

ФЕДЕРАЛЬНОЕ Государственное АВТОНОМНОЕ образовательное учреждение Высшего образования

**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
( Н И У « Б е л Г У » )**

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ  
ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА**

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 06001572  
Степановой Инны Геннадьевны

Научный руководитель  
к.т.н., доцент  
Семькина Л.Н.

Рецензенты  
к.э.н., доцент кафедры  
учета, анализа и  
аудита ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»  
Калуцкая Н.А.

главный бухгалтер  
Алексеевского филиала  
ООО «КРЦ «ЭФКО - Каскад»  
Шапошникова Е.Ю.

БЕЛГОРОД 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
1.1. Исторические этапы возникновения и развития стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета	7
1.2. Методика стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО	12
ГЛАВА 2. СОСТОЯНИЕ МЕТОДИКИ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ	17
2.1. Стоимостная оценка имущества	17
2.2. Стоимостная оценка обязательств	21
2.3. Проблемные аспекты развития методики оценки объектов бухгалтерского учета в России	27
ГЛАВА 3. ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РАМКАХ СУБЪЕКТА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	32
3.1. Организационно-экономическая характеристика субъекта экономической деятельности	32
3.2. Документальное оформление используемой методики оценки объектов бухгалтерского наблюдения	41
3.3. Влияние используемой методики оценки объектов на финансовое состояние организации	47
3.4. Перспективы развития методики оценки объектов в рамках субъекта экономической деятельности	52
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	62
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	67
ПРИЛОЖЕНИЯ	76

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время область стоимостной оценки стала одновременно наиболее важной и проблемной в учете и отчетности. В действующей в России учетно-аналитической системе пока нет современных методов определения стоимости активов и обязательств, отсутствует и формализованная процедура оценки. Поскольку в последние 20 лет в учете происходит вынужденное постепенное изменение концепции стоимостной оценки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в практику российского учета и отчетности были введены такие виды оценки, как текущая (восстановительная) стоимость, приведенная (дисконтированная) стоимость. Все активнее используется понятие «справедливая стоимость». В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, действующих в данный момент времени в РФ не содержится понятия «справедливая стоимость», отсутствуют и методики ее определения, а введенный на территории России стандарт (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» содержит сложные формулировки, непонятные для российских бухгалтеров. Поэтому научный и практический интерес вызывают исследования теоретических и научно-методических проблем в применении и использовании справедливой стоимости в учете и разработка конкретного инструментария оценки по справедливой стоимости.

Важное теоретическое и прикладное значение приобретают в настоящее время конкретизация и логическое соотношение дефиниций, используемых в стоимостной оценке активов и обязательств. Конкретизация этих понятий должна способствовать устранению терминологических разночтений идентичных понятий, усовершенствовать теоретическую базу оценки активов и обязательств. В этой связи возникает необходимость теоретического исследования, научно-методического обоснования и практического применения современного инструментария оценки активов и

обязательств, чем и обосновывается актуальность и своевременность темы выбранного исследования.

**Цель и задачи диссертационной работы.** Цель данного исследования заключается в развитии теоретических положений и совершенствование бухгалтерской оценки стоимости активов и обязательств и разработка практических рекомендаций по применению методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учёта.

Для достижения поставленной цели следует решить ряд задач следующего характера:

1. изучить исторические аспекты оценки объектов бухгалтерского учёта;
2. рассмотреть состояние методики стоимостной оценки объектов учёта в России;
3. ознакомиться с документальным оформлением используемой методики оценки объектов учёта в ПМК «Союзпарфюмерпром»;
4. изучить влияние используемой методики оценки объектов на современное финансовое состояние организации;
5. проанализировать перспективы развития методики оценки объектов в ПМК «Союзпарфюмерпром».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретические, методические и практические аспекты стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета организаций. Объектом исследования выступает предприятие Группы компаний «ЭФКО» Белгородской области – ПМК «Союзпарфюмерпром».

**Теоретическая и методологическая база исследования** явились труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и методики стоимостной оценки активов и обязательств; акты по нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета, отчетности и оценке; международные стандарты и интерпретации, регламентирующие правила составления финансовой отчетности и оценки; а также материалы научных

конференций, монографии, специализированные периодические издания и многое другое.

В ходе исследования были использованы следующие общенаучные методы исследования: (анализ и синтез, дедукция и индукция, логический и исторический, сопоставление и объяснение, метод математической статистики), а также использовались анкетирование и монографический метод.

В качестве **информационно-эмпирической базой** использовались нормативно-правовые акты, учебники, учебные пособия и монографии, статьи периодической печати, информация Интернет-сайтов, а также данные отчетности российских предприятий.

**Научная новизна** состоит в развитии теории и разработке методического инструментария бухгалтерской оценки стоимости активов и обязательств в контексте изменяющихся экономических условий, а также:

- в результате исследования были рассмотрены основные этапы возникновения и развития стоимостной оценки объектов бухгалтерского учёта, с их детальным изучением;

- выражено мнение о проблемных аспектах развития методики оценки объектов бухгалтерского учета в России;

- обозначены основные перспективы развития методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета в рамках субъекта экономической деятельности.

Теоретическая значимость работы заключается в систематизации и обобщении теоретических, практических и методических основ стоимостной оценки объектов бухгалтерского учёта.

**Практическая ценность** заключается в том, что предложенные в работе научно-методические подходы и рекомендации позволяют устранить существующие проблемы, а также решить ряд конкретных задач, возникающих в процессе оценки стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета.

**Объем и структура работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении даётся обоснование актуальности выбранной темы диссертационного исследования, формулируется цель и основные задачи работы, выделяется предмет и объект исследования, а также описывается практическая значимость и научная новизна.

В первой главе рассматриваются исторические аспекты оценки объектов бухгалтерского учёта, а также методика стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Во второй главе представлено стоимостная оценка имущества и обязательств, а также проблемные аспекты развития методики оценки объектов бухгалтерского учета в России

В третьей главе рассмотрены документальное оформление используемой методики оценки объектов бухгалтерского наблюдения, влияние используемой методики оценки объектов на финансовое состояние организации и перспективы развития методики оценки объектов.

В заключении сформулированы и обобщены основные результаты диссертационного исследования по теме.

# ГЛАВА 1. ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1.1. Исторические этапы возникновения и развития стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета.

Оценка объектов бухгалтерского учета является важной для получения объективной информации о хозяйственном и финансовом положении организации. При решении вопроса о методах оценки в современных условиях следует знать о том, как решались эти вопросы ранее. В данном параграфе рассмотрим исторические аспекты оценки в бухгалтерском учете на уровне мирового опыта. Представим ретроспективу этого вопроса, начиная от XIII века в различных странах – Италии, Франции, Великобритании, Германии, Голландии, США и др., а также рассмотрим различные точки зрения на вопросы оценки.

Для правильного решения вопросов оценки объектов бухгалтерского учета важно сделать экскурс в историю данной проблемы.

Первоначально, на ранних этапах развития товарного производства, с развитием общественного разделения труда, появилась потребность в оценке товаров, которые обменивались между собой: товар выражал свою стоимость в противостоящем ему товаре. Затем, по мере развития общественного производства появились первые формы «денег»: у охотников – меха, у земледельцев – зерно, у пастушеских племен – скот и т. д., но они не имели всеобщности. Например, в Египте это было зерно. «Монет или единого эквивалента в Египте не знали. Поэтому после составления инвентаря собранное зерно пересчитывали в условный выход, соответствующий съему с земли при самой высокой норме урожайности, что позволяло данные разных хозяйств делать сопоставимыми и сводить данные по всей стране».

Появление денег в виде монет облегчило обмен товаров и явилось крупным шагом в эволюции обменных операций, также в развитии

бухгалтерского учета, в частности, оценки. «Деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее - как средство в расчетах (все счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости; они стали измерять весь инвентарь». Деньги, выполняя функцию меры стоимости, соизмеряют стоимости товаров. «Стоимость вещи, выраженная в деньгах, есть ее цена». Ранее деньги учитывали по металлу и весу, потом по видам монет, в настоящее время используется законодательно закрепленная денежная единица, с помощью которой измеряют количество денег и цену товара.

Денежная оценка позволила обобщить разнородные факты хозяйственной жизни, группировать учетные объекты и операции, получать системную информацию. Произошел переход от натурального учета к стоимостному. Но вплоть до XIII века деньги оставались таким же товаром, как продукты и орудия труда; стоимостному измерению подверглись не все объекты бухгалтерского учета. Развитие бухгалтерского учета в средние века в Западной Европе происходило в монастырях, т.к. мощь церкви в то время нарастала и монастыри стали центром просвещения. В средние века впервые упоминаются справедливые цены, главным идеологом которых был философ Фома Аквинский (XIII в.). «Справедливая цена - это себестоимость плюс наценка, обеспечивающая стандартный минимум жизни продавцу. Если продавец завышает справедливую цену — он наживается, если занижает, то беднеет[27].

Появление денежной оценки послужило базой для возникновения двойной записи. Первым шагом было то, что некоторые хозяйственные операции уже сами по себе отражались дважды: при продаже товаров их списывали в натуральном выражении, а деньги приходовали. Затем и сами товары стали отражать дважды: в натуральном и денежном выражении.

Однако, по мнению Соколова Я. В. и Соколова В.Я. двойная бухгалтерия не могла появиться ранее XIII века. Об этом говорят многочисленные факты:

– деньги до этого времени были мало распространены;

– прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями;

– из всех функций денег преобладала функция средства платежа;

– многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления.

Введение единого денежного измерителя было самой большой революцией, ибо сведение множества предметов и не меньшего множества валют к единому измерителю привело к значительно большим условностям в экономической информации, чем это было раньше. Но эта условность создала возможность для: а) конструирования системы счетов и б) соизмерения и оценки все совокупности ценностей, прав и обязательств, входящих в понятие предмета бухгалтерского учета[16].

Основоположник двойной записи, ученый эпохи Возрождения Лука Пачоли упоминает об отражении в учете товаров по текущей продажной максимальной цене: «...причем всем вещам поставишь обычные цены. Последние назначай лучше выше, чем ниже, например, если тебе кажется, что вещь стоит 10, то скажи 14, чтобы лучше удалась тебе прибыль». Такой подход приводил к завышению капитала и уменьшению прибыли. Вместе с тем Л. Пачоли рекомендовал оценку по себестоимости (фактическую себестоимость) в отношении мены товаров: «Сделав запись, ты должен выразить мену в деньгах, т.е. как бы предположить куплю и продажу на наличные, и, смотря по тому, какую, по твоему мнению, ценность представляет товар, такую принять за основание цену». Лука Пачоли сформулировал правила проверки достоверности расчетов с дебиторами: «...Нельзя никого считать должником (дебитором) без его ведома, даже если это и оказалось целесообразным...».

Таким образом, в средние века в Италии преимущественно получили распространение два вида оценок: по цене приобретения (исторической) и по

цене продажной (рыночной). В то же время в Германии долгие годы применялась только конъюнктурная (рыночная) оценка.

Во Франции XIX века в период развития промышленности и становления промышленного учета горячие дискуссии вызывала идея выбора и обоснования оценки.

В 1860 г. Гильбо предложил постоянное ведение счета реализации товаров, что получило название перманентного инвентаря. Под этим понятием он понимал постоянную историческую оценку объектов учета.

Сторонниками оценки по текущим ценам были Ж. Б. Сэй, Дюбок, Вулан, Булло. Оценка по себестоимости защищали Лавель, Лефевр, Перро. Некоторые авторы пытались отстаивать обе оценки сразу. Так, Лами высказывался за оценку предметов по себестоимости, если они не обесценивались и не изнашивались и рекомендовал прибегать к текущей оценке, если предметы теряли свою стоимость[53].

В бухгалтерском учете материалы приходуются по фактическим ценам, а списываются по текущим. Кине, Гильбо и др. в этом видели серьезный недостаток, т.к. не соблюдалась соизмеримость оценки по дебету и кредиту одного и того же счета. Курсель-Сенель, напротив, считал это преимуществом, т.к. данный счет позволял четко разграничить прибыль производства и прибыль конъюнктурную. В это же время проблемами исследования оценки занимались немецкие ученые. Литература о балансе первые 40-50 лет занималась именно вопросами оценки.

Отец немецкого балансоведения И. Ф. Шер (1846-1914) оценку считал основным моментом в реальности баланса. Исходя из принципа консерватизма он предлагал оценку исходя из минимальных цен: для учета берется наименьшая из оценок на текущую дату (либо себестоимость, либо продажная цена). Но это приводило к образованию скрытых резервов и, как признавал сам Шер, переходит в фальсификацию. Э. Шмаленбах (1873-1955) предлагал оценку основных средств по цене приобретения, материалов и готовой продукции – по минимальной цене.

В то время, когда реформировался бухгалтерский учет в советской России, в США и англоязычных странах вопрос о природе счета Капитала у американца Вильяма Эндрю Патона и англичанина Френсиса Пикслея и их последователей разделил исследователей в области бухгалтерского учета на персоналистов и институалистов. Персоналисты утверждали, что счет Капитала отражает кредиторскую задолженность предприятия его собственнику. Институалисты же такое отождествление не проводили и считали, что нельзя смешивать долги с капиталом.

Таким образом, изучение исторического развития оценки позволило выявить ее следующие этапы развития (Табл. 1)

Таблица 1

#### Исторические этапы развития оценки

Название этапа	Период	Характеристика этапа, основные положения
Натуралистический	До VII в. до н. э.	Оценка товаров производилась по стоимости обмениваемого товара: товар выражал свою стоимость в противостоящем ему товаре. Затем некоторые товары стали служить эквивалентом денег: зерно, мех, скот и т. п.
Зарождение и распространение денежной оценки	VII в. до н. э. – XI в. н. э.	Появление денег в виде монет облегчило обмен товаров. Сначала деньги выступали как самостоятельный объект учета, далее – как средство в расчетах.
Распространение рыночной и исторической оценок	XII – XV вв.	Появление денежной оценки послужило базой для возникновения двойной записи. В Италии для оценки товаров получили преимущество два вида оценок: цена приобретения (историческая) и цена рыночная.
Развитие многообразия оценок	XVI – XIX вв.	Развитие подходов к оценке в зависимости от объектов бухгалтерского учета, от целей самой оценки (Г. Рем, Ж. Савари, И. Крайбиг). Споры об оценке в динамической и статистической теориях о балансе.
Регламентация оценки	XIX – конец XX вв.	Закрепление определенных способов оценки объектов бухгалтерского учета в национальных стандартах. Преобладание исторической оценки.
Объединение разнообразных оценок в категорию «справедливая стоимость»	конец XX в. – наст.вр.	Справедливая стоимость впервые введена в американских стандартах в 1991 г. В международных стандартах впервые закреплена в 1995 г. МСФО «Финансовые инструменты»

На примере оценки видно, что за каждым методологическим приемом стоят интересы определенных групп. Персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, но то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия, они требовали переоценки. Институалисты отстаивали интересы собственника. Они утверждали, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию средства, отраженные в балансе, и иметь правильно определенный, действительный результат своей хозяйственной деятельности [19].

Тем не менее, споры о приоритетности того или иного способа оценки объектов бухгалтерского наблюдения, начавшиеся практически с самих истоков бухгалтерского учета, ведутся и по сей день.

## 1.2 Методика стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО

Во второй половине XX века в условиях глобализации экономики, финансов, роста числа транснациональных компаний перед экономическими субъектами на макро- и микроуровне возникла острая необходимость унификации финансовой отчетности для достижения ее сопоставимости. В связи с чем возникла концепция международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) - унифицированных правил представления результатов деятельности компаний, применение которых позволит нивелировать различия в национальных системах бухгалтерского учета и отчетности, сложившихся исторически. В России программа реформирования бухгалтерского (финансового) учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности была принята в 1998 году и ее реализация продолжается по сегодняшний момент. Согласно принятой концепции предполагается постепенная трансформация правил ведения

бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов.

Под оценкой элементов финансовой отчетности в МСФО понимают процесс определения денежных сумм, по которым объекты учета должны признаваться и вноситься в баланс и отчет о прибылях и убытках.

В отличие от российских стандартов концепция МСФО предусматривает такие подходы к оценке объектов учета для отражения в финансовой отчетности, как историческая стоимость, текущая рыночная стоимость, стоимость реализации и приведенная стоимость.

Для этого МСФО рекомендует применение четырех методов оценки, а также их комбинации. К ним относятся:

- оценка по фактической стоимости приобретения;
- оценка по восстановительной стоимости;
- оценка по возможной цене продажи (погашения);
- оценка по дисконтированной стоимости.

Историческая стоимость или оценка по себестоимости. Данный подход совпадает с российской практикой и может применяться в отношении нематериальных активов, основных средств, запасов.

Текущая рыночная стоимость или справедливая стоимость. В отличие от российских нормативных документов в стандартах МСФО содержится четкое разъяснение понятия «текущая рыночная стоимость», описаны методики оценки активов и требования к раскрытию информации в финансовой отчетности. Под справедливой стоимостью, согласно МСФО 13, понимается «цена, которая может быть получена в случае продажи актива или заплачена при передаче обязательства в обычной операции между участниками рынка на дату измерения». Справедливая стоимость может применяться для оценки:

- основных средств как альтернатива оценки по себестоимости;
- нематериальных активов также в качестве альтернативы исторической стоимости, но при условии наличия активного рынка;

- инвестиционного имущества, т.е. имущества, которое приобретено с целью получения арендных платежей, не используемого в производственной или управленческой деятельности организации. Но поскольку рынок недвижимости в разных странах имеет разную степень активности и информатизации, то МСФО предоставляет возможность выбора альтернативной модели учета по исторической стоимости;

- долгосрочных активов, предназначенных для продажи. В случае если организация решила продать долгосрочные активы, то их переводят в состав оборотных активов и отражают по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а начисление амортизации прекращают;

- активов приобретаемой дочерней компании. Определение текущей стоимости производится на дату приобретения для формирования достоверной экономической оценки сделки.

Необходимо отметить, что в качестве справедливой стоимости признается «цена выхода» (exit price), то есть цена спроса (bid price), а не предложения (ask price). Это та цена, которую реально могут получить продавцы, а не та, по которой они хотели бы реализовать актив.

Стоимость реализации или возможная цена продажи. При определении возможной цены продажи учитывается как временной фактор - учитывается сумма денежных средств, которая может быть получена в настоящее время, так и существование рынка при нормальном ходе дел. Таким образом, стоимость реализации представляет собой рыночную цену, сложившуюся в настоящий момент при нормальном соотношении спроса и предложения. В качестве примера использования данного вида оценки в МСФО можно привести оценку стоимости запасов. В частности, согласно МСФО (IAS) 2 запасы должны оцениваться (измеряться) по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене реализации (продажи). Чистая цена реализации запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, поэтому оценка по текущей рыночной стоимости к запасам не применяется.

Приведенная или дисконтированная стоимость. В соответствии с данным подходом активы оцениваются по приведенной стоимости чистых будущих денежных потоков, которые будут созданы при использовании актива при обычных условиях осуществления хозяйственной деятельности. Оценка по дисконтированной стоимости весьма распространена в концепции МСФО и применяется при определении стоимости основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов, активов, переданных в финансовую аренду. Дисконтированная стоимость также применяется в случае оценки отсроченной оплаты за активы, т.е. в случаях, когда оплата за основные средства, нематериальные активы или запасы отсрочена во времени, а также для оценки финансовых инструментов. Согласно требованиям МСФО финансовые инструменты учитываются либо по справедливой стоимости, либо по амортизированной стоимости с использованием эффективной процентной ставки, которая, по сути, выступает ставкой дисконтирования ожидаемых денежных потоков[43].

Согласно МСФО № 36 «Обесценивание активов» в балансе отображаемая стоимость активов не должна превышать их возмещаемую стоимость, то есть, сумму, которую можно получить при продаже актива или от его использования. Обесцениванием называется ситуация, когда стоимость актива по балансу выше, чем его возмещаемая стоимость. На конец каждого отчетного периода необходимо контролировать, чтобы стоимость активов как можно точнее соответствовала возмещаемой стоимости, которая равняется большей из сумм:

- справедливой стоимости, уменьшенной на сумму реализационных издержек;
- ценности использования – приведенной (дисконтированной) стоимости будущих денежных потоков от использования актива, как правило, в течение 5 лет.

Справедливая стоимость, согласно принятому в России МСФО №13 «Оценка справедливой стоимости», это цена, по которой в текущих условиях

на организованном рынке можно продать актив или реализовать обязательство на дату оценки. То есть, это справедливая рыночная стоимость актива, которая не зависит от специфики деятельности компании. При определении рыночной стоимости необходимо учитывать только те сделки, которые могли бы совершаться между осведомленными, независимыми и заинтересованными сторонами.

Определение справедливой стоимости активов и обязательств дает наиболее точную, достоверную и полезную информацию для составления финансовой отчетности, которая отражает реальное состояние компании. Данная отчетность, в том числе в случае выхода на международные рынки, будет полезна как внешним пользователям (кредиторам, инвесторам, миноритарным акционерам), так и лицам внутри компании, ответственным за принятие управленческих решений. Стремление к отображению данных в финансовой отчетности по справедливой цене дает наиболее объективную информацию о финансовом положении компании, повышает ее имидж, способствует росту доверия к компании среди кредиторов и инвесторов.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО, IFRS) в большей мере направлены на максимально объективное раскрытие информации для внешних пользователей. Если компания выходит на международный рынок, необходимо чтобы инвесторы, контрагенты, рейтинговые агентства, финансовые институты и прочие заинтересованные лица имели возможность правильно трактовать финансовую отчетность компании. Для этого применяется правило оценки активов и обязательств компании по справедливой стоимости.

На практике наибольшее применение получил метод оценки по фактической стоимости. Обычно данный метод применяют в комбинации с другими, что позволяет разносторонне оценить различные объекты учета.

## ГЛАВА 2. СОСТОЯНИЕ МЕТОДИКИ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

### 2.1. Стоимостная оценка имущества

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н к объектам оценки относятся в части имущества - незавершенные капитальные вложения, финансовые вложения, основные средства , материально-производственные запасы , незавершенное производство, расходы будущих периодов.

В соответствии с правилами, установленными Положением, имущество может оцениваться:

1. при постановке на бухгалтерский учет:
  - по фактической себестоимости приобретения или изготовления производства);
  - по рыночной стоимости - при получении имущества безвозмездно;
  - по стоимости, обусловленной соглашением сторон, - при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, в совместную деятельность и аналогичных случаях.

Полученная при этом оценка имущества носит название первоначальной стоимости объекта.

2. в процессе использования и при отражении в бухгалтерской отчетности:
  - по остаточной стоимости, которая определяется расчетно путем вычитания из учетной (первоначальной) стоимости имущества начисленной амортизации (износа);
  - по восстановительной стоимости, в этой оценке имущество отражается после его переоценки;

- по цене возможной реализации, эта оценка применяется в случае превышения его учетной стоимости над ценой его возможной реализации.

Оценка имущества представляет собой способ выражения в бухгалтерском балансе учета и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования в денежном измерителе. При оценке имущества предприятия, его обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету и отчетности «Учетная политика предприятия», ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. От правильности оценки объектов бухгалтерского учета зависит реальность данных, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность и определяется финансовый результат деятельности предприятия [2].

Оценка имущества предприятия, обязательств, хозяйственного процесса ведется в валюте, действующей на территории страны, то есть в рублях. Если они выражены в иностранной валюте, то параллельно осуществляется ее пересчет в рубли (по курсу ЦБ на дату совершения операции).

Основные методы оценки имущества и обязательств описаны в п. 23 Положения по ведению бухучета (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н), определяющем открытый перечень оценочных методов (рис.1).

Объектами учета, подлежащими оценке, являются:

1. Нематериальные активы. В текущем учете отражаются по первоначальной и/или восстановительной стоимости. В балансе отражаются по остаточной стоимости (счета 04– 05).

2. Основные средства наряду с первоначальной стоимостью учитываются по остаточной и восстановительной стоимости. Перевод первоначальной в восстановительную происходит в результате переоценки. Переоценка основных средств связана с инфляционными процессами и направлена на приближение первоначальной оценки к реальной. В текущем

учете основные средства отражаются по первоначальной стоимости или по восстановительной (если была переоценка). В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости (счета 02– 01) (Приложение 1).

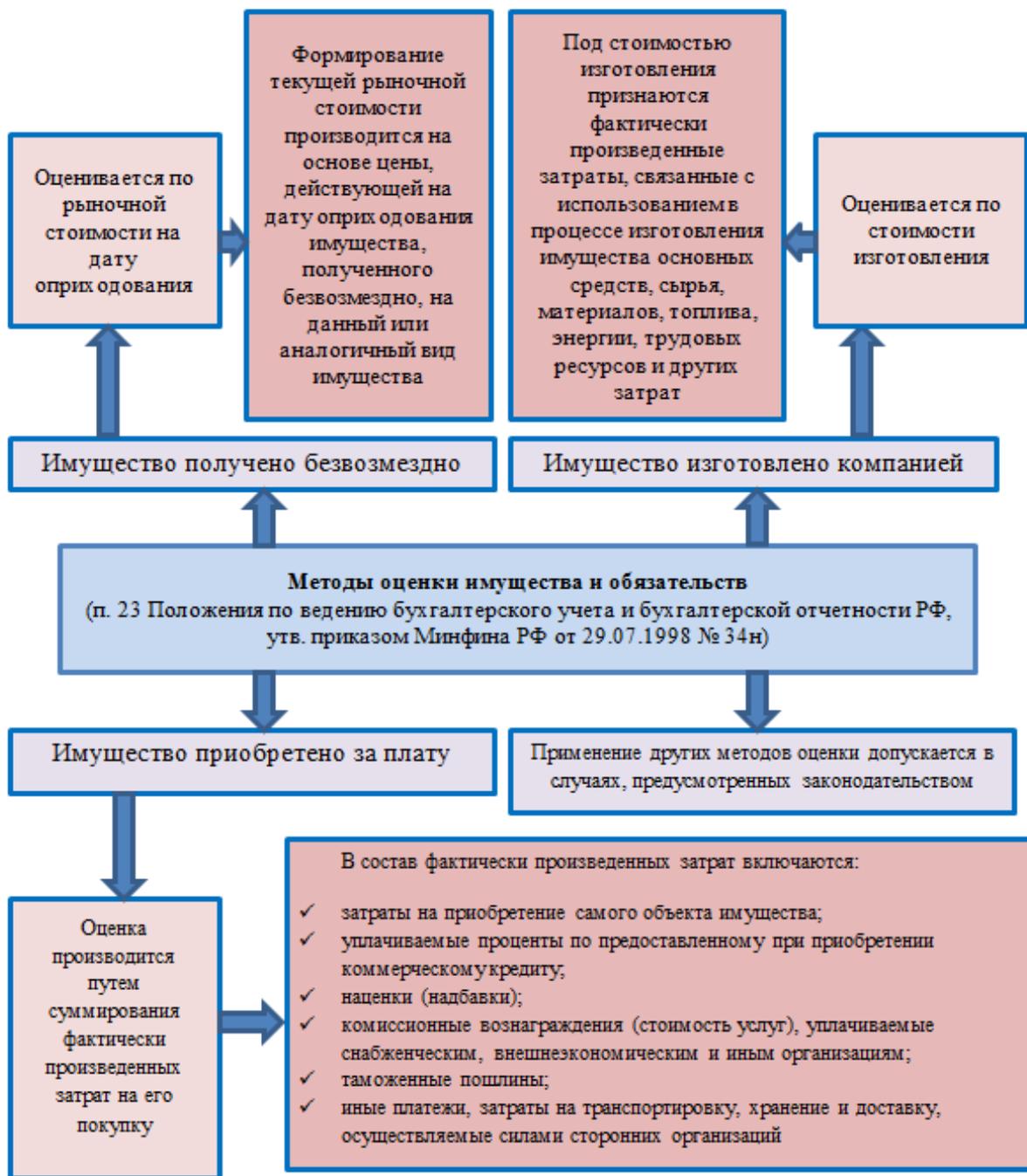


Рис. 1 Оценочные методы имущества и оценки обязательств

3. Материалы. В синтетическом учете и отчетности отражаются по их фактической себестоимости. Однако в текущем учете оценка материальных

ценностей по фактической себестоимости затруднена, т.к. полную информацию для ее исчисления можно получить только после отражения на счетах бухгалтерского учета большинства хозяйственных операций. Фактическую себестоимость материальных ценностей можно определить только по окончании месяца, а текущий учет нужно вести ежедневно. Поэтому в текущем учете материальные ценности отражаются по твердым учетным ценам: по плановой себестоимости приобретения, договорным ценам поставщика и т.п. В конце месяца учетные цены доводят до фактической себестоимости:

1) если текущий учет ведется по ценам приобретения (договорные, оптовые, розничные), то фактическая себестоимость равна сумме цен приобретения и транспортно-заготовительных расходов (ТЗР);

2) если текущий учет ведется по плановой себестоимости, то фактическая себестоимость определяется как сумма плановой себестоимости и отклонения фактической себестоимости от плановой себестоимости (Приложение 2).

4. Готовая продукция отражается в балансе по фактической себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, материалов, энергии, трудовых ресурсов и т.д.

5. Товары в балансе отражаются по розничным или продажным ценам.

6. Краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения отражаются в суммах, вытекающих из содержания хозяйственных операций и подтвержденных первичными документами.

В Российской Федерации существуют три метода оценки запасов материальных ресурсов при списании их в производство:

1. Метод ФИФО (first-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов по их первоначальной стоимости. Применяется такое правило: «первая партия на приход – первая в расход», то есть сначала списываются в расход материалы по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и т.д.

2. Метод ЛИФО (last-in-first-out) – это оценка материальных ресурсов по восстановительной стоимости. Применяется такое правило: «последняя партия на приход – первая в расход». Материальные ресурсы, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего приобретения, затем предыдущего и т.д. в порядке очередности.

3. Метод средней себестоимости.

Таким образом, в самом общем виде оценка есть способ выражения экономических событий в денежном измерителе.

## 2.2 Стоимостная оценка обязательств

В РФ понятие «обязательство» может быть рассмотрено с трех позиций: юридической, экономической и бухгалтерской (табл. 1). В рамках каждой позиции можно выделить различные подходы к классификации и оценке обязательств (табл. 1). В общем случае под обязательствами понимаются свободно заключенные соглашения между двумя или более сторонами для осуществления определенной деятельности, имеющей экономическую целесообразность.

Юридическая трактовка обязательства приведена в Гражданском кодексе РФ. С юридической точки зрения под обязательством понимают взаимоотношение, в силу которого «одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [16].

Традиционно в юриспруденции, точно так же, как в экономике и бухгалтерском учете, выделяют три источника возникновения обязательств: договор, закон и деликт, то есть причинение вреда. В качестве примера договорных обязательств выступают обязательства,

возникающие перед поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками в процессе ведения расчетов за товары, работы и услуги. К обязательствам, основанием которых выступает закон, относятся обязательства по уплате налогов и обязательства государства перед предприятием возмещению сумм налоговых платежей. Примером обязательства, основанием которых является деликт, относятся обязательства по возмещению материального ущерба.

Таблица 2

Варианты трактовки понятия «Обязательства» в России

Показатели	Точка зрения		
	юридическая	экономическая	бухгалтерская
Определение обязательства	Взаимоотношение, в силу которого одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.	Будущие потоки средств, обусловленные кредитами, предоставленные и полученные хозяйствующими субъектами	Дебиторская и кредиторская задолженность
Причина возникновения	Договор, закон, деликт		
Принцип оценки	Номинализм	Временная ценность денег	Номинализм
Изменение оценки течением времени	Не производится	Обесценение	Создание резерва по сомнительным долгам по дебиторской задолженности

С точки зрения юридического подхода обязательства можно классифицировать по способам прекращения. Прекращением обязательства является его аннулирование. В ГК РФ определен перечень фактов хозяйственной жизни, с совершением которых связано прекращение обязательств. К таким фактам относятся: исполнение обязательства; предоставление отступного; зачет обязательств; совпадение должника и кредитора в одном лице; новация обязательств; прощение долга; а также прекращение обязательства в результате невозможности исполнения, акта

государственного органа, смерти гражданина или ликвидации юридического лица [17].

Исполнение обязательств представляет собой фактическое выполнение действий, служащих предметом обязательства или воздержание от определенных действий должником. Обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.д.). Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами. Экономический смысл предоставления отступного состоит в том, что должник по обязательству, отказываясь от его исполнения, возмещает связанные с таким отказом убытки кредитора.

Обязательство может быть прекращено полностью или частично зачетом встречного однородного требования, при этом для зачета достаточно заявления одной из сторон. Обязательство прекращается совпадением должника и кредитора в одном лице. Примером такой ситуации может служить случай выкупа организацией собственного векселя.

Обязательство может быть прекращено соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающими иной предмет способа исполнения (новация). Например, вместо уплаты денежных средств, предусмотренной договором поставки, покупатель обязуется оказать услуги на ту же сумму.

Прекращение обязательства прощением долга заключается в освобождении кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора, например, в рамках благотворительной деятельности.

Обязательство прекращается невозможностью исполнения, если этот факт вызван обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. Если в результате издания акта государственного органа исполнение обязательства становится невозможным полностью или частично, обязательство прекращается. Обязательство прекращается смертью должника, если оно не

может быть исполнено без личного участия должника либо обязательство иным образом неразрывно связано с личностью должника. Обязательство прекращается ликвидацией юридического лица (должника или кредитора), кроме случаев, когда законом или иными правовыми актами исполнение обязательства ликвидируемого юридического лица возлагается на другое лицо. ГК РФ установлена очередность удовлетворения требований кредиторов ликвидируемого юридического лица.

Юридическая оценка обязательств основана на принципе номинализма: оценка обязательства выражается либо в сумме цены сделки, определенной сторонами; либо в суммах определяемых законом; либо в суммах возмещения ущерба, присужденных судом. Следует отметить, что сумма оценки обязательства в промежуток времени с момента возникновения до погашения может измениться только в силу вышеуказанных факторов.

С экономической точки зрения [10] обязательства отражают будущие потоки денежных средств, обусловленные кредитами, предоставленными (дебиторская задолженность) и полученными (кредиторская задолженность) предприятием.

Экономическая трактовка не принимает в расчет обязательства по договорам, не начатым исполнением. В этой связи экономическая трактовка обязательств является уже юридической трактовки. Сумма дебиторской задолженности, отражаемая в бухгалтерском учете, фактически показывает величину средств, изъятых из оборота предприятия и должна рассматриваться как статья его расходов. Сумма кредиторской задолженности, представленная в бухгалтерском балансе, показывает величину бесплатного кредита, полученного предприятием, и должна рассматриваться как статья его доходов.

В основу экономической оценки обязательств положен принцип временной ценности денег. В соответствии с данным принципом исчисление «сегодняшней» суммы может осуществляться в «завтрашних» деньгах, или же расчет «завтрашней» суммы будет произведен в «сегодняшних» деньгах.

Такой подход позволяет определить, насколько обесценится причитающаяся к получению сумма за промежуток времени с момента возникновения обязательства до момента его погашения.

С бухгалтерской точки зрения источником возникновения обязательств являются расчетные отношения предприятия с контрагентами по конкретным фактам хозяйственной жизни. В российской системе бухгалтерского учета отсутствует специальный нормативный документ, определяющий учет обязательств. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предопределяет отражение в учете обязательств, которые входят в категории активов и пассивов, то есть составляют дебиторскую и кредиторскую задолженность. При этом под дебиторской задолженностью понимаются суммы денежных средств или суммы денежной оценки иных активов, причитающихся к получению предприятием [9], а под кредиторской задолженностью - суммы денежных средств или суммы денежной оценки иных активов, причитающихся к выплате предприятием [8].

В бухгалтерском балансе любого предприятия всегда присутствует определенный минимум дебиторской и кредиторской задолженности, который можно отнести к устойчивым активам или устойчивым пассивам.

В настоящее время бухгалтерские нормативные документы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» регламентируют исключительно вопросы оценки обязательств, возникающих в процессе ведения расчетов с контрагентами за товары (работы, услуги) и определяют в качестве основы их учетной оценки юридический принцип номинализма. Это означает, что дебиторская и кредиторская задолженность должна отражаться в бухгалтерской отчетности в суммах, причитающихся к получению или платежу на отчетную дату согласно договору, закону или оценке деликта. Оценка дебиторской задолженности может быть скорректирована поправкой, учитывающей вероятность погашения обязательства не в полном объеме. Это предусматривает создание резерва по сомнительным долгам.

С бухгалтерской точки зрения обязательства предприятия можно классифицировать по нескольким основаниям [2]: по варианту участия в них предприятия; по продолжительности влияния на финансовое положение организации; по срокам; по отношению к лицам, с которыми организация вступает в сделки .

В бухгалтерском учете обязательства интерпретируются через категорию «расчеты». В Плана счетов для учета состояния и динамики расчетов предприятия выделяется специальная группа счетов - расчетные счета, или счета учета расчетов. В действующем Плана счетов это раздел VI «Расчеты». Согласно Инструкции по применению Плана счетов «счета этого раздела предназначены для обобщения информации обо всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов» [6]. В плане счетов бухгалтерского учета счета расчетов делятся по трем основаниям: виду контрагентов, характеру обязательств и срокам погашения.

Таким образом, исходя из вышесказанного, можно отметить, что в российской системе учета используется термин «обязательство», объединяющий понятия «дебиторская и кредиторская задолженности».

В российской системе учета для оценки обязательств используется принцип номинализма.

В российской системе учета возможно изменение оценки в отношении суммы дебиторской задолженности на величину резерва по сомнительным долгам. Остальные методы оценки обязательств, используемые в международной системе учета: восстановительная стоимость, возможная цена погашения и дисконтированная стоимость погашения, - не применяются в российской системе учета.

### 2.3. Проблемные аспекты развития методики оценки объектов бухгалтерского учета в России

Одними из наиболее актуальных для современного бухгалтерского учета являются проблемы оценки его объектов. Проведенные исследования позволяют сделать вывод о том, что в настоящее время в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету представлены правила оценки не всех учетных объектов. Так, на сегодняшний день в данных документах отсутствуют регламентации по оценке практически всех обязательств организации. Не представлены в указанных документах и требования к оценке дебиторской задолженности. Кроме того в настоящее время в отечественном учете отсутствуют такие учетные объекты как инвестиционная недвижимость, биологические активы и долгосрочные активы, предназначенные для продажи. Следовательно, в вышеназванных документах не содержатся и специальные регламентации по оценке указанных объектов. Существующие же требования российских бухгалтерских нормативных документов к оценке объектов учета уже достаточно давно не обновлялись и содержат ряд открытых и дискуссионных вопросов (таблица 3).

Как видно из таблицы 3, многие наиболее важные регламентации по оценке учетных объектов в российском бухгалтерском учете не обновлялись более 10 – 15 лет. Отметим, что отдельные изменения за этот период вносились в указанные документы (в том числе и в ПБУ 5/01, и ПБУ 6/01 и др.). Вместе с тем данные изменения не решили все проблемы, и российские бухгалтерские нормативные документы до сих пор содержат ряд открытых и дискуссионных вопросов оценки объектов учета[7].

Наиболее важными среди них, на наш взгляд, являются следующие: проблемы учета обесценения финансовых и нефинансовых активов; вопросы, связанные с проведением переоценки активов; проблемы оценки долгосрочных и краткосрочных обязательств; вопросы формирования

остаточной стоимости амортизируемых активов; проблемы завышения оценки активов на величины не относящихся к их созданию расходов; вопросы оценки выбывающих активов; проблемы оценки активов, обязательств, доходов и расходов по договору операционной и финансовой аренды и др. Более подробно многие из указанных проблем и возможные пути их решения проанализированы нами в [4 – 6 и др.]. Отметим, что ряд проблем, взаимосвязанных с вышеуказанными проблемами, исследован также в [2, 3, 7 – 11 и др.].

Таблица 3

Последовательность создания современных отечественных бухгалтерских нормативных документов, устанавливающих регламентации по оценке различных объектов учета

Годы	<b>Утверждение основных российских бухгалтерских нормативных документов, содержащих правила оценки отдельных учетных объектов</b>
1999 г.	Введены в действие ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, содержащие отдельные правила оценки соответственно доходов и расходов организации, и ПБУ 4/99, устанавливающее некоторые подходы к оценке статей бухгалтерской отчетности
2000 г.	Утверждено ПБУ 13/2000, регламентирующее правила первоначальной оценки неденежных активов, полученных в качестве государственной помощи
2001 г.	Введены в действие ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01, устанавливающие требования к оценке соответственно запасов и основных средств
2002 г.	Утверждены: ПБУ 16/02, содержащее правила оценки активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности; ПБУ 17/02, включающее положения по определению величины затрат на НИОКР; ПБУ 18/02, предусматривающее порядок расчета величины отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств; ПБУ 19/02, устанавливающее требования к оценке финансовых вложений
2003 г.	Введено в действие ПБУ 20/03, определяющее подходы к оценке активов, полученных по договору о совместной деятельности
2004 – 2005 гг.	Нормативные документы не применялись
2006 г.	Утверждено ПБУ 3/2006, включающее отдельные регламентации по оценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
2007 г.	Введено в действие ПБУ 14/2007, содержащее правила оценки нематериальных активов
2008 г.	Утверждены: ПБУ 2/2008, устанавливающее отдельные требования к определению величины доходов и расходов по договору строительного подряда; ПБУ 15/2008, предусматривающее порядок включения затрат по займам и кредитам в стоимость инвестиционных активов; ПБУ 21/2008, включающее общие подходы к учету оценочных значений
2009 г.	Нормативные документы не применялись
2010 г.	Введено в действие ПБУ 8/2010, регламентирующее правила формирования величины оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов
2011 г.	Утверждено ПБУ 24/2011, включающее положения по оценке поисковых активов
2012 – 2017 гг.	Нормативные документы не применялись

Полагаем, что решению многих из перечисленных проблем будет способствовать утверждение федеральных стандартов бухгалтерского учета, содержащих новые регламентации по оценке учетных объектов. Вместе с тем предусмотренные в настоящее время Программой разработки указанных документов[1] федеральные стандарты распространяются не на все объекты учета (таблица 4).

Таблица 4

Планируемые российские федеральные стандарты бухгалтерского учета, содержащие правила оценки учетных объектов, и их соотношение с системой МСФО

Планируемая дата вступления стандарта в силу	Предполагаемое название стандарта и соответственно объект учета, на оценку которого будут распространяться правила стандарта	Аналог стандарта в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), являющийся основой для разработки российского стандарта
2018 г.	Запасы	МСФО (IAS) 2
2018 г.	Основные средства	МСФО (IAS) 16
2018 г.	Нематериальные активы	МСФО (IAS) 38
2019 г.	Аренда	МСФО (IAS) 17 и МСФО (IFRS) 16
2019 г.	Доходы	МСФО (IAS) 18 и МСФО (IFRS) 15
2019 г.	Расходы	Специальный стандарт отсутствует
2019 г.	Финансовые активы и обязательства	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9
2020 г.	Вознаграждения работникам	МСФО (IAS) 19
Программой не предусмотрены аналоги указанных важнейших международных стандартов, регламентирующих вопросы оценки объектов учета		МСФО (IAS) 36, МСФО (IFRS) 13, МСФО (IAS) 40, МСФО (IFRS) 3, МСФО (IAS) 34, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IAS) 26, МСФО (IFRS) 5, МСФО (IAS) 33, МСФО (IAS) 41

Из данных таблицы 2 можно сделать вывод о том, что многие вопросы оценки объектов учета как минимум до 2020 года, так и останутся нерегламентированными. Существующие же на сегодняшний день проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета во многом совершенствуют правила оценки объектов учета, но вместе с тем и сохраняют некоторые проблемные вопросы, а также приводят к возникновению новых проблем оценки данных объектов в бухгалтерском учете. Наиболее значимыми среди указанных проблем, являются следующие.

Необходимо обратить внимание на то, что в предусмотренной Минфином РФ системе федеральных стандартов отсутствуют правила учета обесценения активов. Отметим, что в проектах федеральных стандартов «Основные средства» и «Нематериальные активы» содержится ссылка на порядок отражения обесценения активов, предусмотренный МСФО. Вместе с тем, как обосновывалось нами ранее, МСФО (IAS) 36 в свою очередь приводит к возникновению ряда открытых вопросов в отношении отражения обесценения активов. И, как доказывалось нами в других статьях [6 и др.], целесообразной является разработка российского аналога вышеназванного международного стандарта, устраняющего указанные вопросы по учету обесценения активов.

Следующим проблемным вопросом является отсутствие отечественных регламентаций по определению справедливой стоимости объектов учета. Обратим внимание на то, что в разработанных в настоящее время проектах российских федеральных стандартов представлена ссылка на порядок формирования данной стоимости, содержащийся в МСФО. Вместе с тем, как доказывалось нами ранее, требования МСФО (IFRS) 13 не являются идеальными и обуславливают появление некоторых открытых и дискуссионных вопросов определению справедливой стоимости. Таким образом, как обосновывалось нами в других статьях [6 и др.], целесообразным представляется создание отечественного аналога указанного международного стандарта, решающего вышеназванные вопросы.

Также к наиболее важным открытым и дискуссионным вопросам, обусловленным требованиями разработанных в настоящее время проектов отечественных федеральных стандартов, относятся следующие: отсутствие в данных проектах правил определения первоначальной стоимости активов, поступивших безвозмездно; отсутствие в проекте федерального стандарта «Запасы» определения и примеров переменных и условно постоянных общепроизводственных затрат и расходов, подлежащих и не подлежащих включению в себестоимость запасов; отождествление в указанных проектах

рыночной и справедливой стоимостей; нечеткие указания по определению амортизируемой стоимости активов; отсутствие правил определения величины оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом основными средствами участке, возникшего у организации в связи с получением ею основных средств; и др.

Подводя итоги, отметим, что для решения ряда указанных выше проблем оценки объектов бухгалтерского учета могут быть использованы разработки дальнейшей методологии.

### ГЛАВА 3. ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РАМКАХ СУБЪЕКТА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

#### 3.1. Организационно-экономическая характеристика субъекта экономической деятельности

Предприятие ПМК «СПП» является хозяйствующим субъектом, обладающим правами юридического лица по законодательству РФ, имеет самостоятельный баланс, расчетный счет, лицензию на право производства строительных работ. Предприятие было создано в июле 1979 года. Организационно-правовая форма предприятия и основные положения его деятельности закреплены в Уставе АО ПМК «СПП», который является учредительным документом.

ПМК «Союзпарфюмерпром» - открытое акционерное общество. Общество организовано на основе добровольного соглашения юридических и физических лиц, объединивших свои средства путем выпуска акций в целях получения прибыли, содействия наиболее полному удовлетворению потребностей общества, расширения конкуренции и преодоления отраслевого регионального монополизма, реализации на основе получения прибыли социально-экономических интересов учредителей, акционеров и членов трудового коллектива.

Полное наименование АО: Передвижная механизированная колонна «Союзпарфюмерпром». Сокращенное наименование АО ПМК «СПП». Местонахождения общества: г. Алексеевка Белгородской области, ул. Фрунзе, дом 2 «а».

В информационном письме генеральному директору АО ПМК «СПП» Белгородский областной комитет государственной статистики подтверждает наличие в составе Единого государственного регистра предприятий и

организаций (ЕГРПО) юридического лица АО ПМК «СПП» и даёт расшифровку кодов видов экономической деятельности предприятия:

- 45.21.1. Производство общестроительных работ по возведению зданий и сооружений;
- 26.61. Производство изделий из бетона для использования в строительстве;
- 26.63. Производство товарного бетона;
- 52.63. Прочая розничная торговля.

Учредителями общества являются юридические и физические лица, владеющие акциями общества, согласно законодательства РФ. Обществом выпущено 4609 акций.

Структура АО ПМК «СПП» носит иерархический характер, то есть подчиненность и подотчетность нижестоящих структурных подразделений вышестоящим.

Одним из подразделений АО ПМК «СПП» выступает бухгалтерия со своим структурным делением. На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее профессиональное образование, опыт работы на нескольких участках бухгалтерского учета, умеющее принимать управленческие и административные решения, умеющее организовать производительную работу и нормальный психологический климат в коллективе и наладить конструктивные взаимоотношения с другими подразделениями предприятия, налоговыми органами и иными контролирующими органами.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно управляющему директору и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. В состав бухгалтерии АО ПМК «СПП» также входят бухгалтеры, занятые на различных участках бухгалтерского учета (расчеты с поставщиками и подрядчиками, ТМЦ,

реализация готовой продукции, расчеты с персоналом по оплате труда и т.д.), экономист.

Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется на основе требований, закрепленных в нормативных актах, а также в соответствии с учетной политикой предприятия, которая разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия на основе ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н.

На предприятии используется рабочий план счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31 декабря 2000 г. № 94н. АО ПМК «СПП» ведет бухгалтерский учет с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы «1С: Предприятие 8.3». Хозяйственные операции в бухгалтерском учете оформляются типовыми первичными документами, которые утверждены законодательно, а также формами разработанными предприятием самостоятельно. Учетные документы хранятся на предприятии в течение срока, определенного графиком документооборота.

Для характеристики экономической деятельности предприятия рассмотрим в таблице 4 основные финансовые результаты его деятельности. Расчёты выполним на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности ПМК «Союзпарфюмерпром» за 2013-2015 годы (Приложение 5,6).

Проведя анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия ПМК «Союзпарфюмерпром» можно отметить, что за исследуемый период выручка от продаж на протяжении 3х лет возрастает, так в 2013 году – 2707017 тыс. руб., в 2014 году – 3348200 тыс. руб., в 2015 году – 3361507 тыс. руб.

Также заметен рост себестоимости услуг и работ ПМК «Союзпарфюмерпром» в 2013 году – 2459774 тыс. руб., в 2014 году – 2887152 тыс. руб., в 2015 году – 3023432 тыс. руб., что, несомненно, является не благоприятным фактором работы организации.

Прибыль от продаж составила в 2014 году 461048 тыс. руб., что на 122973 тыс. руб. меньше чем в 2015 году – 338075 тыс. руб.

Таблица 5

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия

ПМК «Союзпарфюмерпром» за 2013-2015 годы.

№ п/п	Наименование показателей	Годы			Отклонение (+;-)	
		2013 год	2014 год	2015 год	2014 г. от 2013 г.	2015 г. от 2014 г.
1	2	3	4	5	6	7
1	Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	2707017	3348200	3361507	641183	13307
2	Себестоимость продукции (работ, услуг), тыс. руб.	2459774	2887152	3023432	427378	136280
3	Прибыль от продажи продукции, тыс. руб.	247243	461048	338075	213805	-122973
4	Чистая прибыль, тыс. руб.	3603	3100	4581	-503	1481
5	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	106242	43550	25651	-62692	-17899
6	Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, тыс. руб.	3389047	5551118	2961536	2162071	-2589582
7	Среднегодовая сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	831614	1553598	357588	721984	-1196010
8	Среднесписочная численность работников, чел.	174	216	221	42	5
9	Материальные затраты, тыс. руб.	219610	375358	731574	155748	356216
10	Производительность труда, тыс. руб./чел.	15557,57	15500,93	15210,44	-56,64	-290,49
11	Фондоотдача, руб.	25,48	76,88	131,05	51,40	54,17
12	Фондоёмкость, руб.	0,04	0,01	0,01	-0,03	-0,01
13	Материалоотдача, тыс. руб.	12,33	8,92	4,59	-3,41	-4,33
14	Материалоёмкость, тыс. руб.	0,08	0,11	0,22	0,03	0,11
15	Уровень рентабельности, %	10,05	15,97	11,18	5,92	-4,79
16	Рентабельность продаж, %	9,13	13,77	10,06	4,64	-3,71

Среднегодовая стоимость основных средств в 2014 году составила 43550 тыс. руб., что на 62692 тыс. руб. меньше, чем в 2013 году, а в 2015 году стоимость уменьшилась на 17899 тыс. руб. и составляет 25651 тыс. руб.

Среднегодовая сумма дебиторской задолженности увеличивается, так в 2013 году составила 3389047 тыс. руб., что на 162071 тыс. руб. меньше чем в 2014 году - 5551118тыс. руб., а в 2015 году - 2961536 тыс. руб., что меньше на 2589582 тыс. руб., чем в 2014 году.

Кредиторская задолженность также как и дебиторская изменяется скачкообразно - 831614 тыс. руб., 1553598 тыс. руб., 57588 тыс. руб. соответственно.

Численность работающего персонала составила в 2014 году 216 человек, что на 42 человек больше, чем в 2013 году, а в 2015 году вновь произошло увеличение персонала на 5 человек, и составил 221 человек.

В результате производительность труда в ПМК «Союзпарфюмерпром» в 2014 году составила 15500,93тыс. руб./чел., что на 290,49 тыс. руб./чел. меньше чем в 2015 году – 15210,44 тыс. руб./чел.

Фондоотдача составила 76,88руб. в 2014 году, а в 2015 году она возросла на 54,17руб. и составила 131,05 руб.; фондоемкость, как показатель, обратный фондоотдаче, – 0,01 руб. в 2014 году на таком же уровне остался и в 2015 году.

Материалоотдача – в 2014 году 8,92тыс. руб., что на 4,33 тыс. руб. меньше чем в 2015 году – 4,59тыс. руб.; материалоемкость, как показатель, обратный материалоотдаче, – 0,11тыс. руб. в 2014 году и 0,22 тыс. руб. в 2015 году.

Уровень рентабельности ПМК «Союзпарфюмерпром»по итогам работы за 2014 год составил 15,97% и в 2015 году - 11,18%; уровень рентабельности продаж – 13,77% в 2014 году, а в 2015 году - 10,06%.

Таким образом, за 2014 год можно отметить довольно высокие показатели деятельности и высокий темп роста ПМК «Союзпарфюмерпром»,

а вот в 2015 году ряд показателей заметно снизился и показывает негативную тенденцию.

Понятия платежеспособности и ликвидности являются очень близкими, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует не только текущее состояние расчетов, но и перспективу. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков погашения.

Ликвидность текущих активов зависит от своевременности отгрузки продукции, оформления банковских документов, скорости платежного документооборота в банках, от спроса на продукцию, ее конкурентоспособности, платежеспособности покупателей, форм расчетов и др.

Таким образом, ликвидность – это способность активов трансформироваться в денежные средства, а степень ликвидности определяется продолжительностью временного периода, в течение которого эта трансформация может быть осуществлена. Рассмотрим абсолютные показатели ликвидности ПМК «Союзпарфюмерпром» (Приложение 7).

Исходя из данных показателей ликвидности, можно сделать следующие выводы. По быстрореализуемым активам должно выполняться равенство  $A1 > П1$ . В нашем случае на протяжении трёх лет равенство не выполняется, это свидетельствует о неплатежеспособности организации на момент составления баланса. У ПМК «Союзпарфюмерпром» не достаточно средств для покрытия наиболее срочных обязательств абсолютно и наиболее ликвидных активов.

Рассматривая среднереализуемые активы следует заметить, что неравенство  $A2 > П2$  выполняется в организации на протяжении 2014-2016 годов. Это говорит, о том, что быстро реализуемые активы превышают

краткосрочные пассивы и ПМК «Союзпарфюмерпром» может быть платежеспособной в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов с кредиторами, получения средств от оказанных услуг в кредит.

Следующее неравенство  $A_3 > П_3$  также как и второе выполнялось на протяжении трёх лет. В данном случае для предприятия в будущем при своевременном поступлении денежных средств от продаж и платежей, возможно, быть платежеспособным на период, который равен равный средней продолжительности одного оборота оборотных средств после даты составления баланса.

Следующее неравенство  $A_4 \leq П_4$  выполняется только лишь в 2016 году. Это говорит, о том, что в 2016 году ПМК «Союзпарфюмерпром» соблюдено минимальное условие финансовой устойчивости организации, а также наличия собственных оборотных средств.

Ликвидным можно считать баланс при выполнении следующего комплекса неравенств:  $A_1 \geq П_1$ ,  $A_2 \geq П_2$ ,  $A_3 \geq П_3$ , а значит  $A_4 \leq П_4$ . Невыполнение какого-либо из первых трех неравенств свидетельствует о том, что ликвидность баланса в большей или меньшей степени отличается от абсолютной.

Анализ ликвидности баланса ПМК «Союзпарфюмерпром» показал, что наиболее ликвидным баланс был на конец 2026 года, так как выполняется условие 2, 3 и 4, а на начало года – только 2 и 3 условия.

Рассчитаем показатели, характеризующие ликвидность баланса ПМК «Союзпарфюмерпром» за 2014-2016 гг., представленные в таблице 6.

Проанализировав данные таблицы 6 можно сделать следующие выводы:

1. Денежные средства ПМК «Союзпарфюмерпром» увеличивались на протяжении трех лет от 232 тыс. руб. до 26940 тыс. руб.

2. Дебиторская задолженность уменьшается на протяжении 2014-2016 года, что свидетельствует о том, что средства возвращаются от должников в организацию.

Таблица 6

Показатели, характеризующие ликвидность ПМК «Союзпарфюмерпром» за  
2014-2016 гг.

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение			
		2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2015 к 2014	2016 к 2015	2015 к 2014	2016 к 2015
<b>ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ</b>								
1	Денежные средства, тыс. руб.	232	9815	26940	9583	17125	423,60	274,48
2	Дебиторская задолженность, тыс. руб.	555 1118	2961536	2883175	-2589582	-78361	53,35	97,35
3	Финансовые вложения, тыс. руб.	-	-	-	-	-	-	-
4	Оборотные средства, тыс. руб.	6727469	3285120	3321290	-3442349	36170	48,83	101,10
5	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	6805646	3303999	3314724	-3501647	10725	48,55	100,32
<b>РАСЧЕТНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ</b>								
6	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,00..	0,003	0,008	0,003	0,005	100	267,67
7	Коэффициент быстрой ликвидности	0,82	0,90	0,88	0,08	-0,02	109,76	97,78
8	Коэффициент текущей ликвидности	0,99	0,99	1,00	-	0,01	-	101,01

3. Финансовые вложения у организации отсутствуют на протяжении последних трёх лет.

4. Оборотные средства, также как и краткосрочные обязательства в 2015 году резко, почти на 50% уменьшаются в сравнении с 2014 годом, а уже в 2016 вновь происходит возрастание по данным статья у организации.

5. Коэффициент абсолютной ликвидности не соответствует нормативному показателю более 0,2, что говорит о ПМК «Союзпарфюмерпром» не сможет покрыть наиболее срочные платежи.

6. Коэффициент быстрой ликвидности соответствует нормативному показателю более 0,8 на протяжении трех лет, это говорит о том, что ликвидные средства предприятия покрывают его краткосрочную задолженность.

7. Коэффициент текущей ликвидности является основополагающим показателем для оценки финансовой состоятельности организации, а также достаточности имеющихся у нее оборотных средств, которые при необходимости могут быть использованы для погашения ее краткосрочных обязательств. Значение коэффициента текущей ликвидности должно находиться в пределах от 1 до 2. В нашем случае нижней границы предприятие достигло лишь в 2016 году, то есть у предприятия оборотных средств столько же, сколько и возникает краткосрочных обязательств.

В целом положение организации критичное, хотя и заметна тенденция увеличения показателей в положительную сторону.

Далее рассмотрим основные показатели финансового состояния организации, представленные в таблице 7.

Таблица 7

Показатели финансового состояния ПМК «Союзпарфюмерпром»

за 2014-2016 гг.

№ п/п	Показатели	Нормативное значение	Годы			Абсолютное отклонение (+;-)	
			2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015
<b>ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ</b>							
1	Собственный капитал, тыс.руб.	Стр. 1300	7733	12314	31383	4581	19069
2	Долгосрочные обязательства, тыс.руб.	Стр. 1400	255	-	61	255	61
3	Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	Стр. 1500	6805646	3303999	3314724	-3501647	10725
4	Внеоборотные активы, тыс.руб.	Стр. 1100	86165	31193	24878	-54972	-6315
5	Оборотные активы, тыс.руб.	Стр. 1200	6727469	3285120	3321290	-3442349	36170
6	Валюта баланса, тыс.руб.	Стр. 1700	6813634	3316313	3346168	-3497321	29855
<b>РАСЧЕТНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ</b>							
7	Коэффициент финансовой независимости (стр. 1300 : стр. 1700)	≥0,4-0,6	0,001	0,004	0,009	0,003	0,005

<i>Продолжение таблицы 7</i>							
8	Коэффициент финансовой устойчивости ((стр.1300+ стр.1400) : стр.1700)	$\geq 0,6$	0,001	0,004	0,009	0,003	0,005
9	Коэффициент финансирования (стр. 1300 : (стр. 1400 + стр. 1500))	$\geq 0,7$	0,00...	0,004	0,095	0,004	0,091
10	Коэффициент капитализации (стр. 1400 + стр. 1500) : стр.1300)	Не выше 1,5	880,11	268,31	105,62	-611,80	-162,69
11	Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования ((стр. 1300-стр.1100) : стр.1200)	$\geq 0,5$	-0,01	-0,01	0,002	-	0,012
12	Доля оборотных средств в активах (стр. 1200 : стр. 1700)	$\geq 0,5$	0,99	0,99	0,99	-	-

Проанализировав данные таблицы, можно сделать вывод о том, что у ПМК «Союзпарфюмерпром» нестабильное финансовое состояние и лишь только в 2016 году начинают расти показатели, но на незначительное значение. Лишь только по одному показателю Доля оборотных средств в активах соответствует значению более 0,5 и на протяжении трех лет составляет 0,99.

Подводя итог вышесказанному следует заметить, что у ПМК «Союзпарфюмерпром» имеются существенные проблемы с платежеспособностью и в целом с финансовым состоянием организации, что требует быстрых и существенных мер для улучшения состояния компании.

### 3.2. Документальное оформление используемой методики оценки объектов бухгалтерского наблюдения

Основным документом, по которому можно осуществить наблюдение для стоимостной оценкой объектов бухгалтерского учёта в ПМК «Союзпарфюмерпром» является Учётная политика организации для целей

бухгалтерского учёта. В данном документе следует проанализировать раздел «Способы ведения бухгалтерского учёта».

Объекты основных средств в ПМК «Союзпарфюмерпром» стоимостью не более 20 тысяч рублей за единицу отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов (ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, при этом составляются следующие проводки:

Дебет 08 Кредит 60.01 – отражена стоимость основных средств, связанная с

приобретением, доставкой и монтажом.

Дебет 19.1 Кредит 60.1 – учтен НДС

Дебет 01 Кредит 08 – приняты к бухгалтерскому учету основных средств

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (п.7 ПБУ 6/01, п.24 Приказа Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»).

В отчётности организации основные средства отражаются в активе баланса по строке 1150 по остаточной стоимости, то есть за вычетом накопленной амортизации.

Следующим элементом учетной политики является амортизация основных средств.

Для начисления амортизации составляется проводка:

Дебет 20 Кредит 02

Выбор организации способа начисления амортизации зависит от того, какой экономический эффект необходимо получить в результате. А именно уменьшить налоговые обязательства в организации по налогу на имущество

и налогу на прибыль или же добиться сближения налогового и бухгалтерского учета. Организация отдает предпочтение уменьшению налоговых обязательств.

Амортизация начисляется с применением одного из способов(п. 18 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»): линейного способа; способа уменьшаемого остатка; способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Линейный способ - способ, в соответствии с которым амортизация начисляется равными долями исходя из его первоначальной (восстановительной) стоимости и срока полезного использования. Способ, который позволяет одновременно формировать данные для целей налогового и бухгалтерского учета.

При применении линейного способа для определения срока полезного использования предприятие может использовать следующий документ - Постановление Правительства от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»

В ПМК «Союзпарфюмерпром» для начисления амортизации основных средств выбран линейный способ. Этот способ амортизации совпадает со способом начисления амортизации в налоговом учете, что позволяет не создавать отдельного налогового регистра для сопоставления этих сумм.

В отчетности организации амортизация отражается по строке «Основные средства», так как они отражаются за вычетом амортизации.

Согласно учетной политике ПМК «Союзпарфюмерпром» для оценки всех материалов при их передаче в производство или на иные цели используется один способ. Основание: пункт 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и пункт 74 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н

Все материалы, отпускаемые в производство или на иные цели, оцениваются по средней себестоимости. Основание: пункт 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В балансе отражаются по строке 1210 «Запасы».

Следующим элементом учетной политики можно рассмотреть учет товаров. Учет полученных товаров в розничной торговле. Полученные товары учитываются по стоимости их приобретения., на основании пункта 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Далее рассмотрим готовую продукцию, которая учитывается по нормативной (плановой) производственной себестоимости, согласно пунктам 203–205 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н.

Фактическую себестоимость готовой продукции определяют исходя из реально понесенных расходов на ее изготовление (п. 7 ПБУ 5/01). Готовая продукция по мере ее изготовления принимается к учету на склад, что отражается проводкой по дебету счета 43, предназначенного для учета этой продукции. Однако в связи с тем, что в момент приема фактическая себестоимость еще не сформирована (месяц не закрыт), поступление оформляется по учетной цене (п. 204 Методических рекомендаций по бухучету МПЗ, утвержденных приказом Министерства финансов от 28.12.2001 № 119н), выбираемой налогоплательщиком самостоятельно из нескольких возможных вариантов. По завершении месяца, когда становится понятной фактическая величина расходов на создание каждого из видов готовой продукции, учетное значение корректируется до фактического.

Готовая продукция, оставшаяся на отчетную дату на складе, в бухгалтерском балансе попадет в строку, отражающую сумму запасов, и станет ее составной частью. Также по строке «Запасов» отражаются и товары.

Учет прочих расходов, связанных с получением заемных средств. Расходы, связанные с получением заемных средств, учитываются в полной сумме в том отчетном периоде, когда эти затраты были произведены. На основе пункта 8 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам».

Для учета заемных средств и процентов, начисляемых по ним, предприятие использует счета 66 и 67, отражая на них расчеты по соответственно краткосрочным и долгосрочным средствам. Цифры на них появляются в момент поступления денег: Дт 50 (51, 52) Кт 66 (67).

Величина долга по каждому из обязательств числится по кредиту этих счетов:

- По кредитам и займам — в фактически полученных суммах. На отдельных субсчетах учитываются расчеты по процентам в отношении каждого из обязательств.

- По долговым бумагам — по их номиналу. Если облигация размещена по цене, превышающей номинал, то разницу относят на счет 98 и равномерно в течение срока обращения списывают ее оттуда на счет 91. Если цена размещения облигации ниже номинала, то при поступлении денег на счете 66 отражается фактически полученная сумма, которая в течение срока обращения доводится до номинала равномерным доначислением разницы на счет 91. Величина дисконта по векселю, удержанная заимодавцем при перечислении средств по нему, относится на счет 91.

Заемные средства в балансе - это сумма строк 1410 (долгосрочные обязательства) и 1510 (краткосрочные обязательства).

В вошедшую в отчетность сумму, помимо основного долга, включают задолженность по начисленным процентам. При этом проценты по долгосрочным обязательствам показывают в составе краткосрочных долгов.

Рассмотрим резервы, отраженные в учётной политике организации.

Резервы под обесценение материальных ценностей. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей не создаются. Основание: пункт 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и пункт

20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н.

Резерв сомнительных долгов по расчетам с другими лицами не создается. Основание: пункт 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н.

Резервы предстоящих расходов не создаются. Основание: пункт 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н.

Проанализировав вышесказанное, можно сделать вывод, что в организации вообще не создаются резервы.

Расходы будущих периодов списываются равномерно. Основание: пункт 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н.

При учете расходов будущих периодов в дебет счета 97 записывается сумма произведенных затрат в корреспонденции со счетами средств:

Дт 60 Кт 50, 51;

Дт 97 Кт 60.

Списание доли произведенных РБП, относящихся к данному периоду, отразится в кредите счета 97 и дебете счетов производственных затрат:

Дт 20 (23, 25, 26, 44) Кт 97.

Порядок и сроки переноса сделанных затрат на себестоимость продукции рассчитываются исходя из вида затрат. Основным критерием для этого является договор, в котором должен быть оговорен срок действия услуги или материальной ценности. Если такого нет, то бухгалтер может самостоятельно выбрать метод определения срока и отразить его во внутреннем документе (приказе, распоряжении согласно п. 4, 8 ПБУ 1/2008).

В соответствии с п. 65 Положения № 34н затраты, сделанные в одном отчетном периоде, но относящиеся к следующему, должны отражаться по строкам баланса в соответствии с условиями признания активов в группах статей (письмо Минфина России от 06.06.2013 № 07-01-06/21876). Как правило, для этого используются строки баланса: 1110, 1150, 1210, 1260.

Проанализировав раздел «Способы ведения бухгалтерского учёта» учетной политики ПМК «Союзпарфюмерпром», можно заметить, что в ней не полностью отражены все объекты учета. Бухгалтеру следует более подробно проработать в данном разделе информацию. Также следует рассмотреть изменения, касающиеся нормативной базы, так как содержится устаревшая информация.

В завершение заметим, что учетная политика – это важный внутренний (локальный) акт учреждения. Его всегда запрашивают при проведении проверки финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому следует внимательно отнестись к его составлению и учесть в нем все особенности деятельности учреждения, а также положения новых нормативных актов, регулирующих вопросы бюджетного учета.

### 3.3. Влияние используемой методики оценки объектов на финансовое состояние организации

В передовых финансовых условиях предприятиям потребуется вести бухгалтерский учет и сдавать отчетность по особым правилам, которые станут поочередно вводиться со временем. Данные правила фиксируются в учетной политике компании. При формировании показателей деятельности организации учетная политика является главным принципом, т.к. осуществляет воздействие на динамику показателей благосостояния фирмы.

Составление учетной политики и контроль ее выполнения связаны с некоторыми трудностями:

- нет общего понятия политики и ее аспектов;

- не является главным инструментом управления;
- не влияет на состояние статей отчетности;
- не учитывает долгосрочные цели фирмы для развития;
- не имеет единого метода аудита и механизма оценки ее эффективности.

Политика организации необходима всем пользователям отчетности, т.к. носит характер основы для принятия управленческих решений. Тем не менее, российские организации отдают предпочтение стандартному учету. Если управленческий учет решает внутренние стратегические задачи, то финансовый и налоговый учет, бесспорно, раскрывается в учетной политике фирмы. Управленческий учет субъективен и имеет конфиденциальную информацию.

Однако, ведение управленческого учета практически не развито, но большинство его элементов отражаются в экономическом анализе и бухгалтерском учете, а его система для каждого предприятия индивидуальна.

Аналитический аспект учетной политики влияет на показатели налогообложения, выручки, а так же финансового благосостояния компании. Учетная политика имеет несколько причин для проведения обязательного аудита:

- аудит учетной политики тесно связан с различными методами ведения бухгалтерского учета, т.к. организации формируют ее самостоятельно на основе своей деятельности;
- учетная политика является интегральным документом;
- аудит компании начинается с проверки приказа об учетной политике;
- минимизирование налогов на законодательном уровне требует тщательной разработки учетной политики;
- трудность изъяснения Налогового законодательства порождает спрос на аудиторскую проверку политики.

Аудиторская проверка определяет преследуемые цели руководителем:

- в том случае, если руководитель организации планирует показать положительную деятельность фирмы инвесторам или акционерам, то аудиторская проверка показывает стремление к увеличению активов и прибыли;

- в том случае, если руководство планирует минимизацию налогов, то аудиторская проверка ищет необходимые методы для уменьшения оценки активам и прибыли.

До сих пор в многочисленных фирмах вплоть до настоящего времени развитие учетной политики остается критерием повиновения, требуемого законодательством и носит крайне незначительный характер для компаний, т.к. важным для них считается не содержание, а наличие данного документа.

Автором был проведен анализ взаимодействия элементов учетной политики и статей бухгалтерской отчетности. Окончательным шагом анализа является исследование влияния учетной политики на финансовые критерии фирмы.

Коэффициентный метод активно применяется многочисленными авторами в своих методиках анализа, согласно которым и определяются важнейшие коэффициенты для анализа динамики или сравнения показателей.

Положительными признаками распространения коэффициентного метода является его легкость применения и наличие большого количества информации.

Для анализа влияния учетной политики на финансовое благосостояние компании были отобраны показатели, которые максимально точно характеризуют данное состояние фирмы. Ниже (таблица 8) приведем наименования и способы расчетов коэффициентов ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости, показатели экономической эффективности, а также деловой активности и чистых активов.

## Основные формулы, используемые в финансовом анализе

Показатели	Обозначение	Формула расчета
<b>Показатели ликвидности и платежеспособности</b>		
коэффициент текущей ликвидности	$K_{тл}$	Величина оборотного капитала / величина текущих обязательств (<1 года)
коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	$K_{бл}$	<b>(Оборотные активы – Запасы) / Краткосрочные обязательства</b>
коэффициент абсолютной ликвидности	$K_{ал}$	<b>(Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложения) / Текущие обязательства</b>
коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$K_{сос}$	(Собственный капитал – Внеоборотные активы) / Оборотные активы
<b>Показатели финансовой устойчивости</b>		
коэффициент финансовой устойчивости	$K_{фу}$	(собственный капитал + долгосрочные займы и кредиты >1) / Валюта баланса
коэффициент автономии (финансовой независимости)	$K_{авт}$	Собственный капитал / Активы
коэффициент финансирования	$K_{ск/зк}$	Собственный капитал / Заемный капитал
<b>Показатели рентабельности</b>		
рентабельность продаж по операционной прибыли	$P_{пр}$	Операционная прибыль / Выручку
рентабельность продаж по чистой прибыли	$P_{пр(ч)}$	Чистая прибыль / Выручку
рентабельность собственного капитала	$P_{ск}$	Чистая прибыль / Собственный капитал
рентабельность активов	$P_{акт}$	Чистая прибыль / Активы
<b>Показатели деловой активности</b>		
фондоотдача	$\Phi_{отд}$	Выручка / Основные средства
коэффициент общей оборачиваемости активов	$K_{общ.об}$	Выручка / Активы
коэффициент оборачиваемости оборотных активов	$K_{об.об.а}$	Выручка / Оборотные активы
коэффициент оборачиваемости собственного капитала	$K_{об.ск}$	Выручка / Собственный капитал

На рисунке 2 показана схема проведения анализа, отражающая влияние учетной политики на финансовые показатели.

В качестве примера можно рассмотреть порядок списания отклонений фактической себестоимости от нормативной:

- в конце каждого месяца отклонение списывается на финансовые результаты;
- в конце каждого месяца отклонение распределяется на отгруженную готовую продукцию и ее остатки на складе.

Поэтому, описанный выше элемент учетной политики влияет на величину себестоимости, тем самым себестоимость влияет на показатели экономической эффективности организации, как и не проданные готовые товары на складе. От этого зависят показатели статей «готовой продукции» на балансе организации.

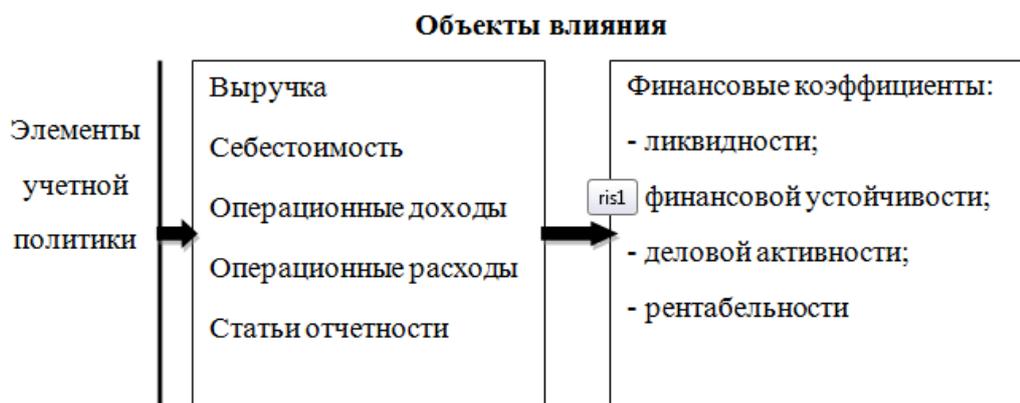


Рис.2Схема анализа влияния учетной политики на финансовые коэффициенты

Остаток товаров на складах впоследствии оказывает значительное воздействие на изменение валюты баланса в общем.

Учетная политика осуществляет значительное давление на финансовые показатели компании. В приложении 3 скомпонованы направления влияния учетной политики на коэффициенты финансового состояния компании. Руководитель организации обязан понимать систему организации учетной политики и направлять ее в нужную сторону, т.к. она может стать мощным инструментом в управлении финансами организации.

Таким образом, влияние выбора варианта учетной политики на показатели деятельности организаций очень высоко. При этом очевидно, что любая ситуация, связанная с выбором варианта учетной политики в отношении любых объектов, непременно окажет влияние на те, или иные показатели, определяемые на основании информации, представленной в финансовой отчетности организации. Все это говорит о значимости учетной

политики в учетной деятельности организации, о необходимости взвешенного подхода к выбору соответствующих вариантов учета, которые призваны обеспечить достоверное отражение информации в финансовой отчетности. И именно такой выбор позволит сформировать объективное представление о деятельности организации на основе анализа ее финансовой отчетности.

### 3.4 Перспективы развития методики оценки объектов в рамках субъекта экономической деятельности

Правила оценки объектов учета в России в последние годы существенно изменились и стали в большей степени соответствовать международной учетной практике. На изменение правил оценки решающее влияние оказали три уже упоминавшихся нормативных документа: Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

В соответствии с российской практикой учета сегодня оценка имущества и обязательств для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности производится хозяйствующим субъектом в денежном выражении.

Принцип оценки широко используется при ведении учета и составлении финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Использование этого принципа связано с неопределенностью, присущей экономической деятельности, в результате чего многие статьи финансовых отчетов не могут быть точно измерены, а могут быть лишь оценены. Процесс оценки включает в себя суждения, основанные на имеющейся в наличии последней информации и накопленном опыте. Области деятельности, в которых руководством хозяйствующего субъекта были сделаны существенные допущения, должны быть раскрыты в финансовых отчетах, с тем, чтобы пользователи отчетности могли сделать свои выводы в отношении использованных критериев.

Все изменения бухгалтерского законодательства последних лет направлены именно на сближение отечественной учетной практики с международной. Последнее крупное новшество касается основных средств.

27 апреля 2017 года Минюст России зарегистрировал Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» (далее - Стандарт), который будет применяться с 1 января 2018 года (Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 257н). Стандарт устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету активов, классифицируемых как основные средства (далее - ОС), а также требования к информации об основных средствах (результатах операций с ними), раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Стандарт не устанавливает соответствие с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ). Стоит отметить, что появилась новая группа основных средств - инвестиционная недвижимость - имущество в рамках арендных отношений (с учетом требований Стандарта «Аренда»).

В Стандарте разграничивается недвижимость, которая используется в деятельности самого учреждения, и недвижимость, которая предназначена для сдачи в аренду или выступает в качестве инвестиций. Нежилые помещения и сооружения будут объединены в одну группу «нежилые помещения». А вот библиотечный фонд, напротив, больше не будет выделен в самостоятельную группу.

В отдельную группу также выделены многолетние насаждения. В данную группу отнесены деревья, кустарники и т.п., не учитываемые как биологические активы.

В Стандарте прямо указано, что объекты, не отвечающие условиям признания актива, учитываются за балансом. При этом нет условия об обязательной государственной регистрации права. Не относятся к основным средствам:

- биологические активы (новый термин) - живые организмы (животные, растения, грибы), культивируемые для получения биологической продукции;

- объекты недвижимости, предназначенные для продажи.

В учетной политике следует установить:

- объекты, предназначенные для учета в составе новых групп;
- критерии признания арендованных объектов в качестве основных средств, а также порядок учета активов, которые в дальнейшем будут учитываться как биологические активы;

- порядок учета объектов, которые в соответствии со Стандартом не отвечают критериям признания в качестве основных средств и должны учитываться за балансом.

Кроме того, необходимо скорректировать порядок присвоения инвентарного номера с учетом новых группировок основных средств.

Введена новая единица учета - часть объекта имущества, в отношении которой самостоятельно можно определить срок полезного потенциала, отличный от остальных частей срок полезного использования, стоимость которой составляет значительную величину от общей стоимости объекта имущества. При этом такая единица учета основных средств определяется вне зависимости от возможного физического обособления части объекта имущества. Применение этого положения позволяет амортизировать часть объекта по другой норме амортизации.

Единицы учета основных средств могут вследствие эксплуатации реклассифицироваться исходя из новых условий их использования. Стандартом предусмотрен порядок перевода единицы основных средств в другую группу. Выбытие из одной группы основных средств и отражение в другой группе осуществляются одновременно и не приводят к изменению его стоимости (п. 13 Стандарта).

В Стандарте определены условия реклассификации объектов имущества, в том числе из (в) категории «Запасы» (п. 31 Стандарта).

Пунктом 10 Стандарта регламентирован порядок группового учета основных средств: предусмотрена возможность учитывать объекты основных средств одинаковым сроком полезного использования и несущественной стоимостью как один инвентарный объект - комплекс основных средств. К таким основным средствам можно отнести, например, библиотечные фонды, компьютерное оборудование, мебель, используемую в течение одного и того же периода времени для обстановки одного помещения.

В учетной политике необходимо определить:

- перечень объектов имущества, которые учитываются как комплекс основных средств;
- что считать несущественной стоимостью;
- что считать значительной стоимостью.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного в результате обменных операций или созданного субъектом учета, определяется в сумме фактических произведенных капитальных вложений стандартного перечня затрат, формируемых с учетом НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством о налогах и сборах. Кроме того, предусмотрено включение в первоначальную стоимость сумм затрат на демонтаж и вывод объекта основных средств из эксплуатации, а также восстановление участка, на котором объект расположен, известные на момент принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету (п. 15 Стандарта).

В Стандарте установлен порядок оценки стоимости основных средств в рублевом эквиваленте при приобретении за инвалюту. Стоимость объекта при покупке за валюту пересчитывается:

- в части аванса - по курсу ЦБ на дату перечисления аванса;
- в неоплаченной части - на дату признания объекта основных средств.

После признания объекта основных средств в учете все курсовые разницы относятся на финансовый результат текущего периода (п. 16 Стандарта). Конкретизирован перечень затрат, не включаемых в

первоначальную стоимость основных средств. Введена новая норма - расходы на проценты (разница в стоимости при оплате без отсрочки и при оплате с учетом отсрочки платежа), если договором на приобретение объекта основных средств предусмотрена отсрочка платежа на срок, превышающий 12 месяцев (п. 17, 18 Стандарта).

В Стандарте прямо предусмотрен момент прекращения признания затрат в целях формирования первоначальной стоимости - объект находится в состоянии, пригодном для использования по назначению.

Установлен порядок определения первоначальной стоимости актива, созданного собственными силами, - затраты на производство. Не включаются в первоначальную стоимость актива понесенные при его создании сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов. Признание процентов по привлекаемым заимствованиям в составе фактических капитальных вложений осуществляется с учетом положений данного Стандарта и других применяемых нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет, бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 20 Стандарта).

Изменен порядок признания первоначальной стоимости актива, приобретенного в результате обменных операций (неденежных расчетов). В этом случае первоначальная стоимость определяется как справедливая стоимость («рыночная цена»).

Если справедливую стоимость полученного или переданного актива невозможно надежно оценить, то первоначальная стоимость полученного актива равна остаточной стоимости переданного актива. Если нет сведений об остаточной стоимости или она нулевая, приобретенный актив учитывается в условной оценке «один рубль» (п. 21 Стандарта). Первоначальной стоимостью объекта основных средств, полученного безвозмездно, является справедливая стоимость на дату поступления.

В учетной политике предприятия следует закрепить порядок определения справедливой стоимости.

В Стандарте добавлен еще один случай изменения балансовой стоимости объекта основных средств - замещения (частичной замены в рамках капитального ремонта в целях реконструкции, технического перевооружения, модернизации) объекта или его составной части.

Пунктом 27 Стандарта вводится новая норма - затраты по замене части объекта основных средств при проведении капремонта капитализируются. При этом стоимость объекта основных средств уменьшается на стоимость заменяемых частей. Также п. 28 Стандарта предусмотрена возможность включения стоимости обязательного периодического обслуживания дорогостоящих транспортных средств, технологического, специализированного оборудования в стоимость объекта основных средств. При этом в расходы текущего периода списывается стоимость предыдущего ремонта (учтенная в стоимости основных средств) на уменьшение финансового результата.

В учетной политике необходимо установить группы основных средств, в отношении которых будут применяться положения п. 27 и 28 Стандарта.

Стандартом допускаются три метода начисления амортизации. Наряду с уже известным линейным методом учреждение может применять метод:

- уменьшаемого остатка (годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации);

- пропорционально объему продукции (начисление суммы амортизации на основании ожидаемого использования или ожидаемой производительности актива).

Не запрещено применение разных способов амортизации по группам основных средств.

При существенном изменении порядка использования объекта Стандарт допускает изменение метода начисления на 1 января. При этом пересчет накопленной амортизации на дату изменения метода не производится.

В учетной политике следует:

- установить критерии выбора метода начисления амортизации для групп основных средств;

- раскрыть существенные изменения, при которых допускается изменение метода начисления амортизации.

В Стандарте пересмотрены стоимостные показатели. Первоначальная стоимость введенного (переданного) в эксплуатацию объекта основных средств, являющегося объектом движимого имущества, стоимостью до 10 000 (ранее до 3 000) рублей включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, выбывает с балансового учета с одновременным отражением объекта основных средств на забалансовом счете.

На иной объект основных средств стоимостью от 10 000 до 100 000 (ранее от 3 000 до 40 000) рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% первоначальной стоимости при выдаче его в эксплуатацию. На объект основных средств стоимостью свыше 100 000 (ранее 40 000) рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами амортизации.

На объект библиотечного фонда стоимостью до 100 000 (ранее 40 000) рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% первоначальной стоимости при выдаче его в эксплуатацию. Начисление амортизации объекта основных средств не приостанавливается, если объект основных средств простаивает, или не используется, или удерживается для последующей передачи (списания), за исключением случая, когда остаточная стоимость основных средств стала равной нулю.

Стандарт предусматривает один из способов переоценки стоимости объектов по состоянию на начало текущего года (п. 41, 42). В этом случае балансовая стоимость и накопленная амортизация умножаются на один и тот же коэффициент. При применении второго варианта остаточная стоимость (из балансовой стоимости вычитается сумма накопленной амортизации до

проведения переоценки) пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

В учетной политике организации следует установить метод переоценки стоимости объектов основных средств.

Изменения претерпят и Методы оценки объектов бухгалтерского учета, а также порядок раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проанализировав раздел «Способы ведения бухгалтерского учёта» учетной политики ПМК «Союзпарфюмерпром», можно заметить, что в ней не полностью отражены все объекты учета. Бухгалтеру следует более подробно проработать в данном разделе информацию.

Также следует рассмотреть изменения, касающиеся нормативной базы, так как содержится устаревшая информация. В завершение заметим, что учетная политика – это важный внутренний (локальный) акт учреждения. Его всегда запрашивают при проведении проверки финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому следует внимательно отнестись к его составлению и учесть в нем все особенности деятельности учреждения, а также положения новых нормативных актов, регулирующих вопросы бюджетного учета.

Таким образом, в данном разделе учетной политики на 2018 год ПМК «Союзпарфюмерпром» следует прописать:

1) порядок оценки справедливой стоимости актива. Пунктами 55, 56 Федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» установлено, что при определении справедливой стоимости актива нужно использовать метод рыночных цен или метод амортизированной стоимости замещения. В учетной политике следует отразить порядок применения данных методов;

2) используемый метод начисления амортизации. Федеральным стандартом «Основные средства» вводятся несколько методов расчета суммы амортизационных отчислений: линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод расчета амортизации пропорционально объему продукции (п.

36). Метод начисления амортизации, который будет применять учреждение, закрепляется в учетной политике. При выборе метода начисления амортизации учреждение исходит из того, какой метод наиболее точно отражает предполагаемый способ получения будущих экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе.

Выбранный метод начисления амортизации применяется относительно объекта основных средств последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта. При одинаковых способах получения будущих экономических выгод или полезного потенциала для объектов основных средств, входящих в одну группу, возможно применение одного метода начисления амортизации к группе основных средств в целом.

При изменении предполагаемого способа получения экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе, обоснованность применяемого метода начисления амортизации оценивается на 1 января года, следующего за годом такого изменения (п. 38 Федерального стандарта «Основные средства»).

Если в предполагаемом способе получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта основных средств произошли значительные изменения, метод начисления амортизации, который будет использоваться в течение оставшегося срока полезного использования основного средства, может быть изменен. При этом пересчет амортизации, накопленной на дату пересмотра метода ее начисления, не требуется.

Стандарт применяется при ведении бухгалтерского учета с 1 января 2018 года, формировании (раскрытии) показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности начиная с отчетности 2018 года. Входящие остатки на 1 января 2018 года должны формироваться уже в соответствии со Стандартом, поэтому учреждению уже сейчас можно проводить

подготовительные мероприятия. При переходе на применение Стандарта учреждения должны будут признать объекты основных средств, ранее не признававшиеся, а также отражавшиеся за балансом, по их первоначальной стоимости. Для этого необходимо провести инвентаризацию имущества, полученного в аренду или безвозмездное пользование и учтенного на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование». Также нужно определить их первоначальную стоимость. Все нововведения необходимо закрепить в локальных нормативных документах учреждения.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема оценки была актуальна на всех этапах эволюции бухгалтерского учета, поскольку на ее базе различные пользователи смогли получать необходимую им информацию для принятия решений. Если на начальном этапе оценка считалась технической процедурой перевода из одного измерителя в другой, то в современных условиях она является расчетным процессом, в основу которого положены различные допущения измерений.

Согласно МСФО, оценка представляет собой упорядоченный процесс формирования стоимости объектов бухгалтерского учета, осуществляемый посредством исчисления стоимости каждого объекта или их групп (для целей текущего учета) и всей совокупности объектов (для составления отчетности) под непосредственным влиянием временного фактора и содержания хозяйственной операции. При этом становление концепции оценки произошло не только в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета, но и в процессе развития теории стоимости применительно к системе учета и отчетности.

Следовательно, оценка — важный элемент методологии учета и отчетности. А составной частью современной методологии учета, в качестве которой признана методология МСФО, базирующейся на концепции достоверности, является концепция оценки по справедливой стоимости.

На протяжении всего своего исторического развития, оценка претерпевала различные изменения и дополнения, позволяющие усовершенствовать учёт. Появлялись различные способы оценки, но тем не менее, споры о приоритетности того или иного способа оценки объектов бухгалтерского наблюдения, начавшиеся практически с самих истоков бухгалтерского учета, ведутся и по сей день.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО, IFRS) в большей мере направлены на максимально объективное раскрытие

информации для внешних пользователей. Если компания выходит на международный рынок, необходимо чтобы инвесторы, контрагенты, рейтинговые агентства, финансовые институты и прочие заинтересованные лица имели возможность правильно трактовать финансовую отчетность компании. Для этого применяется правило [оценки](#) активов и обязательств компании по справедливой стоимости. На практике наибольшее применение получил метод оценки по фактической стоимости.

Проблемным вопросом является отсутствие отечественных регламентаций по определению справедливой стоимости объектов учета. Обратим внимание на то, что в разработанных в настоящее время проектах российских федеральных стандартов представлена ссылка на порядок формирования данной стоимости, содержащийся в МСФО. Вместе с тем, какдоказывалось нами ранее, требования МСФО (IFRS) 13 не являются идеальными и обуславливают появление некоторых открытых и дискуссионных вопросов определению справедливой стоимости. Таким образом, как обосновывалось нами в других статьях [6 и др.], целесообразным представляется создание отечественного аналога указанного международного стандарта, решающего вышеназванные вопросы.

Обычно данный метод применяют в комбинации с другими, что позволяет разносторонне оценить различные объекты учета. К наиболее важным открытым и дискуссионным вопросам, обусловленным требованиями разработанных в настоящее время проектов отечественных федеральных стандартов, относятся следующие: отсутствие в данных проектах правил определения первоначальной стоимости активов, поступивших безвозмездно; отсутствие в проекте федерального стандарта «Запасы» определения и примеров переменных и условно постоянных общепроизводственных затрат и расходов, подлежащих и не подлежащих включению в себестоимость запасов; отождествление в указанных проектах рыночной и справедливой стоимостей; нечеткие указания по определению амортизируемой стоимости активов; отсутствие правил определения

величины оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом основными средствами участке, возникшего у организации в связи с получением ею основных средств; и др.

Подводя итоги, отметим, что для решения ряда указанных выше проблем оценки объектов бухгалтерского учета могут быть использованы разработки дальнейшей методологии.

Влияние выбора варианта учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета на показатели финансовой деятельности организаций очень высоко. При этом очевидно, что любая ситуация, связанная с выбором варианта учетной политики в отношении любых объектов, непременно окажет влияние на те, или иные показатели, определяемые на основании информации, представленной в финансовой отчетности организации. Все это говорит о значимости учетной политики в учетной деятельности организации, о необходимости взвешенного подхода к выбору соответствующих вариантов учета, которые призваны обеспечить достоверное отражение информации в финансовой отчетности. И именно такой выбор позволит сформировать объективное представление о деятельности организации на основе анализа ее финансовой отчетности.

В результате анализа раздела «Способы ведения бухгалтерского учёта» учетной политики ПМК «Союзпарфюмерпром» установлено, что в ней не полностью отражены все объекты учета. Поскольку учетная политика – это важный внутренний (локальный) акт учреждения, который всегда запрашивают при проведении проверки финансово-хозяйственной деятельности, необходимо внимательно отнестись к его составлению и предусмотреть все особенности деятельности учреждения.

Для устранения указанного недостатка следует прописать в разделе «Способы ведения бухгалтерского учёта» учетной политики на 2018 год ПМК «Союзпарфюмерпром» следующую информацию:

1) порядок оценки справедливой стоимости актива. Пунктами 55, 56 Федерального стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» установлено, что при определении справедливой стоимости актива нужно использовать метод рыночных цен или метод амортизированной стоимости замещения. В учетной политике следует отразить порядок применения данных методов;

2) используемый метод начисления амортизации. Федеральным стандартом «Основные средства» вводятся несколько методов расчета суммы амортизационных отчислений: линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод расчета амортизации пропорционально объему продукции (п. 36). Метод начисления амортизации, который будет применять учреждение, закрепляется в учетной политике. При выборе метода начисления амортизации учреждение исходит из того, какой метод наиболее точно отражает предполагаемый способ получения будущих экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе.

Выбранный метод начисления амортизации применяется относительно объекта основных средств последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта. При одинаковых способах получения будущих экономических выгод или полезного потенциала для объектов основных средств, входящих в одну группу, возможно применение одного метода начисления амортизации к группе основных средств в целом.

При изменении предполагаемого способа получения экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе, обоснованность применяемого метода начисления амортизации оценивается на 1 января года, следующего за годом такого изменения (п. 38 Федерального стандарта «Основные средства»). Если в предполагаемом способе получения будущих экономических выгод или полезного потенциала от использования объекта основных средств произошли значительные изменения, метод начисления

амортизации, который будет использоваться в течение оставшегося срока полезного использования основного средства, может быть изменен.

При этом пересчет амортизации, накопленной на дату пересмотра метода ее начисления, не требуется.

Стандарт применяется при ведении бухгалтерского учета с 1 января 2018 года, формировании (раскрытии) показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности начиная с отчетности 2018 года. Входящие остатки на 1 января 2018 года должны формироваться уже в соответствии со Стандартом, поэтому учреждению уже сейчас можно проводить подготовительные мероприятия. При переходе на применение Стандарта учреждения должны будут признать объекты основных средств, ранее не признававшиеся, а также отражавшиеся за балансом, по их первоначальной стоимости. Для этого необходимо провести инвентаризацию имущества, полученного в аренду или безвозмездное пользование и учтенного на забалансовом счете 01 «Имущество, полученное в пользование». Также нужно определить их первоначальную стоимость. Все нововведения необходимо закрепить в локальных нормативных документах учреждения.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс РФ (с изменениями и дополнениями на 20.01.2017) –М.: Эксмо - Пресс, 2017. - 1488 с.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/), свободный
3. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (с изменениями и дополнениями от 16.05.2016) [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/), свободный
4. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (с изменениями и дополнениями от 07.07.2016) [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34710/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/), свободный
5. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 29.03.2017) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598)[Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34710/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/), свободный
6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика») [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/), свободный
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30.01.2001 г. № 26н (в ред. От 16.05.2016 г.) [Электронный

ресурс] / Режим доступа:  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/), свободный

8. Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008) : приказ Минфина Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017)[Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/), свободный

9. Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107971/?frame=1](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107971/?frame=1)

10. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131606>

11. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131604>

12. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс] : приказ МФ РФ от 27.11.2006 г. № 154н // Консультант Плюс / АО «Консультант Плюс». –Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

13. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. (ред. от 29.03.2017) [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/), свободный

14. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 – 2018 годы. Утверждена Приказом Минфина РФ № 70н от 23.05.2016 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71310266/>, свободный

15. Алексеева Г.И. Новые требования к оценке по справедливой стоимости // Банковское дело. 2012.- № 10. С. 40–44.
16. Андреева Т.С. Учетная политика организации как инструмент управления показателями финансового состояния // Современные научные исследования и инновации. 2016. № 12 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2016/12/75436>
17. Артеменков И.Л. Эволюция понятия «справедливая стоимость» в Международных стандартах финансовой отчетности[Текст] // Вопросы оценки. 2013-. № 2.- С. 2–11.
18. Арчакова М.Б. Справедливая стоимость как экономическая категория [Текст] // Аудит и финансовый анализ. - 2014.- № 3. С. 39–43.
19. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Ю.А. Бабаев. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 450 с.
20. Баженов А.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет в унитарных предприятиях. Учебное пособие [Текст] / Нижний Новгород, 2016.
21. Дружиловская Т.Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам [Текст] // Бухгалтерский учет. 2006. № 1. С. 57 – 62.
22. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета [Текст] // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 10 – 22.
23. Дружиловская Э.С. Инвестиционные активы как новый учетный объект и правила его оценки в российском и международном учете [Текст] // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 39 (333). С. 15 – 29.
24. Дружиловская Э.С. Новый этап реформирования бухгалтерского учета в России [Текст] // Бухгалтер и закон. 2014. № 3. С. 2 – 13.
25. Дружиловская Т.Ю., Иголина Т.В. Бухгалтерский учет обязательств организаций в системах российских и международных

стандартов: теоретический аспект [Текст] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. С. 2-13.

26. Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие для бакалавров [Текст] / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. - М.: Юрайт, 2013. - 322 с.

27. Ковалев, В. В. Анализ баланса, или как понимать баланс [Текст] / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. - М.: Проспект, 2015. - 798 с.

28. Кузьменко О.А., Новоселова М.А. Оценка по справедливой стоимости [Текст] // Академический вестник ТГАМЭУП: научно-аналитический журнал. 2013.- № 2.- С. 308 – 316.

29. Куликова, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: Учебное пособие[Текст] / Л.И. Куликова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 400 с.

30. Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 512 с.

31. Макарова, Л.Г. Бухгалтерский финансовый учет.: Учебник[Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова; Под ред. Ю.А. Бабаев. - М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2012. - 576 с.

32. Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости».URL: [http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2013/prilozhenie\\_№\\_7\\_\\_RU\\_GVT\\_IFRS\\_13\\_May\\_2011.pdf](http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/prilozhenie_№_7__RU_GVT_IFRS_13_May_2011.pdf).

33. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках[Текст] // Аудиторские ведомости. 2005. № 6. С. 25-34.

34. Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. Аудит бухгалтерской оценки отчетных показателей [Текст] // Аудиторские ведомости. 2010. № 6. С. 25 – 32.

35. Мизиковский И.Е. Гармонизация показателей внутреннего контроля [Текст] // Аудиторские ведомости. 2011. № 12. С. 62-66.

36. Мизиковский И.Е. Процессно-ориентированное моделирование трансформации затрат промышленного предприятия [Текст] // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 3. С. 150-151.

37. Мизиковский И.Е., Маслова Т.С., Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Баженов А.А. Формирование учетно-контрольного пространства организаций государственного (муниципального) сектора экономики: теоретико-методологический аспект. Монография[Текст] / Нижний Новгород, 2016.

38. Миллер, Мария Анализ финансовых результатов в условиях применения МСФО[Текст] / Мария Миллер. - М.: LAP LambertAcademicPublishing, **2016. - 769 с.**

39. Миславская Н.А. Концептуальная проблема применения оценки по справедливой стоимости[Текст] //Аудит и финансовый анализ. 2014. № 4. С. 21–24.

40. Михеева, Елена МСФО. Основные положения. Подготовка международной финансовой отчетности. В 2 частях (комплект) [Текст] / Елена Михеева. - М.: АНО Институт развития современных образовательных технологий, **2016. - 520 с.**

41. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник[Текст] / В.Ф. Палий. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 506 с.

42. ПарасоцкаяН.Н., Юрасова И.Ю. Учет активов по справедливой стоимости: проблемы и перспективы [Текст] // Биржа интеллектуальной собственности. 2012. Т. 11. № 10. С. 19–28.

43. Плево М.К. Применение МСФО в российской практике: проблемы и перспективы [Текст] // Актуальные вопросы современной экономики. – 2015. – № 2. – С. 32–37.

44. Поленова С.Н. Проблемы перехода российских организаций на МСФО[Текст] // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 9. С. 9–17.
45. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Российский и международный опыт: монография.[Текст] М.: Дашков и К, 2012. 348 с.
46. Проняева Л.И. Проблемы учета активов по справедливой стоимости [Текст] // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 4. С. 37–44.
47. Пятов М.Л. Оценка по справедливой стоимости: эволюция и современность // Бухгалтерский учет. 2014. № 7. С. 84–92.
48. Ремизова, Е. Ю. МСФО. Учет и отчетность [Текст] / Е.Ю. Ремизова, Е.С. Султанова. - М.: Омега-Л, **2016**. - 144 с.
49. Семькина, Л. Н. сравнительная характеристика классификации и оценки обязательств, используемых в системах российских и международных стандартов[Текст] // Сетевой научно-практический журнал.- 2014. – с. 61-69.
50. Соловьева О.В., МСФО и ГААП: учет и отчетность[Текст]// О.В. Соловьева. – М.: Изд-во ФБК-Пресс, 2009. –324 с.
51. Соловьева О.В. Международные стандарты финансовой отчетности[Текст].// О.В. Соловьева – М.: Изд-во Эксмо, 2010. –288 с.
52. Стефанова, С. Н. Бухгалтерский учет. Экспресс-справочник для студентов вузов [Текст] / С.Н. Стефанова, И.Ю. Ткаченко. - М.: МарТ, **2017**. - 336 с.
53. Суворова, С.П. Международные стандарты аудита: Учебное пособие[Текст] / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 304 с.
54. Тютюрюков, В.Н. Международные стандарты аудита: Учебник [Текст] / В.Н. Тютюрюков. - М.: Дашков и К, 2013. - 200 с.

55. Харьков, В.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебно-методическое пособие[Текст] / В.П. Харьков. - М.: ФиС, ИНФРА-М, 2012. - 224 с.
56. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М. Бреда Ф. Ван Ван Бреда. - М.: Финансы и статистика, **2014**. - 576 с.
57. Черкай, А.Д. Бухгалтерский и финансовый учет - язык бизнеса для руководителей. МСФО, US GAAP, РСБУ: Теория двух рядов 4-х счетов автора, новые балансовые уравнения и лингвистические модели учета[Текст] / А.Д. Черкай. - М.: Черкай, 2013. - 120 с.
58. Шахбанова С.Р., Шахбанова А.З. Проблемы формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО [Текст] // Актуальные вопросы современной экономики. – 2015. – № 2. – С. 38–40.
59. Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: Полный курс МВА [Текст] / Т. В. Шишкова, Е. А. Козельцева. – 2-е изд., перераб., доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 320 с.
60. Шуклов, Л. В. Постановка международного учета МСФО. Алгоритм действий [Текст] / Л.В. Шуклов. - М.: Либроком, **2016**. - 304 с.
61. Hoffmann S.A. Historical View the Political Fair Value Debate in Germany. 2010. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1634824>.