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности должна соответствовать требованиям инновационной экономики, для которой характерны возросший динамизм деловой среды, быстрое обновление всех элементов производства, многополюсность интересов акционеров и участников, повышенная неопределенность.

В Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в качестве объекта бухгалтерского учета наряду с фактами хозяйственной жизни, обязательствами, источниками финансирования деятельности экономического субъекта, доходами, расходами названы активы. Бухгалтерский учет и оценка данного объекта учета всегда сопряжены с трудностями, возникающими в связи с постоянными изменениями в нормативных документах по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерия каждой организации должна организовывать учет активов таким образом, чтобы обеспечить контроль над правильностью наличия и движения активов, их правильной оценки, поэтому актуальность выбранной темы выпускной квалификационной работы не вызывает сомнений.

Объектом исследования является организация ООО «Йолдыз» Лаишевского района Республики Татарстан.

Предмет исследования – организация бухгалтерского учета и оценки активов на сельскохозяйственном предприятии.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование бухгалтерского учета и оценки активов и поиск путей совершенствования учета и оценки данного участка.

Для достижения поставленной цели был обоснован ряд следующих задач исследования:

- изучить теоретические основы учета и оценки активов;
- провести оценку производственно-финансовой деятельности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ;
- изучить порядок учета и оценки активов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ;
- выявить недостатки организации учета и оценки активов и предложить рекомендации по совершенствованию учета в данной области.

Методологической базой исследования являются: экономический анализ; экономико-математические методы, методы бухгалтерского, экономического и документального анализа, метод сравнения, интервьюирование, метод обобщения.

В качестве информационной базы исследования использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая отчетность ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ АКТИВОВ

1.1. Экономическая сущность и классификация активов

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями, установленными этим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, данное определение дается в статье 1 Федерального Закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3].

В.И. Видяпин [20, с. 32] пишет, что бухгалтерский учет – это один из видов активного отражения объективной действительности, имеющий целью обеспечение имущественных интересов в обществе и представляющий собой совокупность общественных отношений по поводу создания и использования информации об экономической деятельности экономических субъектов.

В общем виде предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность экономического субъекта [20, с. 48].

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются (статья 5 Закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»): факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами [3].

В ранее действовавшем Федеральном Законе от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» к объектам бухгалтерского учета относились имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции [2].

В Законе №402-ФЗ состав объектов бухгалтерского учета значительно расширен.

Согласно п. 4 ст. 5 Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» одним из объектов бухгалтерского учета экономического субъекта являют-

ся активы [3]. Расшифровка этого понятия в Законе №402-ФЗ не приводится. Но в указанном законе сказано, что определения и признаки объектов бухгалтерского учета должны быть установлены федеральными стандартами, которые до настоящего времени не приняты (ст. 21 Закона №402-ФЗ) [3]. В Законе №402-ФЗ также говорится, что до их утверждения применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, принятые до дня вступления в силу Закона №402-ФЗ.

Необходимо отметить, следующее нововведение – все положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином России с 1 октября 1998 года до 1 января 2013 года, признаны федеральными стандартами бухгалтерского учета (ч. 1.1 ст. 30 Закона №402-ФЗ в ред. Федерального закона от 18.07.2017 №160-ФЗ) [3].

Соответственно учет активов в целях бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с правилами, установленными нормативными правовыми актами (ПБУ) по учету конкретных видов активов.

Активы и ранее являлись объектами бухгалтерского учета, но они назывались «имущество» [49, с. 125].

В российском законодательстве по бухгалтерскому учету и налогообложению понятия «активы организации» и «имущество организации» используются как синонимы.

В основном стратегическом отечественном бухгалтерском нормативном документе – Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997) к элементам информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, отнесены активы, обязательства и капитал [п. 7.1] [32]. При этом если проанализировать те положения Концепции, в которых дается определение понятия «активы» и отражается порядок его признания в балансе организации, то становится очевидным, что речь идет именно об активах коммерческой организации в смысле МСФО.

Так, в соответствии с п. 7.2 указанной Концепцией активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем [32].

Следовательно, понятие актива в законодательстве нигде не закреплено, выводы о том, что следует считать активами любого экономического субъекта, есть только в теории бухгалтерского учета [43, 44, 46, 49].

За пояснением по объектам бухгалтерского учета обратимся к Концептуальным основам финансовой отчетности [40, с. 66], разработанным международными методологами в дополнение к МСФО. Это документ более современный по сравнению с национальным аналогом – Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России [32].

Итак, с точки зрения международных методологов актив – ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление в будущем экономических выгод в организацию [40, с. 67]. Заключенная в активе будущая экономическая выгода представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств. Этот потенциал может быть производственным и являться частью операционной (прочей) деятельности организации.

Активами в соответствии с Современным экономическим словарем является совокупность имущества и денежных средств, принадлежащих предприятию, фирме, компании (здания, сооружения, машины и оборудование, материальные запасы, банковские вклады, ценные бумаги, патенты, авторские права, в которые вложены средства владельцев, собственность, имеющая денежную оценку) [33, с. 10].

Активы организации подразделяются по многим классификационным признакам. Рассмотрим наиболее часто встречающиеся в литературе по бухгалтерскому учету [16, 19, 21, 24, 29, 31, 44 46, 49, 58] признаки.

По размещению (местам нахождения) активы (имущество) подразделяются на средства, находящиеся в сфере производства, обращения (продажи), в непроизводственной сфере [55, с. 271].

Активы, находящиеся в сфере производства подразделяются на средства труда, предметы труда и незавершенное производство.

Средства труда – это часть имущества (активов), которые переносят свою стоимость на вновь созданный продукт (готовую продукцию, работы, услуги) постепенно, частями. Средства труда подразделяются на основные средства и нематериальные активы.

Основные средства – это часть активов, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» приведен перечень объектов, относящихся к основным средствам. К ним относятся здания, сооружения, машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, многолетние насаждения, продуктивный скот и др. [9].

Нематериальные активы – это часть активов, не имеющая материально-вещественной формы, со сроком полезного использования в предпринимательской деятельности свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» к нематериальным активам относятся исключительные права на объекты интеллектуальной собственности: на программы для ЭВМ, изобретения, промышленные образцы, свидетельства на товарные знаки и др. Кроме того, к нематериальным активам относятся ноу-хау и деловая репутация организации [10].

Предметы труда — это часть активов (имущества), которые переносят свою стоимость на готовый продукт (продукцию, работы, услуги) полностью в течение одного производственного цикла. Предметы труда включают: сырье и материалы (сырье входит в состав изготавливаемой продукции, является ее ос-

новой; материалы непосредственно участвуют в производстве продукции, составляют ее основу); полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали (входят в состав изготавливаемой продукции, являются ее основой); топливо (горючие вещества, являющиеся источником получения энергии); запасные части (имущество, предназначенное для ремонта и замены износившихся частей основных средств); строительные материалы; тара и тарные материалы (запасы, используемые для упаковки продукции, товаров и т.д.); инвентарь и хозяйственные принадлежности (средства труда, срок полезного использования которых менее 12 месяцев); специальная оснастка и специальная одежда на складе и в эксплуатации; незавершенное производство (имущество, не прошедшее всех стадий обработки, фаз, переделов и т.д.).

В сфере обращения активы подразделяются на:

- основные средства и нематериальные активы, участвующие в сфере обращения;

- готовую продукцию – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством);

- товары – часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи;

- денежные средства – активы в виде наличных и безналичных денежных средств, которые находятся в кассе организации, на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, в пути, денежные документы;

- средства в расчетах – дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, учредителей, подотчетных лиц, разных дебиторов.

Активы непромышленной сферы подразделяются на основные средства, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

По составу и функциональной роли (характеру использования) активы делятся на внеоборотные (основной капитал) и оборотные (оборотный капитал) (рис. 1) [55, с. 273].

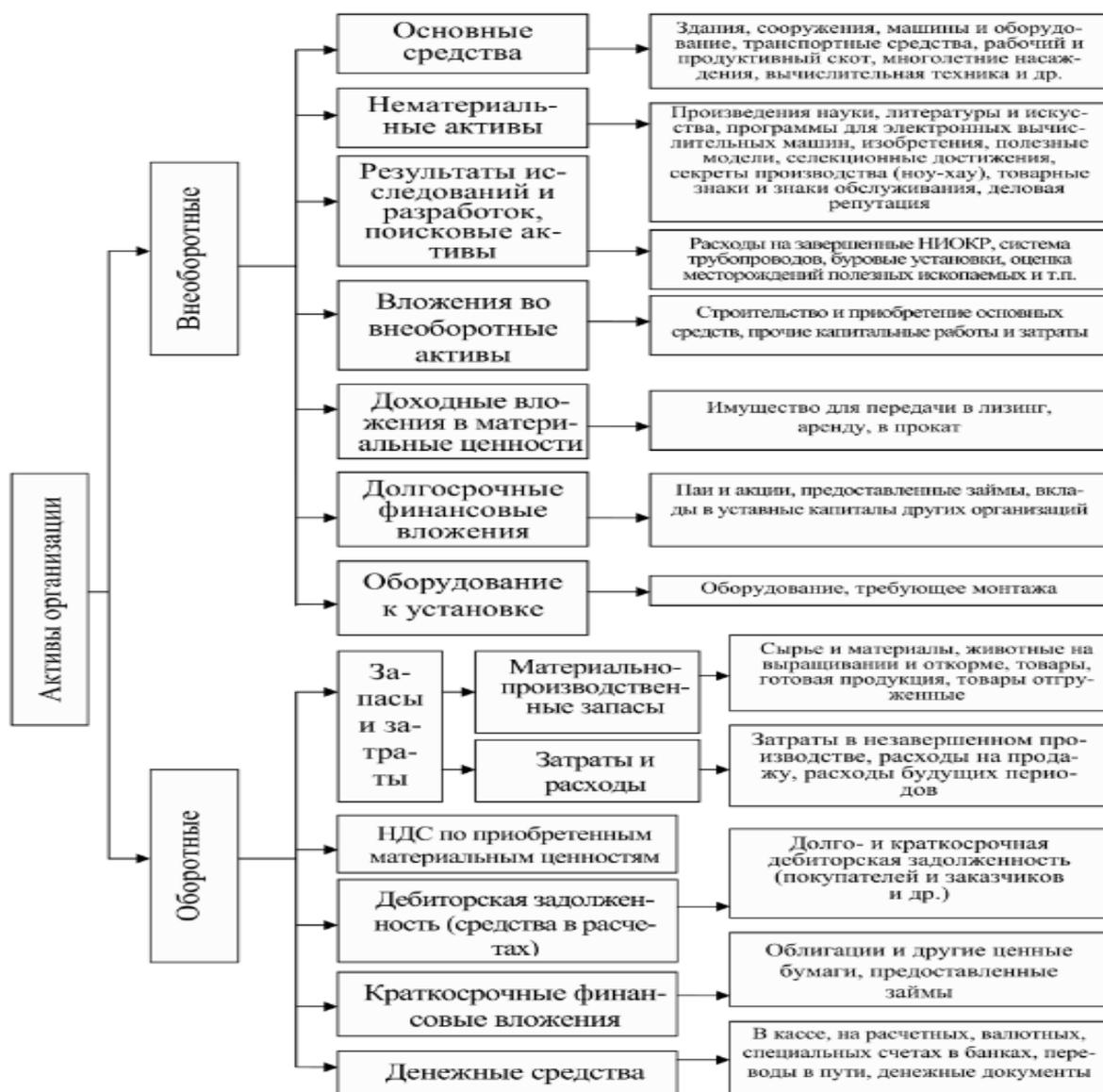


Рис. 1. Классификация активов организации по составу и функциональной роли

Внеоборотные (долгосрочные) активы (основной капитал) — активы, полезные свойства которых ожидается использовать в течение нескольких лет. К таким активам относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, капитальные вложения (вложения во внеоборотные активы) и иные финансовые вложения [55, с. 273].

Оборотные (текущие) активы (оборотный капитал) — денежные средства и другие активы (материальные и неосязаемые), которые будут превращены в

деньги, проданы или израсходованы на производство товаров, выполнение работ, оказание услуг или использованы для управленческих нужд организации в течение обычного операционного цикла организации, или одного года (если цикл короче одного года), или полезность которых закончится в ближайшем будущем, превышающем год (расходы будущих периодов) [55, с. 273].

Оборотные активы подразделяются следующим образом [55, с. 275]:

- 1) запасы и затраты;
- 2) налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- 3) дебиторская задолженность (средства в расчетах);
- 4) краткосрочные финансовые вложения;
- 5) денежные средства.

В соответствии с Приказом Минфина России от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» под внеоборотными активами понимаются нематериальные активы, результаты исследований и разработок, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы. Оборотными активами в соответствии с Приказом №66н являются запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства [15].

М.Ю. Елицур, В.П. Наумов, О.М. Носова [27, с. 426] пишут, что к активам относятся различные вещи и предметы, имеющие ценность в силу своих физических свойств: материалы, машины, оборудование, здания, денежные купюры, товары и т.д. Также к активам относятся права, которые делятся на ове-ществленные и неовеществленные. Овеществленные связаны с владением какой-либо ценной бумагой, дающей право на получение ценностей. Неовеществленные представляют собой долговые требования, т.е. предприятию должны третьи лица, а также исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (например, право на изобретение).

Международное сотрудничество требует от российских организаций перехода на принципы ведения учета согласно Международным стандартам фи-

нансовой отчетности (МСФО) и разработки новых, а также уточнения ранее существующих положений бухгалтерского учета, методических положений. В сельском хозяйстве это обусловило появление новой учетной категории – «биологические активы», объединяющей в одну группу такие объекты учета, как растения и животные.

В МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» дано следующее определение биологического актива: «...живущее животное или растение» [41].

В проекте российского положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет биологических активов» дано более расширенное определение: «...живые сельскохозяйственные животные (взрослый продуктивный и племенной скот, молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.д.) и сельскохозяйственные растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения. Также к биологическим активам относятся рыба в промышленном рыбоводстве и живые объекты аквакультуры, деревья в лесоводстве» [53, с. 3].

1.2. Оценка активов

В современных условиях российского предпринимательства, характеризующихся ростом кризисных явлений, предпринимательских рисков, хозяйственной неопределенности, растет значимость получения и активного использования бухгалтерской информации, отражающей эффективность работы предприятий посредством адекватного стоимостного измерения учетных объектов. Поскольку стоимостное измерение (оценка) является обязательным атрибутом бухгалтерского учета, ею охвачены все этапы учетного процесса, обоснованное использование оценки позволяет сформировать учетную и отчетную информацию, отражающую экономическую реальность [47, с. 47].

Форма, выражающая учетные объекты в едином денежном измерителе, позволяет проводить с ними дальнейшие манипуляции по измерению и реги-

страции в первичных учетных документах, взаимосвязанному отражению на счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи, осуществлению взаимосвязи между данными аналитического и синтетического учета, проведению сравнения книжных (учетных) данных с информацией о фактическом наличии имущества и обязательств на определенную дату в результате инвентаризации, по проведению балансового обобщения и формированию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подчеркивая важность стоимостного измерения в учетном процессе, Я.В. Соколов справедливо отмечает: стоимостное измерение явилось основой двойной записи [56, с. 44]. В более позднем научном труде (2005 г.) «Основы теории бухгалтерского учета» Я.В. Соколов считает невозможным функционирование системы бухгалтерского учета без денежной оценки.

Отразить объекты бухгалтерского учета и отчетности в денежной (стоимостной) форме можно разными способами. В связи с этим мы согласны с мнением В.Ф. Паля и Я.В. Соколова о наличии в бухгалтерском учете способов стоимостного измерения, которые делятся на оценку и калькуляцию: «Соизмерение экономических явлений и процессов, присущее бухгалтерскому учету, основано на оценке и калькуляции» [44, с. 125].

В понимании оценки как способа стоимостного измерения среди российских исследователей отсутствует единое мнение, что обусловлено недостаточной развитостью теоретических основ бухгалтерского учета и отчетности. Такое положение имеет исторические причины, опирающиеся на преобладание фактической себестоимости в отечественном бухгалтерском учете его объектов в период социалистического производства. Как справедливо отметила А. Пффер «...понятие «оценка» отдельно в монографиях не исследовалось и лишь косвенно затрагивалось при определении элементов метода бухгалтерского учета» [53, с. 44].

Идеи, господствующие в национальных учетных моделях развитых стран, МСФО, которые заинтересовали российских ученых и практиков в период переориентации российской экономики на рыночные рельсы и появления необхо-

димости трансформации отечественной учетной системы, свидетельствовали об использовании в представлении учетных объектов разнообразных видов оценки. Поэтому понимание оценки как превращения натуральных показателей в денежную форму стало восприниматься как устаревшее и требующее трансформации либо уточнения. В результате Е.А. Мизиковский и Э.С. Дружиловская сделали вполне обоснованный вывод: «...единства в трактовке оценки авторами в настоящее время нет...» [40, с. 307].

Результаты исследований по трактовке понятия «оценка», обоснованные отдельными авторами и приведенные в экономической литературе, представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Трактовка исследователями понятия «оценка» в бухгалтерском учете

Авторы	Определение понятия «оценка» для целей бухгалтерского учета
Я.В. Соколов [56, с. 197]	Способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный измеритель
	Присвоение учетному объекту денежного выражения
А.Л. Полковский [49, с. 100]	Способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе
Ю.А. Бабаев, А.М. Петров [16, с. 144]	Способ выражения в учете и отчетности отдельных видов имущества и источников их образования в денежном измерении
Хахонова Н.Н. [58, с. 300]	Упорядоченный процесс формирования стоимости объектов бухгалтерского учета, направленный на измерение величины каждого объекта или их групп (для целей текущего учета) и всей совокупности объектов (для составления отчетности) под влиянием временного фактора
А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [19, с. 37]	Процедура денежного измерения активов, обязательств, капитала, доходов и расходов для их признания и внесения в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках
Сигидов Ю.И., Ясенко Г.Н. [55, с. 29]	Способ выражения в денежном измерении активов организации и ее обязательств для выявления динамики изменения анализируемых показателей
Т.Б. Кувалдина, Д.Р. Лапин 34, с. 10]	Элемент метода бухгалтерского учета, с помощью которого устанавливается реальная стоимость объектов бухгалтерского учета и элементов бухгалтерской отчетности, что позволяет более точно формировать бухгалтерскую отчетность организации и оценивать ее финансовое и имущественное состояние на отчетную дату
Н.Н. Карзаева [30, с. 11]	Стоимостное выражение определенного свойства предмета

По мнению С.Н. Поленовой [48, с. 18] определения оценки, представленные в таблице 1, позволяют выделить по меньшей мере три подхода к ее пониманию, которые наблюдаются в современной учетной литературе.

Первый подход заключается в том, что оценка рассматривается как процесс, приводящий к превращению характеристики учетного объекта из разнородной натуральной или нематериальной формы в универсальную, а именно стоимостную форму, посредством которой реализуются остальные элементы метода бухгалтерского учета и выполняются его задачи. Такое направление трактовки понятия «оценка» свойственно научным взглядам Я.В. Соколова, А.Л. Полковский и других авторов.

Второй подход к пониманию оценки свойствен ученым, стремящимся конкретизировать объекты бухгалтерского учета, по отношению к которым она осуществляется. К авторам, придерживающимся данного подхода, мы относим Ю.А. Бабаева, А.М. Петрова, Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясмененко, Т.Б. Кувалдину, Д.Р. Лапина и др. Причем в сформулированных определениях авторы обращают особое внимание на наиболее существенные, по их мнению, объекты денежного измерения:

- Ю.А. Бабаев, А.М. Петров – на отдельные виды имущества и источники их образования;

- Ю.И. Сигидов, Г.Н. Ясмененко – на активы, обязательства, капитал, доходы и расходы для формирования отдельных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, хотя известно, что нормативными правовыми документами в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности включены и другие не менее важные формы, где объекты учетной регистрации также представлены в едином денежном измерителе;

- некоторые авторы акцентируют внимание не только на активах и обязательствах организации, которые в процессе стоимостного представления отражаются в учете и отчетности в денежной форме, но и на основном назначении денежного измерителя – выявлении динамики показателей в учете и отчетности, подвергающихся экономическому анализу;

- Т.Б. Кувалдина и Д.Р. Лапин, считая оценку элементом метода бухгалтерского учета, отмечают, что ее назначение – получение реальной стоимости объектов бухгалтерского учета, элементов бухгалтерской отчетности, приводящих к точной отчетности и оценке финансового и имущественного положения организации.

Н.Н. Хахонова, понимая оценку традиционно как процесс формирования стоимости объектов бухгалтерского учета, закладывает в традиционное определение возможность использования разных оценок (как исторических, так и текущих) в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, называя их выбор влиянием временного фактора.

Таким образом, исследователь, на наш взгляд, пусть даже потенциально, делает различие между бухгалтерским учетом и бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Третья группа отечественных авторов (Н.Н. Карзаева и др.) в своем понимании оценки в бухгалтерском учете основывается на взглядах зарубежных исследователей – Э.С. Хендриксена и М.Ф. ван Бреды, а также М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры. При этом если первая группа зарубежных ученых в качестве объекта оценки рассматривает его показатель или свойство, то вторая группа ученых (М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера) - сам объект и событие. Однако, детализируя элементы их оценки (измерения), М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера включают в их состав «...подлежащее количественной оценке свойство (качество, признак, характеристика)...» [48, с. 22].

А.Л. Полковский, как М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, фокусирует внимание на трех составляющих элементах в процессе оценки, среди которых свойство (качество, признак) объекта [49, с. 145]. При этом представленное единообразие взглядов исследователей о необходимости оценки свойств, признаков, характеристик объекта не вносит ясности в то, что же конкретно оценивается в объектах бухгалтерского учета. В качестве свойств, подлежащих измерению, одновременно представлены как физические характеристики (высота, вес), так и показатели – цена приобретения, рыночная цена продажи]. Проведя исследо-

вание данного вопроса, Н.Н. Карзаева пришла к достаточно обоснованному выводу: свойствами, измеряемыми в процессе оценки объектов бухгалтерского учета, являются затратность и доходность [30, с. 41]. Она считает, что они позволяют в теории и на практике сгруппировать все виды оценок [30, с. 42]:

- исходя из совокупности затрат на приобретение и создание объектов в прошлом или будущем;
- исходя из совокупности ресурсов, ожидаемых к получению при реализации и выбытии объектов.

По нашему мнению, предложенную группировку видов оценки исходя из свойства затратности следует рассматривать не только в отношении приобретаемых и создаваемых объектов в прошлом или будущем, но и в настоящем. Приводимый Н.Н. Карзаевой пример оценки свойства объекта бухгалтерского учета посредством восстановительной стоимости свидетельствует о правомерности такого вывода, так как восстановительная стоимость объекта характеризует фактическую стоимость объекта бухгалтерского учета на определенную дату. Так, в п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отмечено: «Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости» [9].

На сегодняшний день на сайте Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонда «НРБУ «БМЦ») размещены проекты таких федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), касаемые учета активов как «Запасы», «Основные средства», «Нематериальные активы» и др. Исследование регламентаций проектов ФСБУ показало значительное изменение правил учета и оценки запасов, основных средств в вышеназванных проектах по сравнению с действующими ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Например, в проекте федерального стандарта «Запасы» в отличие от ПБУ 5/01 приводятся не только иные правила определения оценки при признании указанных активов,

но и несколько отличные варианты поступления запасов в организацию. Исследование регламентаций проекта федерального стандарта обнаруживает их некоторое сближение с требованиями международных стандартов. В проекте для оценки запасов поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами и от своих акционеров, собственников, участников, учредителей применяется справедливая стоимость [51].

Применение справедливой стоимости является необходимым для формирования достоверной информации организаций. Использование указанной стоимости будет отвечать и общим тенденциям развития требований к оценке объектов учета.

От выбора вариантов оценки меняется и стоимость активов, и финансовый результат, а, следовательно, и величина налогов на имущество и на прибыль.

Оценка должна отвечать реально сложившейся ситуации на рынке, чтобы организация правильно могла оценить имеющиеся в наличии активы.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

Общество с ограниченной ответственностью «Йолдыз» расположено в северо-восточной части Лаишевского района РТ, организовано в 1930 году. В организации имеется один населенный пункт – Пелево, с общей численностью населения 798 человек, из них трудоспособны 260. Расстояние от Пелево до города Казань составляет 45 км, до города Лаишево – 23 км, до ближайшей железнодорожной станции и пристани города Казани – 45 км. Пункты сдачи сельскохозяйственной продукции находятся: зерна – в Чистопольском ХПП, картофеля – по организациям, мясо реализуется по бартерным сделкам, молоко – в молокозаводе в село Столбище. Транспортные связи с административными центрами и пунктами сдачи и получения грузов осуществляется по автомобильной дороге Казань-Оренбург, проходящей в 4 км от села Пелево.

Климат зоны расположения ООО «Йолдыз» умеренный. По данным Лаишевской метеостанции среднегодовая температура воздуха 2-3С. Среднегодовое количество осадков составляет 434 мм. Продолжительность безморозного периода в среднем 125 дней. Глубина промерзания почвы – 105 см.

На территории колхоза с севера на юг массив пересекают овраги. Развитая овражно-балочная сеть способствует дальнейшему развитию водной эрозии – смыву почвы.

Землепользование хозяйства расположено в южной части лесной зоны, поэтому почвенный покров представлен дерново-подзолистыми, лесостепными и пойменными почвами. Дерново-подзолистые почвы составляют 21%, лесостепные – 63%, пойменные – 16%.

Изучение состояния и использования земельных фондов следует начинать с динамики размера земельного фонда и структуры сельскохозяйственных угодий данного хозяйства (таблица 2).

Таблица 2 – Состав и структуры сельскохозяйственных угодий в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Виды земельных угодий	Годы						В среднем по РТ за 2017 год
	2015		2016		2017		
	площадь, га	структура, %	площадь, га	структура, %	площадь, га	структура, %	структура, %
Всего земель	3705	X	4201	X	4201	X	×
в том числе сельскохозяйственных угодий	3599	100	4095	100	4095	100	100
из них: пашня	2949	81,9	3445	84,1	3445	84,1	87,6
пастбища	441	12,2	441	10,8	441	10,8	10,2
сенокосы	209	5,8	209	5,1	209	5,1	1,9
Процент распаханности, %	X	81,9	X	84,1	X	84,1	87,6

Данные таблицы 2 свидетельствуют о том, что общая земельная площадь ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличилась на 496 га или на 13,4 %; в 2017 году она осталась неизменной. В структуре сельскохозяйственных угодий наибольший удельный вес приходится на пашню и составляет 83,4% в среднем за три года. Процент распаханности выше 80%, что говорит о том, что изучаемая организация интенсивно использует свои земли, почти вся площадь находится в обороте. Процент распаханности повысился на 2,2 пункта, что свидетельствует о положительной тенденции. Данный показатель в 2017 году был ниже на 3,5 процентных пункта по сравнению со средними данными по РТ. Сравнивая другие показатели со средними данными по РТ за 2017 год, видим, что площадь сенокосов выше среднереспубликанских данных на 3,2 пункта; площадь пастбищ выше на 0,6 пункта.

Важнейшей проблемой, от решения которой зависит возможность дальнейшего подъема эффективности сельскохозяйственного производства, является углубление специализации. Специализация характеризует производственное направление и отраслевую структуру сельскохозяйственного предприятия. Наиболее точно уровень специализации характеризуется удельным весом отраслей в структуре товарной продукции (таблица 3).

Таблица 3 – Состав и структура товарной продукции ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Вид продукции	Годы			В среднем за 3 года, структура товарной продукции, %
	2015	2016	2017	
	Структура товарной продукции, %	Структура товарной продукции, %	Структура товарной продукции, %	
Зерно	16,4	11,3	27,0	18,2
Картофель	1,3	3,2	5,3	3,3
Молоко	65,6	65,0	55,6	62,1
Мясо КРС	16,7	20,5	12,0	16,4
Итого	100	100	100	100

Из таблицы 3 видно, что ведущей отраслью в «Йолдыз» Лаишевского района РТ является животноводство, так как на его долю приходится 78,5 % всей товарной продукции. В структуре товарной продукции наибольший удельный вес занимают: продукция скотоводства – 78,5 % (молоко – 62,1 % и мясо КРС – 16,4 %) и зерно – 18,2 %. Следовательно, специализация «Йолдыз» Лаишевского района РТ скотоводческая.

На основе данных таблицы 3 используя формулу, предложенную профессором И.В.Поповичем, определим уровень (степень) специализации:

$$K_c = 100 / (\sum P_i (2i - 1)) \quad (1),$$

где K_c – коэффициент специализации;

P_i – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в стоимости товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / (78,5 * (2 * 1 - 1) + 18,2 * (2 * 2 - 1) + 3,3 * (2 * 3 - 1)) = 0,66$$

Как видно, в данном хозяйстве высокий уровень специализации.

Основой сельскохозяйственного производства и важным условием развития его отраслей, является наличие необходимых производственных фондов. Уровень и темпы сельскохозяйственной продукции, повышение экономической эффективности сельскохозяйственного производства в определенной мере зависят от обеспеченности отрасли основными средствами. Высокая эффективность сельскохозяйственного производства достигается при оптимальной обес-

печенности предприятий основными производственными фондами. Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда (таблица 4).

Таблица 4 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	92910	101210	101696	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	3599	4095	4095	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	76	67	58	98
Фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс. руб.	2582,0	2471,55	2483,42	4216,7
Фондовооруженность труда на 1 работника, тыс. руб.	1223,0	1510,60	1753,38	2706,4

По данным таблицы 4 можно сделать вывод, что показатель фондооснащенности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ колеблется по годам. Так, фондооснащенность в 2017 году на 7,1% ниже по сравнению с данным показателем за 2015 год, но выше на 0,5 % по сравнению с 2016 годом. А вот показатель фондовооруженности труда за рассматриваемый период растет. В 2017 году по сравнению с 2015 годом данный показатель увеличился на 43,4 %. Но стоит отметить, что в ООО «Йолдыз» Лаишевского района показатели фондооснащенности и фондовооруженности ниже среднереспубликанских данных соответственно на 41,1 % и 35,2 %. Соответственно изучаемая организация имеет более низкие показатели обеспеченности основными производственными фондами.

Уровень развития материально-технической базы во многом зависит от обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими ресурсами и техникой. Для характеристики этой обеспеченности используются

такие показатели, как энергооснащенность и энерговооруженность труда (таблица 5). Причем чем выше эти показатели, тем выше производительность труда, С ростом энерговооруженности труда сокращаются общие затраты на единицу продукции.

Таблица 5 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	6009	4864	4864	6477
Площадь пашни, га	2949	3445	3445	5508
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	76	67	58	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	203,8	141,19	141,19	117,6
Энерговооруженность труда на 1 работника, л.с.	69,8	72,60	83,86	66,1

Из таблицы 5 видно, что показатель энергооснащенности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за рассматриваемый период уменьшился на 30,7 %. В 2017 году энергооснащенность остается неизменной. Энерговооруженность труда ООО «Йолдыз» имеет тенденцию роста. В 2017 году по сравнению с 2015 годом энерговооруженность труда увеличилась на 20,1 %. Изучаемые показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда ООО «Йолдыз» в 2017 году были выше по сравнению со средними данными по республике (соответственно на 20,1 % и 26,9 %). Соответственно изучаемая организация имеет более высокие показатели обеспеченности энергоресурсами.

Одним из важнейших условий для повышения эффективности производства является наличия трудовых ресурсов. Достаточная обеспеченность сельскохозяйственного предприятия необходимыми трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокий уровень производительности труда имеют большое значение для увеличения объемов производства продукции и повышения эффективности производства.

Для определения годового запаса труда и уровня его использования в ООО «Йолдыз» рассчитаем показатели таблицы 6.

Таблица 6 – Динамика запаса труда и уровня его использования в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	76	67	58	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	138,3	160,2	105,6	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	114	143	122	213
Уровень использования запаса труда, %	82,6	117,3	115,6	110,7

Как видно из таблицы 6 в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ в 2016-2017 годы уровень использования трудовых ресурсов выше допустимого уровня – это объясняется нехваткой рабочей силы. В 2017 году уровень использования трудовых ресурсов составляет 115,6 %, это на 15,6 % выше нормативного, т.е. при сохранении тех же условий работы количество рабочих должно быть больше.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства земли; производственных фондов и труда, рассмотрим в таблице 7.

Из таблицы 7 видно, что в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ уровень использования земли уменьшился на 6,3 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год уровень использования земли в хозяйстве ниже на 50,8 %. За рассматриваемый период экономическая эффективность использования земли увеличилась в 3,4 раза. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год эффективность использования земли в ООО «Йолдыз» ниже на 49,1 %.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 г.
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на				
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	158,4	154,27	148,38	301,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	33,1	22,69	25,21	49,3
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	7,2	1,50	1,44	1,8
- 100 руб издержек производства, руб.	10,2	2,44	2,27	2,5
Сумма валового дохода в расчете на:				
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	327,9	857,70	1112,14	2186,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	30,0	126,13	188,93	357,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	6,5	8,35	10,78	13,3
- 100 руб издержек производства, руб.	9,2	13,55	17,05	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на:				
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	101,3	42,93	266,82	746,2
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	60,8	6,31	45,33	121,8
- 100 руб основных производственных фондов, руб.	13,3	0,42	2,59	4,5
- 100 руб издержек производства, руб.	18,7	0,68	4,09	6,1
Уровень рентабельности (убыточности),%	35,5	1,15	10,39	9,7

Производительность труда в изучаемой организации колеблется по годам, так в 2017 году по сравнению с 2015 годом она уменьшилась на 23,8 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год производительность труда в хозяйстве ниже на 48,9 %. Производство валового дохода в расчете на одного работника в 2017 году по сравнению с 2015 годом уменьшилось в 6 раз. По сравнению со среднереспубликанскими данными сумма валового дохода в расчете на одного работника в хозяйстве ниже на 47,1 %. Эффективность использования основных производственных фондов в 2017 году по сравнению с 2015 годом уменьшилась на 80 % %. По сравнению со среднереспубликанскими данными фондоотдача в ООО «Йолдыз» ниже на 20,0 %. Сумма прибыли в 2017 года по сравнению с 2015 годом увеличилась в 2,6 раза.

Как видно из таблицы 7 ООО «Йолдыз» является прибыльным предприятием. Уровень рентабельности колеблется по годам и наивысшим он был в 2015

году. В 2017 году по сравнению с 2015 годом уровень рентабельности уменьшился на 25,11 пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Йолдыз» выше на 0,69 пункта.

В ООО «Йолдыз» показатели экономической эффективности в 2017 году в основном ниже среднереспубликанских данных.

Из всего вышесказанного мы можем сказать, что изучаемое хозяйство имеет низкие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

Для того чтобы достичь лучших результатов необходимо снизить уровень себестоимости производимой и продаваемой продукции путем улучшения качества продукции и технологий ее хранения; изучения каналов продажи продукции; анализа цены продажи продукции; внедрение новых технологий и другое.

2.2. Анализ финансового состояния и активов организации

В ходе производственной и финансовой деятельности происходит непрерывный процесс кругооборота капитала, изменяются структура средств и потребность в финансовых ресурсах, и финансовое состояние предприятия. Финансовое состояние предприятия характеризуется системой показателей, отражающих состояние капитала в процессе его кругооборота и способность предприятия финансировать свою деятельность на фиксированный момент времени. Все это определяет важность проведения анализа финансового состояния предприятия и повышает значение такого анализа в экономическом процессе. Главным источником информации для проведения такого анализа является бухгалтерский баланс предприятия, на основе которого определим его ликвидность.

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств предприятия ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. Чем меньше времени потребуется, чтобы данный вид актива превратился в деньги, тем выше их ликвидность.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированными по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке их возрастания.

В таблице 8 сгруппированы активы и пассивы с целью выявления соотношений между соответствующими друг другу группами активов и пассивов для определения платежного излишка или недостатка и определения степени покрытия обязательств в разрезе групп.

Таблица 8 – Анализ ликвидности баланса ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ (тыс. руб.) за 2016-2017 годы

АКТИВ	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостаток)	
						2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	11	104	Наиболее срочные обязательства (П1)	13310	9721	-13299	-9617
Быстрореализуемые активы (А2)	12778	10819	Краткосрочные пассивы (П2)	0	0	12778	10819
Медленно реализуемые активы (А3)	63342	62994	Долгосрочные пассивы (П3)	3395	2087	59947	60907
Труднореализуемые активы (А4)	45323	43399	Постоянные пассивы (П4)	104749	105508	-59426	-62109
Баланс	121454	117316	Баланс	121454	117316	X	X

Из таблицы 8 видно, что платежный недостаток имеет место по наиболее ликвидным активам, который к 2017 году уменьшился на 3 682 тыс.руб. и труднореализуемым активам, недостаток к 2017 году увеличился на 2 683 тыс.руб. По быстро реализуемым активам наблюдается платежный излишек, который к 2017 году уменьшился на 1 959 тыс.руб. и по медленно реализуемым активам излишек увеличился на 960 тыс.руб.

Рекомендуемые соотношения сопряженных групп активов и пассивов, характеризующие абсолютно (т.е. на 100 %) ликвидный бухгалтерский баланс, следующие:

$$A1 \geq P1; A2 \geq P2; A3 \geq P3; A4 \leq P4.$$

Невыполнение одного из приведенных выше соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50%, трех – на 25%, всех – на 0% (т.е. абсолютно неликвидным).

Оценим степень ликвидности баланса, рассмотрев эти неравенства по данным ООО «Йолдыз» за 2016-2017 годы (таблица 9).

Таблица 9 – Анализ ликвидности баланса ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ, тыс.руб. за 2016-2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Йолдыз»	
	2016 г.	2017 г.
$A1 \geq П1$	11 < 13 310 Условие не выполняется	104 < 9 721 Условие не выполняется
$A2 \geq П2$	12 778 > 0 Условие выполняется	10 819 > 0 Условие выполняется
$A3 \geq П3$	63 342 > 3 395 Условие выполняется	62 994 > 2 087 Условие выполняется
$A4 \leq П4$	45 323 < 104 749 Условие выполняется	43 399 < 105 508 Условие выполняется

По данным таблицы 9 видно, что годовой баланс ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за рассматриваемый период не является абсолютно ликвидным, так как не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности изучаемой организации. Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 75 %.

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели: текущую и перспективную ликвидность (таблица 10).

По данным таблицы 10 видно, что текущая ликвидность в 2016 году свидетельствовала о неплатежеспособности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ, в 2017 году ситуация изменилась, т.е. данный показатель увеличился на 1 723 тыс. руб., что говорит о положительной тенденции. Перспективная ликвидность к 2017 году увеличилась на 960 тыс.руб.

Таблица 10 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ (тыс. руб.) за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Изменения (+,-)
Текущая ликвидность	-521	1202	1723
Перспективная ликвидность	59947	60907	960

Наибольшую угрозу стабильности деятельности организации представляет ее недостаточная платежеспособность. Если предприятие неплатежеспособно, т.е. не может своевременно рассчитаться по долгам со своими кредиторами, то возникает риск долгосрочного прекращения его деятельности в результате процедуры банкротства. Поэтому в первую очередь необходимо решить проблему неплатежеспособности и уже потом переходить к решению других проблем.

Для более качественной оценки ликвидности и платежеспособности организации, кроме расчета ликвидности баланса, необходим анализ на основании относительных показателей платежеспособности и ликвидности. Уровень ликвидности предприятия оценивается с помощью специальных показателей коэффициентов ликвидности (таблица 11).

Таблица 11 – Финансовые коэффициенты ликвидности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2016 г.	2017 г.	Изменения (+,-)
Коэффициент покрытия (Кп)	>2,0	5,72	7,60	1,88
Коэффициент быстрой ликвидности (Кбл)	0,8-1,0	0,96	1,12	0,16
Коэффициент абсолютной ликвидности (Кал)	0,2-0,7	0,001	0,011	0,010

Из таблицы 11 видно, что коэффициент покрытия за рассматриваемый период выше нормальных ограничений и свидетельствует о том, что текущие кредиторские обязательства обеспечены текущими активами. В 2017 году этот коэффициент повысился на 1,88 пункта. Коэффициент быстрой ликвидности в пределах нормы. Исходя из полученных данных, текущие активы покрывают текущие обязательства в 2016 году на 96 %. В 2017 году этот коэффициент

быстрой ликвидности повысился на 0,16 пункта. Коэффициент абсолютной ликвидности не соответствует нормальным ограничениям, это говорит о том, что ООО «Йолдыз» в ближайшее время не может погасить свою кредиторскую задолженность денежными средствами, к концу года он увеличился на 0,010 пункта.

Анализ финансового состояния предприятия будет не полный без анализа финансовой устойчивости. Абсолютными показателями финансовой устойчивости являются показатели, характеризующие степень обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования (таблица 12).

Таблица 12 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+,-)
1. Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	104749	105508	759
2. Внеоборотные активы	45323	43399	-1924
3. Наличие собственных оборотных средств	59426	62109	2683
4. Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	3395	2087	-1308
5. Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	62821	64196	1375
6. Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	0	0	0
7. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	62821	64196	1375
8. Общая величина запасов	63342	62994	-348
9. Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	-3916	-885	3031
10. Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	-521	1202	1723
11. Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	-521	1202	1723

Из таблицы 12 видно, что в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ собственные оборотные средства увеличились на 2 683 тыс.руб., что заслуживает положительной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники фор-

мирования запасов и затрат увеличились на 1 375 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат также увеличились на 1 375 тыс.руб. В ООО «Йолдыз» в 2017 году по сравнению с 2015 годом недостаток собственных оборотных средств уменьшился на 3 031 тыс.руб.; недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат в конце года уменьшился на 1 723 тыс.руб. и перешел в излишек; недостаток общей величины источников формирования запасов и затрат также перешел в излишек. Исходя из таблицы 12 можно сказать, что в 2016 году ООО «Йолдыз» имело кризисное финансовое состояние, в 2017 году ситуация улучшилась и изучаемая организация имела неустойчивое финансовое состояние, которое сопряжено нарушением платежеспособности. Тем не менее у организации сохраняется возможность восстановления равновесия за счет пополнения реального собственного капитала и увеличения собственных оборотных средств, а также за счет дополнительного привлечения долгосрочных кредитов и займов.

Кроме абсолютных показателей финансовую устойчивость характеризуют и относительные коэффициенты. В таблице 13 приведем основные относительные показатели финансовой устойчивости изучаемой организации.

Таблица 13 – Оценка относительных показателей финансовой устойчивости ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2016 г.	2017 г.	Изменения (+/-) за период
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{СОС}$)	$\geq 0,1$	0,78	0,84	0,06
Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{ОМЗ}$)	0,6 – 0,8	0,94	0,99	0,05
Коэффициент маневренности собственного капитала (K_M)	$\geq 0,5$	0,57	0,59	0,02
Индекс постоянного актива ($K_{П}$)	$\geq 0,5$	0,43	0,41	-0,02
Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{ДПЗС}$)	-	0,031	0,019	-0,012
Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{РСИ}$)	$\geq 0,5$	0,86	0,87	0,01
Коэффициент автономии (K_A)	0,4 - 0,6	0,86	0,90	0,04
Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{КЗК}$)	$\leq 0,5$	0,14	0,10	-0,04

Как видно из таблицы 13 коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{СОС}$) выш нормальных ограничений. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,06 пункта. Следовательно, ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ обеспечено собственными оборотными средствами. Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{ОМЗ}$) характеризует, что материальные запасы покрыты собственными средствами, т.к. $K_{ОМЗ}$ соответствует нормальным ограничениям. Коэффициент маневренности собственного капитала (K_M) соответствует нормативным данным (0,5) и показывает, что собственные источники средств мобильны с финансовой точки зрения. Индекс постоянного актива ($Kп$) не соответствует нормальным ограничениям. К концу года $Kп$ уменьшился на 0,02 пункта. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{ДЛЗС}$) в 2017 году уменьшился на 0,012. Это говорит о том, что анализируемая организация стала менее интенсивно использовать заемные средства для обновления и расширения производства. Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{рси}$) соответствует норме и показывает, что средства производства занимают достаточную долю в имуществе хозяйства в 2016 году – 86 %; в 2017 году – 87 %. К концу года $K_{рси}$ увеличился на 0,01 пункта. Коэффициент автономии (K_A) соответствует норме и означает, что обязательства хозяйства могут быть покрыты собственными средствами. К концу года K_A увеличился на 0,04 пункта. Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{кзк}$) соответствует нормальным ограничениям и он показывает, что доля заемных средств в валюте баланса равна в 2016 году – 14 %; в 2017 году – 10 %. Данный коэффициент характеризует, что ООО «Йолдыз» не сильно зависит от внешних источников. В 2017 году коэффициент уменьшился на 0,04 пункта, что является положительным.

Наша выпускная квалификационная работа посвящена активам, поэтому проанализируем динамику и структуру основных средств (таблица 14).

Таблица 14 – Анализ динамики и структуры основных средств в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ (тыс. руб.) за 2015-2017 годы

Показатель	На конец 2015 года		На конец 2016 года		На конец 2017 года		Темп прироста в 2016 г., %	Темп прироста в 2017 г., %
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %		
Здания, сооружения и передаточные устройства	25955	26,17	25407	25,10	25407	24,98	-2,11	0
Машины и оборудование	38632	38,95	39643	39,17	39643	38,98	2,62	0,00
Транспортные средства	2824	2,85	3753	3,71	3753	3,69	32,90	0
Производственный и хозяйственный инвентарь	50	0,05	50	0,05	50	0,05	0	0
Рабочий скот	48	0,05	48	0,05	48	0,05	0,00	0,00
Продуктивный скот	23409	23,60	24039	23,75	24525	24,12	2,69	2,02
Многолетние насаждения	0	0	0	0	0	0	0	0
Другие виды основных средств	8270	8,34	8270	8,17	8270	8,13	0	0
Итого	99188	100	101210	100	101696	100	2,04	0,48

Как видно из таблицы 14, наибольший удельный вес в составе основных средств ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ в 2017 году принадлежит статье «Машины и оборудование», по которой в 2016 году наблюдался рост. А именно в 2016 году по сравнению с данными за 2015 год наблюдается увеличение на 2,62 %, в 2017 году изменений не было. Необходимо отметить, что это положительно сказывается на производственной деятельности предприятия, так как они являются активной частью основных средств. Второе место в составе основных средств принадлежит статье «Здания, сооружения и передаточные устройства». По данной статье наблюдается понижение показателя в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 2,11 %, в 2017 году изменений не было. Третье место в составе основных средств принадлежит статье «Продуктивный скот», по которой наблюдается рост за весь анализируемый период. А именно в 2016 году по сравнению с данными за 2015 год наблюдается увеличение на 2,69 %, а в 2017 году по сравнению с данными за 2016 год наблюдается увеличение на 2,02 %. Структура основных средств изменяется в направлении увеличения до-

ли машин и оборудования (с 38,95 % до 38,98 %), продуктивного скота (с 23,6 % до 24,12%), транспортных средств (с 2,85 % до 3,69 %) и уменьшения удельного веса зданий, сооружений и передаточных устройств, других видов основных средств. В целом в структуре основных средств преобладает пассивная часть в 2016 году – 57,1 %, а в 2017 году – 57,3 %, которая к тому же в динамике увеличивается, что отрицательно сказывается на эффективности использования активов.

Оборотные средства являются одной из главнейших составляющих ресурсного потенциала. Проанализируем динамику и структуру запасов в ООО «Йолдыз» (таблица 15).

Таблица 15 – Анализ динамики и структуры запасов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ (тыс. руб.) за 2015-2017 гг.

Показатель	На конец 2015 года		На конец 2016 года		На конец 2017 года		Темп прироста в 2016 г., %	Темп прироста в 2017 г., %
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %		
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	14420	22,86	13651	21,55	5739	9,11	-5,33	-57,96
Животные на выращивании и откорме	43809	69,45	46917	74,07	55636	88,32	7,09	18,58
Затраты в незавершенном производстве	3918	6,21	2427	3,83	1436	2,28	-38,06	-40,83
Готовая продукция и товары для перепродажи	931	1,48	347	0,55	183	0,29	-62,73	-47,26
Товары отгруженные	0	0	0	0	0	0	0	0
Расходы будущих периодов	0	0	0	0	0	0	0	0
Прочие запасы и затраты	0	0	0	0	0	0	0	0
Итого	63078	100,00	63342	100,00	62994	100,00	0,42	-3,08

Как видно из таблицы 15, структура запасов ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ характеризуется наибольшим удельным весом статьи «Животные на выращивании и откорме», доля которой составляет на конец 2017 года – 88,32%, а на конец 2016 года 74,07%. Данная статья в 2017 году по сравнению с

данными за 2016 год увеличилась на 18,58%, в 2016 году по сравнению с данными за 2015 год увеличилась на 7,09 %.

Второе место в составе запасов принадлежит статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности». Данная статья в 2017 году по сравнению с данными за 2016 год уменьшилась на 57,96%, в 2016 году по сравнению с данными за 2015 год также уменьшилась на 5,33 %.

Третье место в составе запасов принадлежит статье «Затраты в незавершенном производстве», по которой наблюдается понижение за весь анализируемый период. А именно в 2017 году по сравнению с данными за 2016 год наблюдается уменьшение на 40,83 %, а в 2016 году по сравнению с 2015 годом наблюдается уменьшение на 38,06 %.

Структура запасов изменяется в направлении увеличения доли животных на выращивании и откорме (с 69,45 % до 88,32 %), уменьшения удельного веса сырья, материалов и других аналогичных ценностей, затрат в незавершенном производстве, готовой продукции и товаров для перепродажи

Важное аналитическое значение имеет информация о дебиторской задолженности. Для оценки состава, структуры и динамики дебиторской задолженности в ООО «Йолдыз» составим таблицу (таблица 16).

Таблица 16 – Анализ состава, структуры и динамики дебиторской задолженности ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	2016 г.		2017 г.		Темп прироста, % 2017 г. к 2016 г.
	Сумма, тыс.руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс.руб.	Удельный вес, %	
Долгосрочная дебиторская задолженность, всего	-	-	-	-	-
в том числе:					
расчеты с покупателями и заказчиками	-	-	-	-	-
авансы выданные	-	-	-	-	-
прочие	-	-	-	-	-
Краткосрочная дебиторская задолженность, всего	12778	100	10818	100	-15,3
в том числе:					
расчеты с покупателями и заказчиками	12778	100	10818	100	-15,3
авансы выданные	-	-	-	-	-
прочие	-	-	-	-	-

Из таблицы 16 видно, что в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ отсутствует долгосрочная дебиторская задолженность, вся дебиторская задолженность является краткосрочной. Данные таблицы 16 показывают, что дебиторская задолженность в 2017 г. уменьшилась по сравнению с 2016 г. на 15,3 % и составила 10 818 тыс. руб. Сокращение дебиторской задолженности (-1 960 тыс.руб.) повысило оборачиваемость активов. При том дебиторская задолженность формируется только покупателями, которые своевременно не оплатили проданную им готовую продукцию. Необходимо отметить, что просроченная дебиторская задолженность отсутствует.

Оптимизация дебиторской задолженности и обеспечение ее своевременной инкассации возможна путем формирования эффективно действующей политики управления дебиторской задолженностью.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ ведется согласно Федеральному закону от 06.12.11г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, положениям по бухгалтерскому учету (федеральным стандартам) и другим нормативным документам с учетом последних изменений и дополнений.

В ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии.

В соответствии с Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в ООО «Йолдыз» ответственными являются:

- за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни в целом по ООО «Йолдыз» - директор Булат Ильнурович Габидуллин.

- за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности – главный бухгалтер.

Бухгалтерский учет ведется самостоятельным структурным подразделением – бухгалтерией. Обязанности и права каждого бухгалтера оговариваются в должностных инструкциях, утвержденных директором общества. Бухгалтерия возглавляется главным бухгалтером. В штатном расписании предусмотрены штатные должности: заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, кассир, бухгалтер по механизации. Секретарь руководителя хозяйства одновременно выполняет обязанности работника отдела кадров. В ООО «Йолдыз», по нашему мнению, распределение обязанностей между бухгалтерами построено разумно.

Учет в ООО «Йолдыз» ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в рублях.

Главным бухгалтером изучаемой организации разработана учетная политика, которая представлена в приложении М. Одним из основных приложений к ней является рабочий план счетов (приложение Н).

Недавно внесенные поправки в ПБУ 1/2008 уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта. Так, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета.

В анализируемой организации используются унифицированные формы первичных документов. На основании применяемых форм первичной учетной документации главным бухгалтером разработан и утвержден график документооборота.

Учет в ООО «Йолдыз» ведется по смешанной форме: частично, с применением компьютерной системы обработки данных по программе «1С: Бухгалтерия», частично учет ведется по мемориально-ордерной форме учета.

Одним из элементов при организации бухгалтерского учета является организация системы внутреннего контроля. На изучаемом предприятии специального отдела по осуществлению внутреннего контроля нет, поэтому внутренний контроль осуществляется силами бухгалтерии, специалистами предприятия и руководителями подразделений. При внутривладельческом контроле в течение года производится сверка первичной документации и отчетности с бухгалтерскими записями синтетического и аналитического учета. В основном все контрольные функции возложены на главного бухгалтера. Он контролирует правильность списания затрат на издержки производства, анализирует статьи затрат, контролирует обоснованность отчетных калькуляций себестоимости продукции, контролирует правильность перечисления налогов и сборов в различные бюджеты, контролирует движение денежных средств на предприятии.

Мы предлагаем в изучаемой организации создать систему внутреннего контроля.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОЦЕНКА АКТИВОВ В ООО «ЙОЛДЫЗ» ЛАИШЕВСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Учет и оценка внеоборотных активов

Порядок признания, оценки и учета движения внеоборотных активов в настоящее время определяются Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и др.

В данном разделе выпускной квалификационной работы рассмотрим учет и оценку основных средств, так как остальных видов внеоборотных активов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района нет.

В структуре активов внеоборотные активы занимают 37,0 %.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств в ООО «Йолдыз» соблюдают выполнение четырех условий, перечисленных в п. 4 ПБУ 6/01 [9].

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, определяемый в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01.

В соответствии с п. 7 ПБУ 6/01 основные средства принимают к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости [9]. Порядок определения первоначальной стоимости основных средств зависит от способа их поступления на предприятие (таблица 17).

В изучаемой организации все факты хозяйственной жизни оформляют оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Формы первичной документации для учета основных средств и краткие Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных ПБУ 6/01 и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету. Первоначальная стоимость основных средств может быть изменена в случаях (п.14 ПБУ 6/01, п. 41

Методических указаний №91н) [9, 14]: достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки.

Таблица 17 – Варианты первоначальной оценки основных средств в зависимости от способа их поступления на предприятие [9]

Способ поступления основных средств на предприятие	Определение первоначальной стоимости
Приобретение (сооружение, изготовление самой организацией) за плату	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).
Получение от учредителей в качестве взноса (вклада) в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации
Получение по договору дарения (безвозмездная передача)	Исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей
Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель	Включаются в состав ОС ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ
Отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности	По остаточной стоимости

Указания по их заполнению были утверждены Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» и рекомендованы в виде унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств. Однако с 1 января 2013 г. формы первичных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. В то же время запрета на использование унифицированных форм Ф3 №402-Ф3 «О бухгалтерском учете» не содержит, поэтому указанные формы по-прежнему можно применять, утвердив их приказом руководителя предприятия. Если предприятие внесло изменение в унифицированные формы, такие документы считаются самостоятельно разработанными, их также необходимо утвердить приказом руководителя предприятия.

Полный перечень унифицированных форм первичной учетной документации представлен в таблице 18.

Таблица 18 – Перечень унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств

<i>Номер формы</i>	<i>Наименование формы</i>
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта ОС (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов ОС (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов ОС
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС
ОС-4	Акт о списании объекта ОС (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов ОС (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта ОС
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов ОС
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов ОС
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Необходимо отметить, что в ООО «Йолдыз» продолжают использовать унифицированные формы первичных учетных документов.

Для документального оформления поступления объектов основных средств в ООО «Йолдыз» применяют: акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1) (приложение А); акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма №ОС-1а); акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1б). Данные акты заполняются в двух экземплярах, как при поступлении основных средств, так и при их выбытии (продажа, безвозмездная передача и др.). Данные актов о приеме-передаче объектов основных средств заносят в инвентарные карточки учета основных средств формы №ОС-6.

В ООО «Йолдыз» выбытие основных средств происходит по следующим причинам: при списании объектов за непригодностью к дальнейшей эксплуатации; продажи объектов; безвозмездной передаче другому предприятию; при ликвидации ОС в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычай-

ных обстоятельств; списании ОС в результате выявленной недостачи, хищения ОС и др. Факты хозяйственной жизни, связанные с выбытием ОС оформляют типовыми формами первичной учетной документации — актами о списании и приеме-передаче ОС (формы №4, 4а, 4б, 1а, 1б) (приложение Б). Также составляют сводную ведомость на списание основных средств (приложение В).

В изучаемой организации основными недостатками ведения первичного учета движения основных средств являются: отсутствие первичного учета отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов; в первичных документах заполняются не все реквизиты (например, не во всех документах указано наименование организации, порядковые номера и даты составления документов); не во всех первичных документах имеются подписи лиц, обязанных подписать тот или иной документ; акты не всегда утверждаются руководителем организации; в первичных документах не проставляется корреспонденция счетов. Таким образом, организацию первичного учета основных средств в ООО «Йолдыз» можно охарактеризовать как удовлетворительную и требующую дальнейшего совершенствования.

В бухгалтерии учет наличия и движения основных средств ведут на счете 01 «Основные средства». По дебету счета 01 отражают остаток основных средств на начало периода и их поступление, по кредиту – списание (выбытие) основных средств.

Приобретение ОС является одним из видов вложений во внеоборотные активы. Инвестиции предприятия в ОС учитываются с использованием счетов: 07 «Оборудование к установке» — если поступает объект, требующий дополнительных затрат на установку и пуско-наладочные работы; 08 «Вложения во внеоборотные активы» — если поступает объект, не требующий каких-либо дополнительных затрат на установку.

Предприятие учитывает все затраты по приобретению ОС и доведению его до состояния, пригодного к использованию по дебету счета 08. Аналитический учет ведется отдельно по каждому строящемуся или приобретаемому объекту ОС. Сальдо на счете 08 отражает затраты в незавершенные капитальные

вложения, в объекты, которые не приняты к бухгалтерскому учету в качестве ОС.

В ООО «Йолдыз» основные средства на условиях лизинга и в аренду не поступают.

На основании оформленных и переданных в бухгалтерию актов на списание ОС в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта.

Согласно действующего плана счетов выбытие ОС может быть построено по двум вариантам: с использованием отдельного субсчета 01-11 «Выбытие ОС» и без его использования. Если организация применяет этот субсчет, то в дебет этого субсчета переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации. Затем остаточная стоимость переносится с субсчета 01-11 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Необходимо отметить, что в рабочем плане счетов изучаемой организации субсчет 01-11 не предусмотрен. В ООО «Йолдыз» по окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается с соответствующих субсчетов счета 01 на счет 91.

Все расходы, связанные с выбытием ОС отражают на дебете субсчета 91-2 «Прочие расходы»; поступления от продажи и прочего списания ОС отражают по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

В ООО «Йолдыз» при списании основных средств составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 91-2	— списана остаточная стоимость ликвидируемых основных средств
Кредит 01	
Дебет 91-2	— отражены расходы, связанные с ликвидацией основного средства (демонтаж, разборка, погрузка и т.д.)
Кредит 10, 23, 60, 70, 69 ...	
Дебет 10	— Оприходованы материальные ценности после разборки объекта основных средств по рыночным ценам
Кредит 91-1	

С 1 января 2018 года при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений применяется федеральный стандарт бухучета для организаций госсектора "Основные средства". Этот стандарт ввел ряд изменений, связанных с начислением амортизации основных средств. с 01.01.2018 увеличены пределы стоимости ос-

новых средств для начисления амортизации. В программе «1С:Бухгалтерия государственного учреждения 8» редакций 1 и 2 в соответствии с требованиями пункта 39 Стандарта в регистре сведений Параметры учета ОС с 01.01.2018 установлены новые пределы стоимости для начисления амортизации ОС: первый предел - 10 000,00 руб.; второй предел - 100 000,00 руб. Они применяются в документах ввода ОС в эксплуатацию. В Методических указаниях по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утв. приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н, доведенных письмом Минфина России от 15.12.2017 № 02-07-07/84237, разъяснено, как начислять амортизацию на объекты основных средств, принятые к учету в 2017 году, которые вводятся в эксплуатацию в 2018 году. Таким образом, по объектам основных средств стоимостью от 3 000 руб. до 10 000 руб. включительно, принятым к учету в 2017 году, но не введенным в эксплуатацию, способ начисления амортизации, установленный на дату принятия объекта к учету, не изменяется, остается старый. Соответственно, при проведении в программе «1С:Бухгалтерия государственного учреждения 8» документов Внутреннее перемещение ОС и НМА с операцией Ввод в эксплуатацию ОС (в «1С:Бухгалтерии государственного учреждения 8» редакции 1) и Ведомость на выдачу ОС на нужды учреждения (в «1С:Бухгалтерии государственного учреждения 8» редакции 2) с операцией Ввод в эксплуатацию по вводимым в 2018 году в эксплуатацию объектам стоимостью от 3 000 руб. до 10 000 руб. включительно, принятым к учету в 2017 году, бухгалтерские записи формируются по-старому, согласно способу начисления амортизации, определенному на момент принятия объекта к учету - начисляется амортизация в размере балансовой стоимости. Также не производится доначисление амортизации до 100 % балансовой стоимости объекта стоимостью от 40 000 руб. до 100 000 руб., принятого к учету в 2017 году, при вводе в эксплуатацию в 2018 году. По объекту продолжается начисление амортизации в соответствии с установленным сроком полезного использования (СПИ).

Новые пределы стоимости основных средств для начисления амортизации применяются для объектов, принятых к учету с 01.01.2018.

При выборе в качестве Способа начисления амортизации метода Пропорционально объему продукции требуется указать: Параметр выработки - выбором из справочника Параметры выработки ОС. Предварительно в справочник следует ввести наименование параметра выработки и единицу его измерения. Например, пробег, км - для автомобиля; детали, шт. - для станка; Предполагаемый объем выработки - указывается планируемый объем за весь срок полезного использования объекта. Например, 200 000 (км) - для автомобиля или 100 000 (деталей) - для станка.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов (п. 18 ПБУ 6/01) [10] (рисунок 2).

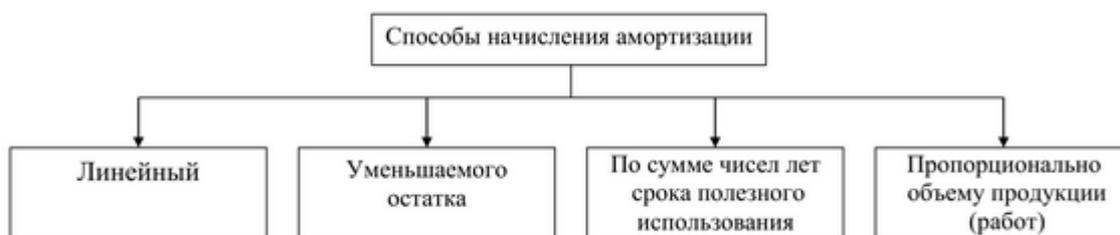


Рис. 2. Способы начисления амортизации основных средств

В ООО «Йолдыз» амортизация по основным средствам начисляется линейным способом. При этом месячную норму амортизации для каждого объекта ОС определяют по формуле:

$$\text{Норма амортизации} = \frac{1}{\text{Срок полезного использования ОС (мес.)}} \times 100\%.$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают по формуле:

$$\text{Сумма ежемесячных амортизационных отчислений} = \text{Первоначальная стоимость ОС} \times \text{Норма амортизации.}$$

При линейном методе сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется один раз и в последующие периоды не меняется. Что является преимуществом данного способа.

Бухгалтерский учет внеоборотных активов не автоматизирован и ведется по мемориально-ордерной форме учета. В этом случае на основании первичных документов составляют мемориальный ордер (приложение Л), в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных ордеров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. В ней для каждого счета отведен отдельный развернутый лист.

3.2. Учет и оценка оборотных активов

Порядок признания, оценки и учета движения оборотных активов в настоящее время определяются Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и др.

Материально-производственные запасы потребляются в каждом производственном процессе и полностью переносят свою стоимость в стоимость произведенной продукции. Материально-производственные запасы являются основным оборотным активом организаций, относящихся к торговой и производственной сфере. Материально-производственные запасы, как же как и денежные средства являются самыми ликвидными активами организации. Поэтому стоимость фактических остатков МПЗ используется для расчета стоимости организации в целом.

Необходимо отметить, что в структуре активов ООО «Йолдыз» наибольший удельный вес занимают оборотные активы 63,0 %. А в оборотных активах наибольший удельный вес занимают запасы 85,2 %. В ООО «Йолдыз» к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимают активы, если выполняются условия, перечисленные в п. 2 ПБУ 5/01 [8].

Единицей материально-производственных запасов является однородная группа.

Номенклатура используемых МПЗ в ООО «Йолдыз» достаточно большая, поэтому их учет является трудоемким и представляет определенную сложность.

В ООО «Йолдыз» материально-производственные запасы принимают к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Порядок определения фактической себестоимости зависит от способа поступления материально-производственных запасов на предприятие [8] (таблица 19).

Таблица 19 – Варианты первоначальной оценки материально-производственных запасов в зависимости от способа их поступления на предприятие [8]

Способ поступления материально-производственных запасов на предприятие	Определение фактической себестоимости
Приобретение за плату	Исходя из суммы фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).
Создание в самой организации	Исходя из фактических затрат, связанных с производством МПЗ. Учет и формирование затрат на производство материалов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости продукции
Поступление в счет вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В случае если организация несет при этом затраты по доставке материалов (транспортно-заготовительные расходы), то они включаются в фактическую себестоимость МПЗ
Безвозмездное поступление	Исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.
Отражение бухгалтерской (финансовой) отчетности	По фактической себестоимости МПЗ

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из способов, выбранных в учетной политике [8] (рис. 3).

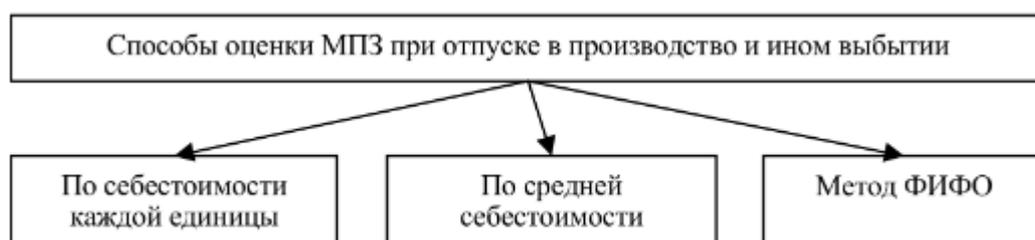


Рис. 3. Способы оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии

Второй метод оценки является наиболее распространенным. Данный вариант оценки утвержден в учетной политике изучаемой организации.

Для документального оформления движения материально-производственных запасов в ООО «Йолдыз» используют унифицированные формы первичной учетной документации (таблица 20).

Изучение первичного учета движения запасов показало, что документы заполняются небрежно, указываются не все необходимые реквизиты.

Таблица 20 – Перечень унифицированных форм первичной учетной документации по учету материально-производственных запасов

Номер формы	Наименование формы
	счета-фактуры. С 1 июля 2017 года счета-фактуры создаются в электронной форме по новому формату, утвержденному приказом ФНС от 24.03.2016 №ММВ-7-15/155@. Корректировочный счет-фактура с указанной даты создается только в формате, который утвержден приказом ФНС от 13.04.2016 №ММВ-7-15/189@. Необходимо отметить, что ФНС опубликовала новый электронный формат счета-фактуры. Проект соответствующего приказа опубликован на Едином портале для размещения проектов НПА. Как пояснили эксперты ФНС, действующий формат счета-фактуры не содержит элементов, позволяющих идентифицировать такие показатели, как «код вида товара в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза» и «НДС исчисляется налоговым агентом». Напомним, эти показатели были введены Федеральными законами от 30.05.2016 №150-ФЗ и от 27.11.2017 №335-ФЗ. Проект приказа ФНС при этом предполагает, что после введения нового электронного формата счета-фактуры прежний формат будет применяться до 30 июня 2019 года.
М-7	акты о приемке материалов
261-АПК	лимитно-заборные ведомости
264-АПК	накладные внутрихозяйственного назначения
СП-5, СП-6	талоны водителя и комбайнера
СП-11	ведомость движения зерна и другой продукции
СП-21	журналы учета надоя молока
СП-23	ведомость учета движения молока (приложение Д)
СП-13	акты расхода семян и посадочного материала
СП-17	акты приема грубых и сочных кормов
93-АПК	акты на оприходование пастбищных кормов
СП-20	ведомости учета расхода кормов (приложение Е) и др.

Для хранения материально-производственных запасов организовано складское хозяйство. В изучаемой организации имеются склад запчастей, зерносклады, склад ГСМ, склад строительных материалов, склады кормов. На складах ведут Книгу складского учета. В данной книге на каждый вид хранимых материальных ценностей открыт отдельный счет; учет ведут только в натуральных измерителях. Записи в книге ведутся только на основании доку-

ментов, например, отпуск со склада производят на основании накладных. В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в книге складского учета зав складами составляют Отчеты о движении материальных ценностей (форма №121-АПК) (приложения Ж,К), в натуральных измерителях. Оценку производят в бухгалтерии. Отчеты составляют в 2 экземплярах, из которых один остается в бухгалтерии, а второй с подписью бухгалтера в приемке возвращается зав.складом после сверки его данных с документами.

Бухгалтерский учет наличия и движения материально-производственных запасов ведут на счетах: 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». По дебету указанных счетов отражают остаток материально-производственных запасов на начало периода и их поступление, по кредиту счетов 10, 41 и 43 – списание (выбытие) материально-производственных запасов.

План счетов дает два варианта учета заготовления и приобретения материальных ценностей: с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и с использованием счета 10 «Материалы» (счета 15 и 16 не используются). Выбранный вариант учета организация должна отразить в своей учетной политике.

В ООО «Йолдыз» используют второй вариант учета. Исходя из этого все затраты, связанные с заготовлением и приобретением материальных ценностей учитывают на счете 10 «Материалы» на отдельном аналитическом счете как транспортно-заготовительные расходы. По дебету счета 10 собирают все данные о фактических затратах, понесенных при приобретении материалов.

В бухгалтерии ООО «Йолдыз» при учете движения материалов составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 10	— оприходованы материалы собственного производства
Кредит 20, 23	
Дебет 10	— часть готовой продукции переведена в материалы
Кредит 43	
Дебет 10	— отражена стоимость приобретенных материалов (без НДС)
Кредит 60	
Дебет 19	— отражен НДС со стоимости приобретенных материалов

Кредит 60	
Дебет 10	— отражены расходы по приобретению материалов (счета 15 и 16 не используются)
Кредит 70, 69, 23, 76, 71...	
Дебет 10	— оприходованы материалы, приобретенные подотчетными лицами ООО «Йолдыз»
Кредит 71	
Дебет 19	— одновременно на сумму НДС по материалам, приобретенным подотчетными лицами
Кредит 71	
Дебет 20, 23, 25, 26	— отражен расход материалов на нужды основного производства, вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные нужды
Кредит 10	
Дебет 91	— списана стоимость проданных материалов, а также выбывающих по договорам мены
Кредит 10	

Активы, являющиеся конечным результатом производственного цикла, законченные обработкой и комплектацией, признаются готовой продукцией.

В учетной политике ООО «Йолдыз» Лаишевского района сказано, что «Для учета наличия и движения готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция».

В течение года в ООО «Йолдыз» движение сельскохозяйственной продукции учитывают по плановой себестоимости. В конце года плановую себестоимость доводят до фактической.

Основные факты хозяйственной жизни по движению готовой продукции представлены оприходованием из производства, их внутренним перемещением, продажей на сторону или использованием для собственных нужд ООО «Йолдыз», списанием недостач, выявленным по результатам инвентаризации. В бухгалтерии ООО «Йолдыз» движение готовой продукции отражают следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 43	— оприходована готовая продукция растениеводства и животноводства
Кредит 20	
Дебет 43-3	— оприходована готовая продукция вспомогательных, обслуживающих производств
Кредит 23, 29	
Дебет <u>43</u>	— сторнированы в конце года калькуляционные разницы по продукции растениеводства, животноводства
Кредит <u>20</u>	
Дебет 20, 23, 25, 26, 29	— расход готовой продукции на нужды основного производства, вспомогательных производств, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды, на нужды обслуживающих производств и хозяйств
Кредит 43	
Дебет 90	— списана плановая себестоимость проданной готовой продукции;
Кредит 43	сторнирована в конце года калькуляционная разница по проданной продукции

В ООО «Йолдыз» движение животных, находящихся на выращивании и откорме оформляют унифицированными формами первичной учетной документации.

Полученный приплод КРС приходят на основании акта на оприходование приплода животных (форма №СП-39). Перевод животных в другие возрастные группы в хозяйстве оформляют актом на перевод животных из группы в группу (форма №СП-47). В случаях забоя, падежа, вынужденной прирезки и ликвидации животных по разным причинам составляют акт на выбытие животных и птицы (форма №СП-54). Для определения фактического веса животных в хозяйстве применяют ведомость взвешивания животных (форма №СП-43). Расчет полученного прироста живой массы производят в расчете определения прироста живой массы (форма №СП-44). Все данные из документов сразу переносят в Отчет о движении скота и птицы на ферме (форма №СП-51). Данный отчет составляется в двух экземплярах. Отчет составляется на каждый отчетный месяц. В нем указывают наличие голов на начало месяца по всем группам животных, движение за месяц и выводят остаток на конец месяца. Здесь отражают весь оборот скота.

Изучив первичный учет движения животных на выращивании и откорме можно сказать, что при их составлении заполняют не все реквизиты; Книгу учета движения животных на ферме не составляют.

В бухгалтерии ООО «Йолдыз» молодняк животных, а также откормочное поголовье животных учитывают на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов, животных на выращивании и откорме в ООО «Йолдыз» не автоматизирован и ведется по мемориально-ордерной форме учета. В этом случае на основании первичных документов составляют мемориальный ордер (приложение Л), в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных ордеров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. В ней для каждого счета отведен отдельный развернутый лист.

В структуре оборотных активов важная роль отведена дебиторской задолженности. При продаже организацией продукции, выполнении работ и оказании услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, у нее возникает дебиторская задолженность. Так и в изучаемой организации на 31 декабря 2017 года имелась дебиторская задолженность на сумму 10 819 тыс.руб., по сравнению с 2016 годом она уменьшилась на 1 959 тыс.руб..

В бухгалтерии ООО «Йолдыз» дебиторскую задолженность отражают по дебету счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (суммы перечисленной предварительной оплаты (авансов) под поставку материалов, выполнение работ, оказание услуг); 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (суммы задолженности за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)); 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (подотчетные суммы, по которым не представлен отчет об их использовании, или не израсходованных и не возвращенных в срок авансов, выплаченных в связи со служебной командировкой); 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (суммы задолженности работников по займам, по возмещению материального ущерба); 75 «Расчеты с учредителями» (суммы не внесенного вклада в уставный капитал); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (прочая дебиторская задолженность).

Основная дебиторская задолженность в ООО «Йолдыз» формируется по расчетам с покупателями. При этом организация имеет только краткосрочную дебиторскую задолженность, долгосрочная задолженность отсутствует. Так, краткосрочная дебиторская задолженность на 31 декабря 2017 года составила 10 819 тыс.руб., в том числе расчеты с покупателями и заказчиками – 10 819 тыс.руб.

В бухгалтерии ООО «Йолдыз» по учету дебиторской задолженности составляют следующие бухгалтерские проводки:

Дебет 62	— отражена задолженность покупателей за проданную им сельскохозяйственную продукцию
Кредит 90-1	
Дебет 50, 51	— поступили денежные средства от покупателей и заказчиков
Кредит 62	
Дебет 62	— зачтен авансовый платеж в счет оплаты отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг)
Кредит 62	
Дебет 71	— выданы под отчет наличные денежные средства из кассы

Кредит 50	
Дебет 08, 10 ...	— произведены подотчетными лицами расходы по приобретению: внеоборотных и оборотных активов, и их доставкой
Кредит 71	
Дебет 19-3	— отражен на основании счетов-фактур поставщиков НДС по приобретенным активам, и расходам по их заготовлению и доставке
Кредит 71	
Дебет 20, 23, 25, 26, 29	— произведены подотчетными лицами расходы, относящиеся к основному производству, вспомогательному производству, общепроизводственным нуждам, общехозяйственным нуждам, обслуживающим производствам и хозяйствам
Кредит 71	
Дебет 50	— возвращены подотчетные суммы в кассу
Кредит 71	

Необходимо отметить, что в 2018 году правила проведения аудиторских проверок бухгалтерской отчетности изменились. При проведении аудита за 2017 год проверяющие будут руководствоваться международными стандартами аудита (МСА). Напомним, что еще в 2017 году проведение аудита бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином. Эти документы утратили силу с 1 января 2018 года и при аудите отчетности за 2017 год применяться не могут. Требования международных стандартов повлияют не только на аудиторов и аудиторские процедуры, но и на проверяемых налогоплательщиков. Последним придется предоставлять больший объем информации для анализа своей деятельности в соответствии с новыми требованиями. А в связи с раскрытием большего количества информации в аудиторском заключении и степень конфиденциальности результатов аудита значительно снизится. При этом налогоплательщики все так же должны руководствоваться родными ПБУ, в редких случаях вспоминая о международных стандартах (при отсутствии конкретных способов ведения бухучета в ПБУ – например, в связи с участием организации в негосударственных пенсионных программах) и учитывая требования МСФО (при составлении отчетности в соответствии с ними). В соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008г. МСА обязательны для применения: аудиторскими организациями и аудиторами (п.1 ст.7 закона 307-

ФЗ), аудируемыми и иными лицами, заключившими договор оказания аудиторских услуг (п.2 ст.14 закона 307-ФЗ).

Приказом Минфина №192н от 24.10.2016г. введены в действие 30 международных стандартов аудита (МСА), а приказом Минфина от №207н от 09.11.2016г. - еще 18. Этими же приказами Минфин установил, что МСА вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования и применяются начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу, то есть – с 1 января 2017 года. При этом применяются МСА для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за любые отчетные периоды. Так же приказами №192н и №207н установлено, что в 2017 году в случае, если договор на проведение аудита бухгалтерской отчетности организации был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе проводить аудит, в том числе - составлять аудиторское заключение, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу МСА. Применение международных стандартов должно способствовать тому, что аудиторские заключения будут содержать в себе большее количество информации о состоянии бизнеса аудируемого лица. В соответствии с международными стандартами при аудите бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также в иных случаях по решению аудитора в аудиторское заключение включается отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита». В этом разделе пользователям бухгалтерской отчетности представляется дополнительная информация, необходимая для понимания вопросов, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Бухгалтерский учет расчетов не автоматизирован и ведется по мемориально-ордерной форме учета. В этом случае на основании первичных документов составляют мемориальный ордер (приложение Л), в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных орде-

ров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. В ней для каждого счета отведен отдельный развернутый лист.

Денежные средства – это вид оборотных активов в кассе, на расчетных, валютных, специальных счетах банков, в выставленных аккредитивах, выданных чековых книжках, переводах в пути и денежных документах. Данные денежные средства обладают абсолютной ликвидностью, а объем денежных средств на определенный момент времени показывает платежеспособность организации. Все свободные денежные средства ООО «Йолдыз» хранит в банке («Ак Барс банке»).

Наличные денежные средства ООО «Йолдыз» хранятся и учитываются в кассе организации. Кассовые операции совершаются в соответствии с правилами ведения кассовых операций, которые утверждены указанием Банка России от 11.03.2014 №3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

В кассе организации могут храниться наличные деньги в пределах лимита, который организация установила самостоятельно. Денежные средства сверх лимита хранятся в кассе ООО «Йолдыз» только в дни выдачи заработной платы, премий, пособий и другого. Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплате заработной платы и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней, включая день получения наличных денег с банковского счета. Накопление наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Кассовые операции в ООО «Йолдыз» оформляют унифицированными формами первичной учетной документации. Для оформления приема наличных денег в кассу используют приходный кассовый ордер (форма №КО-1); оформления выдачи наличных денег из кассы используют расходный кассовый ордер (форма №КО-2).

Из банка в кассу наличные деньги получают по чекам, которые подписывает руководитель и главный бухгалтер. На оборотной стороне чека указывают

назначение получаемой суммы, т.е. на оплату труда, на хозяйственные расходы и т.д.

Для поступления на расчетный счет в банке наличных денег при сдаче выписывается объявление на взнос наличными. Документ включает три части: объявление на взнос наличными (составляет клиент и оставляет в банке для учета); квитанцию (выписывает банк для клиента); ордер (прилагается к выписке банка для выдачи клиенту).

Из кассы по платежным ведомостям выдают заработную плату, пособия и премии. Платежные ведомости подписывают руководитель и главный бухгалтер.

Движение наличных денежных средств кассир учитывает в кассовой книге (форма №КО-4), которая пронумерована, прошнурована и опечатана. В конце кассовой книги проставлено количество листов и заверено подписями руководителя и главного бухгалтера. Записи в кассовой книге ведут в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в кассовой книге. Второй экземпляр отрывается и служит отчетом кассира. Записи в кассовой книге осуществляются по каждому кассовому ордеру. В конце рабочего дня кассир сверяет данные кассовой книги с данными кассовых документов, выводит остаток, ставит подпись и сдает отчет вместе с приложенными кассовыми документами бухгалтеру. Бухгалтер определяет правильность оформления кассовых документов и записей в кассовой книге, подтверждает количество принятых кассовых документов.

Контроль за правильным ведением кассовой книги осуществляет главный бухгалтер ООО «Йолдыз».

Большую часть расчетов ООО «Йолдыз» осуществляет безналичным путем, при котором хранение и движение денежных средств происходит без участия наличных денег, посредством зачисления денег на банковский счет и перечисления со счета плательщика на счет получателя.

Формы безналичных расчетов приведены в положении ЦБ РФ от 19.06.2012 №383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств»: расчеты платежными поручениями; расчеты по аккредитиву; расчеты инкассо-

выми поручениями; расчеты чеками; расчеты в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование); расчеты в форме перевода электронных денежных средств и др.

Все операции по расчетному счету оформляют унифицированными формами первичных документов: платежными поручениями, платежными требованиями, инкассовыми поручениями, объявлениями на взнос наличными и др.

Операции по расчетному счету отражают в бухгалтерском учете ООО «Йолдыз» на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Для учета наличия и движения денежных средств ООО «Йолдыз» применяются счета 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета». По дебету указанных счетов отражают поступление денежных средств в кассу, на расчетный счет; по кредиту счетов 50, 51 – списание денежных средств из кассы, с расчетного счета.

В бухгалтерии по счетам 50 и 51 составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 50	— в кассу получены наличные деньги с расчетного счета
Кредит 51	
Дебет 50	— в кассу поступили наличные деньги от покупателей
Кредит 62	
Дебет 50	— в кассу поступили деньги от подотчетного лица
Кредит 71	
Дебет 50	— в кассу поступили наличные деньги от работников в счет погашения
Кредит 73	причиненного ими материального ущерба
Дебет 51	— из кассы внесены деньги на расчетный счет в «Ак Барс банке»
Кредит 50	
Дебет 60	— задолженность перед поставщиками погашена наличными деньгами
Кредит 50	
Дебет 70	— из кассы выдана заработная плата работникам
Кредит 50	
Дебет 51	— на расчетный счет поступили денежные средства от покупателей и заказчиков
Кредит 62	
Дебет 51	— на расчетный счет поступили кредиты и займы
Кредит 66, 67	
Дебет 60	— с расчетного счета перечислена задолженность поставщикам и подрядчикам
Кредит 51	
Дебет 66, 67, 68, 69	— с расчетного счета погашена задолженность по кредитам и займам; по налогам и сборам; перед органами социального страхования и обеспечения
Кредит 51	

Бухгалтерский учет денежных средств не автоматизирован и ведется по мемориально-ордерной форме учета. В этом случае на основании первичных документов составляют мемориальный ордер, в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных ордеров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. В ней для каждого счета отведен отдельный развернутый лист.

3.3. Инвентаризация активов

Одной из форм внутреннего контроля является инвентаризация активов, обязанность проведения которой установлена ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Согласно ст. 11 указанного закона активы и обязательства подлежат инвентаризации. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета [3].

В отличие от прежнего Закона №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] в ныне действующем Законе №402-ФЗ [3] не воспроизведена норма, определяющая цель проведения инвентаризации (обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

При этом случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень инвентаризируемых объектов определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации.

В настоящее время перечень случаев, когда проведение инвентаризации является обязательным, установлен в п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [5]. Аналогичный перечень имеется в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [14]. Из вышеизложенного следует, что в Федеральном законе №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отсутствуют случаи обязательного проведения

инвентаризации. Поэтому можно предположить, что перечень случаев обязательной инвентаризации будет установлен одним из новых федеральных стандартов бухгалтерского учета. При этом мы считаем, что проведение инвентаризаций в тех случаях, которые являются обязательными, представляется целесообразным и оправданным.

Следовательно, пока не будут разработаны соответствующие стандарты учета, мы считаем целесообразным утверждать перечни всех проводимых инвентаризаций в ООО «Йолдыз» внутренним нормативным актом.

В процессе инвентаризации в изучаемой организации сначала устанавливаются фактическое наличие активов, затем эти данные сопоставляются с данными учета.

В ООО «Йолдыз» некоторые виды активов инвентаризируются чаще одного раза в год. Например, один раз в квартал производится инвентаризация молодняка животных, животных на откорме, что обусловлено большим движением животных (рождением, переводом в другие возрастные группы и падежом). Ежемесячно проводится инвентаризация денежных средств, нефтепродуктов.

Предметом «годовой» инвентаризации в ООО «Йолдыз» являются следующие виды активов:

1) принадлежащие обществу (числящиеся на ее балансе). Перечень таких объектов, а также перечень нормативных актов, регулирующих особенности проведения инвентаризации в этом случае, представлены в таблице 21;

2) не принадлежащие ей, но числящиеся в бухгалтерском учете (отраженные на забалансовых счетах). Это, в частности, имущество, находящееся у организации: на ответственном хранении; на праве аренды; полученное для переработки.

3) не учтенные по каким-либо причинам.

Для проведения инвентаризации в изучаемой организации создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Состав инвентаризационной комиссии утвержден приказом директора ООО «Йолдыз» Булата Ильнуровича Габидуллина.

Таблица 21 – Проведения годовой инвентаризации активов

Объекты инвентаризации	Нормативный акт
Основные средства	- п.п. 3.1 - 3.7 Методических указаний
Нематериальные активы	- п. 3.8 Методических указаний; - Методические рекомендации по инвентаризации прав на результаты научно-технической деятельности, утвержденные распоряжением Минимущества России, Минпромнауки России, Минюста России от 22.05.2002 № 1272-р/Р-8/149
Финансовые вложения	п.п. 3.9 - 3.14 Методических указаний
Товарно-материальные ценности (материально-производственные запасы, товары, готовая продукция, прочие запасы)	- п.п. 3.15 - 3.16 Методических указаний; - п.п. 21-35 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 №119н - п.п. 104 -132 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 31.01.2003 №26
Животные и молодняк животных	п.п. 3.36 - 3.38 Методических указаний
Денежные средства, денежные документы и бланки документов строгой отчетности	- п.п. 3.39 - 3.43 Методических указаний; - п. 17 Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденного постановлением Правительства РФ от 06.05.2008 №359; - письмо Министерства культуры РФ от 15.07.2009 №29-01-39/04

Комиссия при обязательном присутствии материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие активов путем его пересчета, взвешивания и обмера. Правильность учета обязательств, расходов проверяют на основании бухгалтерских документов. Прежде всего комиссия должна получить последнее на момент проведения проверки приходные и расходные документы на активы. Председатель комиссии их визирует. Затем бухгалтерия представляет комиссии регистры учета, в которых отражены данные о стоимости активов организации. На основании этих регистров необходимые сведения переносят в инвентаризационные описи (графа «По данным бухгалтерского учета»).

До начала инвентаризации материально-ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию, ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, выбывшие – списаны в расход.

Результаты инвентаризации записывают в инвентаризационные описи, которые заполняют непосредственно в процессе проведения инвентаризации и только после проверки фактического наличия объекта. Заранее указывать пока-

затели (распечатывать описи с заполненными данными в графе «Фактическое наличие») до проверки их фактического наличия нельзя. Это может свидетельствовать о формальном подходе к проведению инвентаризации и привести к признанию ее результатов недействительными.

Если в ходе инвентаризации выявлено отклонение фактического количества МПЗ от их количества по данным бухгалтерского учета, то составляется сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма №ИНВ-19). В ней отражают расхождения между количеством объектов, отраженным в учете, и их количеством, выявленным при переучете: излишки, недостачи, пересортицу. Расхождения показывают в тех ценах, в которых ведется бухгалтерский учет. Сличительную ведомость составляют в двух экземплярах. Результаты инвентаризации и заключение комиссии (о списании недостач, привлечении лиц к ответственности и т.п.) оформляют приказом директора.

В соответствии с п. 28 Положения №34н выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием активов и данными бухгалтерского учета бухгалтер изучаемой организации отражает на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке [5]:излишки активов приходят по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты; недостачу активов и их порчу в пределах норм естественной убыли относят на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи активов и его порчи списывают на финансовые результаты. Соответственно, при выявлении излишков активов бухгалтер ООО «Йолдыз» составляет бухгалтерскую записку:

Дебет 01, 10, 41, 43	— выявленные в ходе инвентаризации излишки основных средств,
Кредит 91-1	материалов, товаров, готовой продукции оприходованы по рыночной стоимости.

Недостачи списывают с использованием счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В ООО «Йолдыз» при списании недостающих активов в пределах норм естественной убыли составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 94	— отражена недостача активов (основных средств, материалов, товаров, готовой продукции)
Кредит 01, 10, 41, 43	
Дебет 20 (44)	— включена в расходы сумма недостачи за счет норм естественной убыли
Кредит 94	

Если недостачи и потери активов превышают нормы естественной убыли или по данному виду активов нормы не установлены, сумму недостачи рассматривают как сверхнормативную и относят на виновных лиц:

Дебет 73-2	— отнесена на виновных сверхнормативная сумма недостачи
Кредит 94	

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то сумма ущерба от недостачи или порчи активов списывается в прочие расходы:

Дебет 91-2	— сумма недостачи отнесена на прочие расходы ООО «Йолдыз»
Кредит 94	

В 2018 году правила проведения аудиторских проверок бухгалтерской отчетности изменились. При проведении аудита за 2017 год проверяющие руководствуются международными стандартами аудита (МСА). Необходимо отметить, что еще в 2017 году проведение аудита бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином. Эти документы утратили силу с 1 января 2018 года и при аудите отчетности за 2017 год применяться не могут. Требования международных стандартов повлияют не только на аудиторов и аудиторские процедуры, но и на проверяемых налогоплательщиков. Последним придется предоставлять больший объем информации для анализа своей деятельности в соответствии с новыми требованиями. А в связи с раскрытием большего количества информации в аудиторском заключении и степень конфиденциальности результатов аудита значительно снизят-

ся. При этом налогоплательщики все так же должны руководствоваться родными ПБУ, в редких случаях вспоминая о международных стандартах (при отсутствии конкретных способов ведения бухучета в ПБУ – например, в связи с участием организации в негосударственных пенсионных программах) и учитывая требования МСФО (при составлении отчетности в соответствии с ними).

3.4. Совершенствование учета и оценки активов

Для совершенствования учета и оценки активов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района РТ предлагаем следующие пути.

1) В целях совершенствования оценки активов предлагаем следующие рекомендации. Анализ МСФО показал, что во всех международных стандартах вместо термина «рыночная стоимость» применяется термин «справедливая стоимость», т.е. два этих понятия отождествляются. С отождествлением рыночной стоимости со справедливой не согласны многие российские ученые.

Мы также солидарны с этими экономистами, поскольку считаем, что рыночная стоимость в большинстве случаев будет отличаться от справедливой стоимости, по которой международные стандарты требуют признавать активы в отчетности.

Анализ российских ПБУ показал, что в учетных стандартах вообще отсутствует упоминание о справедливой стоимости, соответственно, не закреплено и его определение.

В отечественных стандартах фигурирует текущая рыночная стоимость (рис. 4).

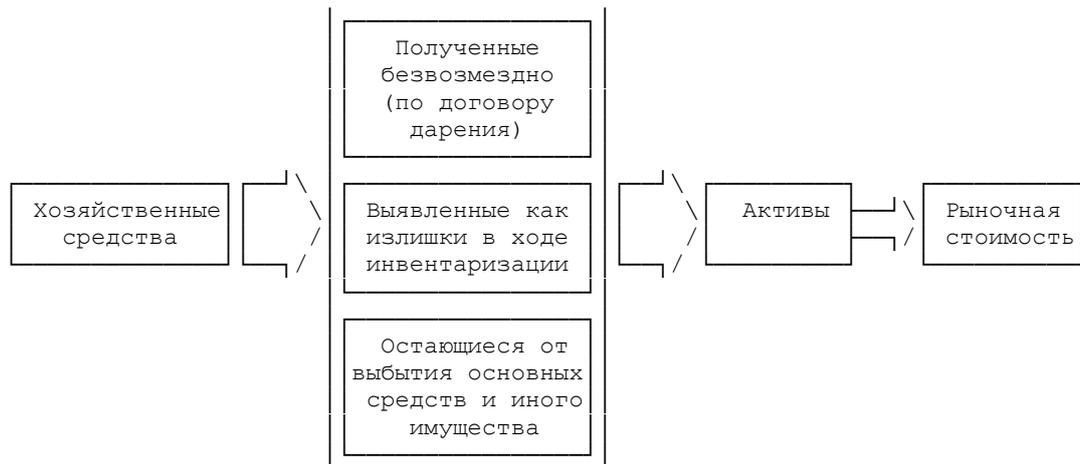


Рис. 4. Способы поступления активов, требующие оценки по текущей рыночной стоимости

Действующим законодательством не установлены конкретные источники, перечень и формы документов, подтверждающие рыночную стоимость активов, даны лишь некоторые рекомендации. В связи с этим у организаций возникают определенные трудности. Поэтому рассмотрим рекомендации по подтверждению рыночной стоимости активов в целях бухгалтерского учета и налогообложения предложенные Т.Б. Кувалдиной, Д.Р. Лапиным [34, с. 8]:

Во-первых, в учетной политике организации необходимо утвердить порядок и способ расчета текущей рыночной стоимости активов, перечень источников получения информации, а также формы подтверждающих документов.

Во-вторых, информация о ценах, получаемая организацией из официальных источников, должна отвечать следующим критериям: достоверности; проверяемости; общедоступности; правильности оформления. При этом под официальной может пониматься информация, полученная экономическим субъектом от уполномоченных федеральных органов власти, а также специализированных организаций (официально зарегистрированных по соответствующему виду деятельности, а значит, имеющих соответствующее разрешение и полномочия) в виде периодических (или разовых) печатных изданий (сборники, справочники, бюллетени, каталоги, аналитические обзоры цен, публикации сведений со ссылкой на источник информации).

В-третьих, если организация самостоятельно получает информацию о текущей рыночной стоимости из официальных источников, то подтверждающим документом может быть, например, самостоятельно разработанный акт, который должен содержать все семь обязательных реквизитов, предусмотренных ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», и утвержден в составе учетной политики организации.

Предлагаемые Т.Б. Кувалдиной, Д.Р. Лапиным [34, с. 10] определение текущей рыночной стоимости, алгоритм в выборе метода ее оценки, форма акта, подтверждающая текущую рыночную стоимость, позволят усовершенствовать оценку стоимости активов, повысить качество процесса установления рыночной стоимости и избежать конфликтов с налоговыми органами.

В различных ситуациях в качестве справедливой стоимости выступают различные виды приведенных оценок, хотя обычно под справедливой стоимостью понимается рыночная цена, однако это не одно и то же. В мае 2011 г. был выпущен стандарт МСФО (IFRS) 13 «Измерение справедливой стоимости», который заменил все ранее встречавшиеся в литературе по МСФО руководства по измерению справедливой стоимости. В стандарте представлено определение справедливой стоимости, даны указания о том, как определять справедливую стоимость, и требования к раскрытию информации о справедливой стоимости. При этом МСФО (IFRS) 13 не отменяет требования к тому, в каких случаях и какие элементы должны быть измерены или раскрыты по справедливой стоимости. Стандарт вступил в силу с 1 января 2013 г. Согласно п. 9 МСФО (IFRS) 13 справедливая стоимость – это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях планомерной сделки между участниками рынка на дату оценки. Справедливая стоимость – это, по сути, цена выхода" на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Планомерная сделка не имеет ничего общего с принудительной ликвидацией или вынужденной реализацией актива (обязательства).

Традиционно под справедливой стоимостью актива понимают его стоимость при сделке между двумя субъектами, которые независимы, осведомлены о ценах аналогичных товаров на рынке и желают совершить такую сделку.

В условиях рынка свободной конкуренции, когда на рынке действует множество производителей и потребителей, нет препятствий для появления новых конкурентов, ни один из конкурентов не обладает достаточной мощностью, чтобы каким-либо образом регулировать положение на рынке. Цена приобретения актива, а именно так первоначально оценивается по МСФО большинство активов, с достаточно большой степенью вероятности совпадает на дату приобретения со справедливой стоимостью актива. Это вытекает из закона единой цены, который гласит: если на конкурентном рынке производятся операции с равноценными (эквивалентными, идентичными по своей сути) активами, то их рыночные цены будут стремиться к сближению, а сближение этих цен означает их приближение к справедливой стоимости.

Необходимо отметить, что в проекте федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» произошло существенное изменение системы требований к оценке при признании основных средств организаций. На наш взгляд, следует безусловно положительно оценить включение в проект требований использования рыночной стоимости для определения первоначальной стоимости основных средств, поступивших в обмен на неденежные активы, а также полученных коммерческой организацией от своих акционеров, собственников, участников, учредителей. Также своевременным считаем введение в проект регламентаций по применению справедливой стоимости для формирования оценки при признании основных средств.

Отметим, что необходимость использования справедливой стоимости в российском учете обосновывается давно. Вместе с тем, на наш взгляд, в новом федеральном стандарте «Основные средства» целесообразно было бы напрямую использовать справедливую стоимость для оценки данных активов, а не указывать, что рыночная стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО для определения справедливой стоимости. В противном случае у рос-

сийских пользователей может сформироваться ошибочное восприятие справедливой и рыночной стоимостей как тождественных категорий.

Исходя из сказанного предлагаем определять первоначальную стоимость основных средств, поступивших в обмен на неденежные активы, а также полученных организацией от своих акционеров, собственников, участников, учредителей как справедливую стоимость. Отметим, что при этом в оценку при признании указанных основных средств должны также включаться затраты, непосредственно связанные с их поступлением (например, затраты на доставку и т.д.). Кроме того, целесообразным представляется первоначальную стоимость активов, полученных безвозмездно и выявленных при проведении инвентаризации, определять как справедливую стоимость. При этом в оценку при признании основных средств, поступивших безвозмездно, на наш взгляд, необходимо также включать затраты, непосредственно связанные с получением указанных активов.

В сельском хозяйстве появилась новая учетная категория – «биологические активы», объединяющей в одну группу такие объекты учета, как растения и животные. И как мы выяснили, имеется проблема отсутствия первичной документации по отражению информации о биологических активах. Существующие первичные документы не позволяют отражать справедливую стоимость биологических активов. С целью достоверного отражения информации о биологических активах по справедливой стоимости необходимо внести коррективы в некоторые формы первичных документов. Мы считаем, что акт на оприходование приплода животных (форма №СП-39) необходимо дополнить реквизитами: «Справедливая стоимость на момент оприходования» и «Метод оценки».

В акт на перевод животных (форма №СП-47) необходимо добавить следующие реквизиты: «Группа биологических активов»; «Справедливая стоимость на момент принятия к учету»; «Справедливая стоимость на момент перевода»; «Отклонение от балансовой стоимости».

Поправки в ПБУ уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта (п. 7

ПБУ 1/2008). Так, если федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) устанавливает один способ учета по конкретному вопросу, организация должна выбрать и прописать в политике именно его. Если ФСБУ устанавливает несколько возможных способов, то организация вправе выбрать любой способ, который обеспечит более точный и правильный учет объектов. При этом на практике возможны ситуации, при которых ФСБУ вообще не содержат допустимых способов учета по конкретному вопросу. В этих случаях Минфин рекомендует руководствоваться правилами, закрепленными в пункте 7.1 ПБУ 1/2008. В нем сказано, что при отсутствии в ФСБУ способа учета организация сама должна его разработать и закрепить в своей учетной политике. Для этого в ПБУ была введена последовательность использования различных источников для разработки подобных методов учета: международные стандарты бухгалтерской отчетности; ФСБУ по схожим вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета. Таким образом, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета.

Организации получили право на самостоятельную разработку способов учета по некоторым объектам (п. 7.4 ПБУ 1/2008). Речь идет о так называемой «несущественной информации» - информации, от наличия и отсутствия которой в бухгалтерской отчетности не зависят экономические решения пользователей этой отчетности. Например, сюда можно отнести информацию о количестве расходуемых организацией канцелярских принадлежностей и средств гигиены. По такой информации организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. Ни ФСБУ, ни МСФО организации в этих случаях вправе не применять.

Причем отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации.

Организациям разрешили формировать учетную политику с учетом требований МСФО. Это касается организаций, которые раскрывают: консолидированную финансовую отчетность; составленную по МСФО финансовую отчетность организации, не создающей группу. Если применение какого-то способа ведения учета по российскому стандарту противоречит МСФО, то организация вправе не применять российский стандарт. При этом по каждому непримененному способу организация обязана раскрывать в своей отчетности следующую информацию: описание непримененного способа; требование МСФО, которое будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного российским федеральным стандартом.

Учет в ООО «Йолдыз» ведется частично, с применением компьютерной системы обработки данных по программе «1С: Бухгалтерия». В целях совершенствования учета предлагаем использовать версию 8.3 применяемой программы. Предлагаемая платформа «1С:Предприятие 8.3» представляет новые возможности для бухгалтера:

- поддержка нового интерфейса «Такси», отличительными особенностями которого является с современнй дизайн интерфейса, максимизация рабочего пространства на мониторах с различным разрешением, крупный шрифт, удобство навигации, возможность самостоятельно конструировать свое рабочее пространство;

- поддержка тонкого и веб-клиента, развитие облачных технологий;

- перенос основной «вычислительной» нагрузки на сервер и экономное использование ресурсов клиента.

Одним из основных отличий «1С:Предприятие 8.3» является то, что получили развитие «облачные» технологии и технологии работы через Интернет.

В программе есть два способа настройки для автоматической подстановки статей затрат в документы: из справочника Номенклатура; из справочника Статьи затрат. Первый способ: для конкретного материала в документ автома-

тически будет подставляться статья затрат, указанная в карточке номенклатуры (Производство – Статья затрат). Второй способ: в карточке статьи затрат в поле Использование по умолчанию можно указать документ, в который по умолчанию (при его создании) будет подставляться данная статья затрат. Документ указывается из predetermined списка, который предлагает программа. Если поле недоступно для редактирования, значит конкретная статья затрат необходима для корректной работы программы, и ее назначение менять нельзя. Оба способа настройки можно комбинировать. При этом приоритет будет иметь статья затрат, указанная в карточке номенклатуры. В случае необходимости автоматически установленные статьи затрат всегда можно поменять.

На наш взгляд большим преимуществом предлагаемой версии является то, что начиная с версии 3.0.45 в «1С:Бухгалтерии 8» произошли изменения в учете основных средств (ОС):

1) к счету 08.04 «Приобретение объектов основных средств» добавлены субсчета третьего порядка: 08.04.1 «Приобретение компонентов основных средств»; 08.04.2 «Приобретение основных средств»:

Субсчет 08.04.1 предназначен для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов ОС, не требующих монтажа. Аналитический учет ведется по приобретаемым объектам (субконто Номенклатура), местам хранения (субконто Склады) и партиям приобретаемых ОС (субконто Партии). Проводки с использованием субсчета формируются автоматически при записи документов: Поступление (акт накладная) с видом операции Оборудование; Поступление доп. расходов; Принятие к учету ОС. Субсчет 08.04.1 является «преемником» счета 08.04, используемого в предыдущих версиях программы и применяется в «традиционных» сценариях работы с основными средствами.

Субсчет 08.04.2 предназначен для учета затрат по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа и дополнительных расходов. Аналитический учет ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств (субкон-

то Основные средства). Проводки с использованием этого субсчета формируются автоматически при записи документа Поступление (акт, накладная) с новым видом операции Основные средства.

2) оптимизирована форма элемента справочника Основные средства. Прежняя форма элемента справочника Основные средства содержала четыре закладки: Главное, Сведения БУ, Сведения НУ и Дополнительно. Теперь форма элемента справочника основного средства содержит закладки: Главное, Сведения БУ, Сведения НУ, а также Амортизация БУ и Амортизация НУ, если объект амортизируется в бухгалтерском и налоговом учете. Все необходимые реквизиты заполняются пользователем только на закладке Главное (сюда теперь вынесена и группа реквизитов Сведения для инвентарной карточки), а все остальные закладки заполняются в программе автоматически.

3) в документе Поступление (акт, накладная) появился новый вид операции Основные средства. Быстрый доступ к данному виду документа поступления осуществляется из раздела *ОС и НМА* по гиперссылке *Поступление основных средств*. Вид операции *Основные средства* предназначен для одновременного отражения поступления и принятия к учету основных средств, которые не требуют монтажа и дополнительных расходов (например, компьютеров, оргтехники, офисной мебели и т. д.). В шапке документа наряду с другими реквизитами необходимо указывать *Способ отражения расходов по амортизации, Группу учета ОС, Местонахождение ОС* и *МОЛ* (материально-ответственное лицо). В табличной части необходимо указывать наименование приобретенного объекта, его стоимость, ставку НДС и срок службы в месяцах.

В документе поступления с видом *Основные средства* теперь появилась возможность быстрого ввода новых объектов — для этого достаточно ввести название этого основного средства в соответствующее поле и выбрать команду *Создать* (кнопка «+» контекстного меню). При необходимости пользователь может в любой момент открыть справочник *Основные средства*, чтобы ввести дополнительную информацию о конкретном объекте. Проводки после проведения документа:

Дт 08.04.2 Кт 60.01 и Дт 01.01 Кт 08.04.2 – на стоимость приобретенных основных средств;

Дт 19.01 Кт 60.01 – на сумму НДС, предъявленного продавцом.

Если стоимость ОС не превышает 100 тыс. руб., то для целей налогового учета по налогу на прибыль программа включает указанную стоимость в расходы записями в специальные ресурсы регистра бухгалтерии:

Сумма НУ Дт 26 (44, 20) и Сумма НУ Кт 01.01– на сумму расходов по приобретенным основным средствам.

Порядок отражения расходов определяется в соответствии с реквизитом *Способ отражения расходов по амортизации*.

Помимо движений по бухгалтерскому и налоговому учету документ формирует записи в периодические регистры сведений, отражающие информацию об ОС.

Помимо этого, в программе доступен новый ОКОФ ОК 013-2014, действующий с 1 января 2017 года (Постановление Правительства РФ от 07.07.2016 №640). Изучаемая организация при введении в эксплуатацию новых ОС должна определять сроки амортизации в налоговом учете, основываясь на новом классификаторе основных средств, включаемых в амортизационные группы. По уже эксплуатируемым ОС пересчитывать норму амортизации из-за изменения классификатора не нужно. Благодаря новым возможностям программы, учет ОС существенно упростился.

Начиная с версии 3.0.55 появилась возможность автоматически формировать и отправлять прямо из программы, одним нажатием клавиши, набор финансовых отчетов заемщика во все территориальные банки Сбербанка. Состав отчетов включает в себя базовые формы бухгалтерской отчетности - бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и т. д., а также другие отчеты, необходимые для мониторинга банком платежеспособности заемщика – отчет о задолженности компании, оборотно-сальдовые ведомости по счетам и анализы счетов.

Исходя из вышеизложенного можно сказать что предлагаемая версия платформы «1С:Предприятие 8.3» содержит ряд важных изменений и дополнений.

Изложенные нами предложения по совершенствованию учета и оценки активов позволят упростить бухгалтерский учет, сделать его приближенным к положениям международных стандартов и сделать отчетность прозрачной и достоверной.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Активы особо выделяют в составе объектов бухгалтерского учета экономического субъекта. В российской системе бухгалтерского учета активы подразделяются на: внеоборотные и оборотные. Оценка и учет активов всегда сопряжены с трудностями в связи с частой сменой законодательства в этой области. Бухгалтерия каждой организации должна организовывать учет активов таким образом, чтобы обеспечить контроль над правильностью наличия и движения активов, их правильной оценки, поэтому актуальность выбранной темы выпускной квалификационной работы не вызывает сомнений.

Объектом исследования является организация ООО «Йолдыз» Лаишевского района Республики Татарстан. Его производственное направление скотоводческое. Такая специализация соответствует Казанской пригородной экономической зоне.

Изучаемая организация имеет низкие показатели фондообеспеченности и высокие показатели обеспеченности энергоресурсами.

ООО «Йолдыз» является прибыльным предприятием.

Уровень рентабельности за рассматриваемый период уменьшился на 25,11 пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Йолдыз» выше на 0,69 пункта.

В ООО «Йолдыз» показатели экономической эффективности в основном ниже среднереспубликанских данных.

В 2016 году ООО «Йолдыз» имело кризисное финансовое состояние, в 2017 году ситуация улучшилась и изучаемая организация имела неустойчивое финансовое состояние, которое сопряжено нарушением платежеспособности.

В выпускной квалификационной работе с критических позиций изучен бухгалтерский учет и оценка активов в ООО «Йолдыз» Лаишевского района, при этом были выявлены недостатки и предложены пути совершенствования.

В настоящее время отсутствуют источники, перечень и формы документов, подтверждающие рыночную стоимость активов, имеются лишь некоторые

рекомендации. В связи с этим у организаций возникают определенные трудности. Нами предложены рекомендации по подтверждению рыночной стоимости активов в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Определение финансового положения и результатов деятельности предприятия требует реальной оценки активов. На наш взгляд в рыночной экономике в соответствии с требованиями МСФО целесообразно производить оценку активов по справедливой стоимости.

Предложено определять первоначальную стоимость основных средств, поступивших в обмен на неденежные активы, а также полученных организацией от своих акционеров, собственников, участников, учредителей как справедливую стоимость. Также предложено первоначальную стоимость активов, полученных безвозмездно и выявленных при проведении инвентаризации, определять как справедливую стоимость. При этом в оценку при признании основных средств, поступивших безвозмездно, на наш взгляд, необходимо также включать затраты, непосредственно связанные с получением указанных активов.

С целью достоверного отражения информации о биологических активах по справедливой стоимости внесены коррективы в формы первичных документов.

В целях совершенствования учета предложено использовать версию 8.3 применяемой программы, которая имеет много новых возможностей для бухгалтеров изучаемого предприятия.

Необходимо стремиться улучшить использование активов. Это в свою очередь позволит повысить эффективность производства, увеличить объем производства продукции, снизить себестоимость, экономить капитальные вложения, увеличить прибыль и рентабельность капитала.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. [Федер.закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. №117-ФЗ с изм. и доп.] – М.: Эксмо, 2018. – 906 с.
2. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Указом Президента 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 31.12.2017)].
3. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Государственной Думой 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 31.12.2017)].
4. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» [Федер.закон: от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 03.07.2016)].
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н (ред. от 29.03.2017)].
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №106н (ред. от 06.04.2015)].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н (ред. от 08.11.2010)].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 09 июня 2001 г. №44н (с изменениями)].
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н (с изменениями)].
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ

- 14/2007 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. №153н (с изменениями)].
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 10 декабря ноября 2002 г. №126н (с изменениями)].
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. №114н (ред. от 06.04.2015)].
13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК и Методические рекомендации по его применению [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. №654].
14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 №49 (ред. от 08.11.2010)].
15. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015).
16. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский учет и анализ. Основы теории для бакалавров экономики: Учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров; Финансовый Универ. при Правительстве РФ. – М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 302 с.
17. Бабенко И.В., Тиньков С.А. Управление оборотными активами: логистический подход: Монография / И.В. Бабенко, С.А. Тиньков. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.
18. Бутакова Н.М., Яричина Г.Ф., Абрамов В.В. Учет денежных средств: Учебное пособие / Бутакова Н.М., Яричина Г.Ф., Абрамов В.В. - Краснояр.:СФУ, 2016. - 136 с
19. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [и др.] ; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.Е. Суглобова. — М. : РИОР : ИНФРА-М, 2018. — 478 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).

20. Бухгалтерский учет. Хрестоматия / Под ред. В.И. Видяпина. – СПб.: Питер, 2007. – 864 с.
21. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 277 с.
22. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М.: Феникс. – 2014. – 464 с.
23. Васильева Л.С. Финансовый анализ: Учебник / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. – М.: КНОРУС, 2011. – 880 с.
24. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>].
25. Дружиловская Э.С. Проблемы бухгалтерской оценки активов в трудах современных ученых // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №48. – с. 36 – 56.
26. Дружиловская Э.С. Проблемы применения справедливой стоимости в российском и международном бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 17. – С. 2 - 11.
27. Елицур М.Ю., Наумов В.П., Носова О.М., Фролова М.В. Экономика и бухгалтерский учет. Общепрофессиональные дисциплины: учебник / М.Ю. Елицур, В.П. Наумов, О.М. Носова, М.В. Фролова. — М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2018. — 544 с.
28. Илышева Н.Н., Неверова О.С. Справедливая стоимость как метод оценки: настоящее и будущее // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 7. – С. 48 - 52.
29. Камысовская С.В., Захарова Т.В. Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей : учеб. пособие / СВ. Камысовская, Т.В. Захарова. — М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2016. – 432 с.
30. Карзаева Н.А. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – 215 с.
31. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс] :

- учебник / В. Э. Керимов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – 688 с.
32. Концепция бухгалтерского учета рыночной экономике России, одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.
33. Кручанова Ю.А. Принципы обеспечения контроля за активами организации в соответствии с МСФО // Бухгалтер и закон. – 2015. – №3. – с. 10 – 13.
34. Кувалдина Т.Б., Лапин Д.Р. Теория и практика применения текущей рыночной стоимости в оценке активов организации // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №20. – с. 2 – 15.
35. Куликова Л.И. Интерпретация активов организации в соответствии с бухгалтерскими концепциями // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №21. – с. 36 – 45.
36. Куприянова Л.М. Финансовый анализ: Учебное пособие / Л.М. Куприянова. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 157 с.
37. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: Учебник / Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 288с.
38. Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
39. Маркарьян Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. – М.: КноРус, – 2010. – 536 с.
40. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России : учебник для вузов / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская. — М.: Магистр : ИНФРА-М, 2018. — 560 с.
41. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016).

- 42.Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н).
- 43.Мизиковский Е.А., Мельник М.В. Теория бухгалтерского учета: Уч. / И.Е. Мизиковский, С.А. Кемаева, В.Н. Ясенев; Под общ. ред. Е.А. Мизиковского, М.В. Мельника. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 384 с.
- 44.Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 279 с.
- 45.Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник / Н.В. Парушина, С.П. Суворова. – М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 288 с.
- 46.Погорелова М.Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие / Погорелова М.Я. – М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 331 с.
- 47.Поленова С.Н. Некоторые вопросы оценки в бухгалтерском учете и отчетности // Аудитор. – 2017. – № 7. – С. 47 - 52.
- 48.Поленова С.Н. О понятии «оценка» в бухгалтерском учете // Аудитор. – 2017. – № 9. – С. 18 - 25.
- 49.Полковский А.Л. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : Учебник для бакалавров / А.Л. Полковский; под ред. проф. Л.М. Полковского. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 272 с.
- 50.Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 годы, утвержденной Приказом Минфина России от 07.06.2017 №85н.
- 51.Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci
- 52.Пфеффер А. Оценка объектов учета // Российский бухгалтер. – 2014. – №11. – с. 42 – 57.
- 53.Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №23. – с. 2 – 8.

54. Савицкая Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 608 с.
55. Сигидов Ю.И., Ясменко Г.Н. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, Г.Н. Ясменко - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 367 с.: 60x90 1/16. - (Высшее образование: Бакалавриат).
56. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
57. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. – М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
58. Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет и отчетность : учебник / Н.Н. Хахонова, ИВ. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.]; под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. — М. : ИОР : ИНФРА-М, 2018. — 552 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znanium.com>]. — (Высшее образование).
59. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 374 с.
60. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 375 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znanium.com>]. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/25135.

ПРИЛОЖЕНИЯ