

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Учет, анализ и аудит»

**СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ
НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)**

**Обучающегося заочной формы обучения
направления 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
4 курса группы 06001461
Яценко Светланы Евгеньевны**

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

БЕЛГОРОД, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА....	5
1.1. Понятие, классификация и способы оценки основных средств.....	5
1.2. Актуальные вопросы учета основных средств.....	10
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «ХЛЕБОЗАВОД».....	16
2.1. Организационная характеристика ЗАО «Хлебозавод».....	16
2.2. Анализ основных экономических показателей деятельности предприятия.....	20
2.3. Организационные аспекты ведения бухгалтерского учета.....	30
3. СОСТОЯНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО И СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «ХЛЕБОЗАВОД».....	38
3.1. Документальное оформление движения и аналитический учет основных средств.....	38
3.2. Учет амортизации основных средств.....	44
3.3. Состояние синтетического учета основных средств	47
3.4. Инвентаризация и переоценка основных средств.....	57
3.5. Предложения по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств в ЗАО «Хлебозавод».....	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	65
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	68
ПРИЛОЖЕНИЯ	73

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях произошло изменение функциональной направленности бухгалтерского учета: из инструмента для регистрации и отражения фактов хозяйственной жизни он превратился в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной политики организаций. Центральное место в составе объектов бухгалтерского учета организаций любых форм собственности занимают основные средства, составляющие основу производственной деятельности и процветания компаний. Именно основные средства фигурируют в оценке ряда экономических показателей финансового состояния и финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта, используемых для принятия управленческих решений. Поэтому состояние бухгалтерского учета основных средств занимает важное место в структуре бухгалтерского учета коммерческих компаний.

В этой связи выпускная квалификационная работа, выполненная на тему: «Синтетический и аналитический учет наличия и движения основных средств» является, несомненно, актуальной.

Целью данной выпускной квалификационной работы является разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств исследуемой организации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий ряд задач:

- рассмотреть основные средства как объект бухгалтерского учета;
- изучить организационно-экономическую характеристику исследуемого предприятия;
- изучить состояние аналитического и синтетического учета основных средств исследуемой организации.

В качестве объекта исследования выступает закрытое акционерное общество «Хлебозавод», а предметом исследования – основные средства данного субъекта экономической деятельности.

Теоретической основой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная и зарубежная научная и учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского учета.

В качестве информационной базы для написания выпускной квалификационной работы использовалась годовая бухгалтерская отчетность предприятия за 2013, 2014 и 2015 годы, а также первичные документы и учетные регистры за март 2016 года.

Обработка информации и в целом выполнение выпускной квалификационной работы производилось с использованием таких методов исследования, как системный подход, синтез, вертикальный и горизонтальный анализ, сравнение и другие.

В процессе сбора информации использовался метод опроса работников бухгалтерской, аналитической и экономической служб ЗАО «Хлебозавод».

Работа изложена на 72 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, включает 14 таблиц, 4 рисунка, список литературы насчитывает 37 наименований, к работе приложено 15 документов.

В первой главе рассмотрены понятие, классификация, способы оценки и актуальные вопросы учета основных средств.

Во второй главе рассмотрена организационно-экономическая характеристика ЗАО «Хлебозавод», проведен анализ основных экономических показателей деятельности данного предприятия пищевой промышленности за 2013-2015 годы; рассмотрены организационные аспекты бухгалтерского учета.

В третьей главе рассмотрено состояние аналитического и синтетического учета основных средств в изучаемой организации. На основании проведенного исследования выявлены имеющиеся недочеты и представлены рекомендации по их устранению.

1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятие, классификация и способы оценки основных средств

В современных экономических условиях произошло изменение функциональной направленности бухгалтерского учета: из инструмента для регистрации и отражения фактов хозяйственной жизни он превратился в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной политики организаций. Центральное место в составе объектов бухгалтерского учета организаций любых форм собственности занимают основные средства, составляющие основу производственной деятельности и процветания компаний. Именно основные средства фигурируют в оценке ряда экономических показателей финансового состояния и финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта, используемых для принятия управленческих решений. Поэтому состояние бухгалтерского учета основных средств занимает важное место в структуре бухгалтерского учета коммерческих компаний [24].

В настоящее время основным документом, регламентирующим бухгалтерский учет основных средств, является национальный российский стандарт по бухгалтерскому учету - 6/2001 «Основные средства». В соответствии с данным стандартом, к основным средствам организации относится «часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное пользование или владение в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев» [12]. Кроме этого, данные объекты должны приносить организации экономические выгоды (доход) в течение периода, превышающего 12 месяцев. При этом ор-

ганизация изначально не предполагает последующую перепродажу этих объектов.

ПБУ 6/2001 не применяется в отношении следующих объектов [12]:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, учитываемых как готовые изделия на складах торговых организаций;
- объектов, сданных в монтаж либо подлежащих монтажу, а также находящихся в пути;
- капитальных и финансовых вложений или иных долгосрочных инвестиций;
- активов, стоимость которых менее 40000 руб. (данные активы учитываются в составе материально-производственных запасов для целей бухгалтерского учета). В то же время в налоговом учете с 1 января 2016 года стоимостной критерий, соблюдение которого необходимо для признания имущества амортизируемым, увеличивается с 40000 рублей до 100000 рублей. Это обстоятельство приводит к возникновению налогооблагаемых разниц и усложнению учета.

Для организации учета основных средств важное значение имеют следующие моменты: классификация основных средств, установление принципов оценки основных средств; установление единицы учета объектов основных средств.

Для достижения единообразия в построении учета и отчетности в отношении основных средств применяется типовая классификация, в соответствии с которой они группируются по отраслевому признаку, назначению, принадлежности, использованию и видам (см. табл. 1.1). Следует отметить, что для целей начисления амортизации используется классификация основных средств по использованию. Для целей организации бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта используется классификация основных средств по видам, назначению и принадлежности. Классификация основных средств по отраслям используется исключительно в статистическом учете [17].

Таблица 1.1

Классификация основных средств

Признак классификации	Классификационные единицы	Область применения
По отраслям	Промышленность, сельское хозяйство, транспорт.	В статистике
По назначению	Производственные, непродовольственные.	В бухгалтерском учете
По принадлежности	Собственные, арендованные.	При начислении амортизации
По использованию	Находящиеся в эксплуатации, на реконструкции, в запасе, на консервации.	При начислении амортизации
По видам	Земельные участки, объекты природопользования, здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственные и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; капитальные вложения в коренное улучшение земель.	В бухгалтерском учете

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное пользование или владение с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, то есть законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими в совокупности одну функцию. Каждому объекту присваивают инвентарный номер, который сохраняется на все время его эксплуатации или использования. Инвентарный номер проставляется на документах, связанных с движением объекта основных средств и на самом объекте. Инвентарные номера выбывших

объектов, могут присваиваться другим основным средствам не ранее, чем через 3 года после его выбытия [18].

В отношении основных средств применяются типичные для активов способы стоимостного измерения: оценка и калькуляция (см. табл. 1.2.). Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления объектов в организацию. При этом первоначальная стоимость объекта основных средств может изменяться с течением времени под влиянием различных факторов [12].

Таблица 1.2

Стоимостное измерение основных средств

Вид стоимости	Определяющий фактор	Формирование стоимости
Первоначальная	Приобретение за плату и самостоятельно созданные	Сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление без учета НДС и других возмещаемых налогов
	Поступление от учредителя в качестве вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями
	Безвозмездное поступление	Рыночная стоимость на дату принятия к учету
	Поступление в обмен на другое имущество	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией
Восстановительная	Инфляция	Стоимость воспроизводства объекта в действующих ценах
Остаточная	Методика учета	Первоначальная (восстановительная) стоимость минус сумма накопленной амортизации.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств складываются из следующих сумм, которые выплачиваются:

- поставщикам в соответствии с договором поставки;
- организациям за работы по договору строительного подряда;
- за информационно-консультационные услуги;

- в виде государственных пошлин, регистрационных сборов и иных аналогичных платежей;
- в виде таможенных пошлин и других платежей;
- в виде невозмещаемых налогов;
- посредническим организациям;
- за проектно-изыскательские работы;
- за проведение геологоразведочных и буровых работ, а также за отвод земельных участков и переселение в связи со строительством;
- за подготовку кадров для вновь строящихся организаций;
- за доведение объектов до состояния пригодности к использованию [18].

Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные и другие аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, выраженная в иностранной валюте, определяется путем пересчета в рубли по курсу ЦБ РФ на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Возможно изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Остаточная стоимость основных средств исчисляется исходя из первоначальной стоимости за минусом суммы накопленной амортизации.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или вводимых в настоящем периоде. С целью устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку основных средств и определять восстановительную стоимость. Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных ценах. Организация имеет право осуществлять переоценку основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) [23].

Таким образом, основным документом, регламентирующим бухгалтерский учет основных средств, является ПБУ 6/2001 «Основные средства». Для достижения единообразия в построении учета и отчетности в отношении основных средств применяется единая типовая классификация, в соответствии с которой они группируются по отраслевому признаку, назначению, принадлежности, использованию и видам. В отношении основных средств применяются типичные для активов способы стоимостного измерения: оценка и калькуляция. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления объектов в организацию. При этом первоначальная стоимость объекта основных средств может изменяться с течением времени под влиянием различных факторов.

1.2. Актуальные вопросы учета основных средств

23 мая 2016 года был принят приказ Минфина РФ № 70н, который утвердил «Программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 годы» [10]. В соответствии с этим документом предполагается разработать 14 новых стандартов бухгалтерского учета или кардинально их пересмотреть. Первые новые федеральные стандарты вступят в силу в 2018 году. В период с 2018 до 2020 года будут внесены правки в действующие положения по бухгалтерскому учету. Совокупность указанных мероприятий позволит завершить принятую Программу реформирования бухгалтерского учета в 2020 году [33].

Основные средства составляют наиболее значимую статью активов большинства организаций. Эффективность использования этих объектов учета во многом определяет результаты финансово-хозяйственной деятельности. Информация о наличии основных средств и их оценке определяет показатели финансового состояния организации. Данный факт предъявляет серьезные требования к точности и достоверности этой информации.

Таблица 1.3

Нормативные документы по бухгалтерскому учету основных средств

Документ	Действующая редакция	Источник	Регламентирующие нормы
О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ	28.12.2013 г.	[1]	Порядок учета активов, проведения инвентаризации
Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н	24.12.2010 г.	[2]	Определение и классификация объектов основных средств; способы их оценки и методы начисления амортизации
ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н	24.12.2010 г.	[3]	Порядок оценки и учета основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
ПБУ 6/2001 «Учет основных средств»: Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н	24.12.2010 г.	[12]	Определение, классификация, оценка основных средств; срок полезного использования, способы начисления амортизации, раскрытие информации в отчетности
ПБУ 9/1999 «Доходы организации»: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н	27.04.2012 г.	[4]	Порядок и правила признания доходов от поступления объектов основных средств
ПБУ 10/1999 «Расходы организации»: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н	27.04.2012 г.	[5]	Порядок и правила признания расходов от выбытия объектов основных средств
ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»: Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н	27.04.2012 г.	[6]	Порядок включения затрат по кредитам и займам в себестоимость инвестиционного актива
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н	24.12.2010 г.	[7]	Детализация ПБУ 6/2001 в отношении классификации, оценки, документации и учета основных средств
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49	08.11.2010 г.	[8]	Порядок проведения инвентаризации основных средств
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н	08.11.2010 г.	[9]	Порядок отражения основных средств на счетах бухгалтерского учета

Современный бухгалтерский учет основных средств регламентируется как системой национальных стандартов по бухгалтерскому учету, так и различными методическими указаниями и разъяснениями к ним (табл. 1.3), определяющими учет объектов основных средств в различных экономических ситуациях, имеющих место в хозяйственной деятельности предприятий. Однако действующая система нормативного регулирования учета основных средств не обеспечивает полного соответствия требованиям международных стандартов. Данный факт не способствует достоверному отражению информации об основных средствах в финансовой отчетности. Поэтому, следуя общей тенденции реформирования бухгалтерского учета в России на сближение с международными стандартами финансовой отчетности, в проекте национального стандарта «Учет основных средств» в качестве основы используются следующие международные стандарты: МСФО 16 «Основные средства» [13]; МСФО 23 «Затраты по займам» [14] и МСФО 36 «Обесценение активов» [15].

Проект нового положения по бухгалтерскому учету основных средств предполагает использование новых понятий: «инвестиционная недвижимость», «справедливая стоимость», «ликвидационная стоимость», «обесценение» [11]. В проекте указываются признаки отнесения объекта к основным средствам: наличие материально-вещественной формы; использование в ходе обычной деятельности организации в течение периода более 12 месяцев. Данные критерии совпадают с критериями ПБУ 6/2001. Однако, в соответствии с проектом, к основным средствам относятся также активы, находящиеся в незавершенном состоянии на любой стадии создания. Данный факт отличается от норм действующего ПБУ 6/2001, согласно которому объект принимается к учету в состоянии пригодном для использования [30].

По новому проекту к основным средствам не относятся животные и растения, кроме плодоносящих, используемых для получения сельскохозяйственной продукции. Эти объекты выделены в группу «Биологические активы». Не включаются в группу основных средств объекты, стоимость которых

не является существенной для оценки финансового состояния организации. При этом затраты по таким объектам относятся на расходы по обычным видам деятельности.

В новом проекте используется понятие «неамортизируемая величина», которое представляет собой расчетную сумму, получаемую от выбытия основного средства после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы основное средство уже достигло конца срока амортизации и состояния, характерного для конца срока амортизации. В документе встречается понятие «чистая стоимость продажи», которое представляет собой стоимость, по которой организация способна продать актив за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для разборки объекта продажи, извлечения ценностей, подготовки его к продаже [11].

Новацией является признание объектом учета в качестве основного средства не независимо от возможности его физического обособления от других объектов. Единицами учета основных средств могут быть:

- физически обособленные объекты;
- запчасти и другие элементы физически обособленных объектов, подлежащие замене через продолжительные периоды;
- плановые ремонты, проводимые через продолжительные периоды;
- техосмотры и техобслуживание, проводимые через продолжительный период времени;
- иные объекты [33].

Следует отметить, что в отношении плановых ремонтов и техосмотров действующее законодательство предполагает капитализацию затрат только в случае улучшения эксплуатационных характеристик объектов.

В проекте вводятся новые критерии признания активов в качестве основных средств, при этом основное значение отводится стоимостному критерию, а не физическому обособлению объекта. Так, согласно действующему стандарту ПБУ 6/01 под объектом основных средств понимается инвентарный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный

конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, либо обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для определенной работы [12]. В проекте федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» под объектом учета основных средств понимается существенная часть стоимости основных средств, в отношении которой может быть определен самостоятельный продолжительный период поступления в организацию будущих экономических выгод. В результате объект учета основных средств определяется вне зависимости от возможности его физического обособления от других объектов [30].

Проект федерального стандарта приводит перечень расходов, не включаемых в себестоимость основных средств:

- косвенные налоги (НДС, акцизы) в случае, если они подлежат возмещению в соответствии с законодательством РФ;
- затраты на текущее обеспечение эксплуатации основных средств, поддержание их в рабочем состоянии;
- затраты на плановые и внеплановые ремонты;
- затраты на перемещение, удаление или ликвидацию и др. затраты, не связанные с приобретением основных средств [11].

Проект федерального стандарта предлагает выбор одной из двух возможных моделей учета основных средств: с переоценкой или без нее, действующим на регулярной основе применительно к выбранной группе основных средств. Кроме этого новацией является право компаний на проведение теста на обесценение и последующее отражение обесценения в бухгалтерской отчетности. Как следует из проекта, организация, использующая возможность обесценения активов, должна делать это ежегодно [30].

Себестоимость основного средства погашается посредством начисления амортизации, которая отражается в бухгалтерском учете обособленно от себестоимости основного средства и не изменяет ее. Организация самостоя-

тельно определяет срок амортизации и способ его начисления для объекта основных средств в зависимости от режима эксплуатации, планируемой частоты проведения ремонта, техобслуживания и других условий. Основные средства, срок амортизации которых установлен в единицах времени, амортизируются линейным либо нелинейным способом. Если же срок амортизации установлен в натуральных единицах, то такие основные средства амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг) [29]. Поскольку такие затраты, как техосмотры, техобслуживание и другие подобные, являются объектами основных средств, но в то же время не включаются в себестоимость основных средств, в учете эти величины учитываются обособленно в составе внеоборотных активов отдельным показателем. В результате и ежегодная амортизация этих объектов учета будет исчисляться обособленно. Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается даже в случаях простоя и консервации, за исключением случая, когда неамортизируемая величина основного средства оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Новацией является и тот факт, что проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» допускает прекращение начисления амортизации при списании основного средства из состава активов либо при переквалификации основного средства в долгосрочные активы в связи с подготовкой его к продаже или переводу в иные активы [11].

Таким образом, основные средства составляют наиболее значимая статью активов большинства организаций. Современный бухгалтерский учет основных средств регламентируется как системой национальных стандартов по бухгалтерскому учету, так и различными методическими указаниями и разъяснениями к ним, определяющими учет объектов основных средств в различных экономических ситуациях, имеющих место в хозяйственной деятельности предприятий. Проект нового положения по бухгалтерскому учету основных средств определяет критерии, способы оценки и переоценки, методы начисления амортизации объектов основных средств, вводит ряд новаций, опираясь на положения международных стандартов финансовой отчетности.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАО «ХЛЕБОЗАВОД»

2.1. Организационная характеристика ЗАО «Хлебозавод»

Закрытое акционерное общество «Хлебозавод» (далее ЗАО «Хлебозавод») действует на основании Устава и законодательства Российской Федерации. ЗАО «Хлебозавод» является участником агропромышленного комплекса «Стойленская Нива», которая, в свою очередь, объединяет 21 предприятие, расположенное в Белгородской, Курской, Воронежской, Смоленской, Саратовской, Нижегородской, Ивановской, Волгоградской, Пензенской и Ярославской областях. АПК «Стойленская Нива» – лидер российского рынка по производству хлеба, занимает третье место по производству муки, шестое место по объему выпускаемых кондитерских изделий.

ЗАО «Хлебозавод» входит в АПК «Стойленская Нива» с декабря 2000 года. В настоящее время общество является производителем высококачественных хлебобулочных и кондитерских изделий. Ежедневно предприятие выпускает более 18 тонн продукции, в том числе 43 вида хлебобулочных изделий, 16 видов кондитерских.

Миссия ЗАО «Хлебозавод» заключается в обеспечении населения Белгородской области и прилегающих регионов высококачественной свежей хлебобулочной продукцией и кондитерскими изделиями, приготовленными из высококачественного сырья по современным технологиям (приложение 1). В своей деятельности администрация ЗАО «Хлебозавод» руководствуется следующими стратегиями:

- стремлением к лидерству в сегменте производства хлебобулочных изделий; усиление занимающей позиции в данном сегменте за счет расширения ассортимента.

- увеличением степени влияния на данном рынке с помощью запуска новых продуктов;
- расширением географии сбыта;
- модернизацией производственных мощностей и оптимизация затрат, обновление имеющихся и строительство новых производственных объектов для увеличения выпуска и ассортимента продукции.

Структура управления обществом представлена в приложении 2, в соответствии с которым возглавляет предприятие исполнительный директор, в подчинении которого находятся главный инженер и коммерческий директор, а также заместители директора по производству и защите собственности, начальник финансово-экономического отдела, главный бухгалтер и начальник лаборатории. В ЗАО «Хлебозавод» существует достаточная степень распределения обязанностей и разграничения полномочий между руководителями и исполнителями. Для работников экономической службы разработаны внутренние правила, должностные инструкции. Каждый из названных специалистов курирует определенную область деятельности общества. В подчинении главного инженера находятся службы главного механика и энергетика, а также котельная. Коммерческий директор курирует службу сбыта, экспедицию и автопарк. Заместитель директора по производству обеспечивает деятельность хлебобулочного и кондитерского цехов и сырьевого склада. Главный бухгалтер обеспечивает работу бухгалтерской службы.

Основным источником информации о деятельности ЗАО «Хлебозавод» является бухгалтерская отчетность (Приложения 6-8), на основании которой рассчитаны экономические показатели, представленные в таблице 2.1.

В рассматриваемом периоде происходит неуклонное увеличение выручки организации: в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 4904 тыс. руб. или на 3,01 %; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом еще на 39584 тыс. руб. или на 25,58 %. Данный факт свидетельствует об увеличении объемов

продажи хлебобулочных и кондитерских изделий, а также о росте цен на продукцию в связи с инфляцией.

Таблица 2.1

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности

ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 гг.

№ п/ п	Показатели	Годы			Отклонение (+,-)			
		2013	2014	2015	Абсолютное		Относи- тельное (%)	
					2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1	Выручка, тыс.руб.	162898	167802	207386	4904	39584	3,01	25,58
2	Фонд оплаты труда, тыс.руб.	37570	39996	42705	2426	2709	6,46	6,77
3	Среднегодовая стои- мость основных средств, тыс. руб.	21360	22567	21574	1207	-993	5,65	-4,40
4	Среднегодовая стои- мость дебиторской за- долженности, тыс.руб.	4840	6874	8907	2034	2033	42,02	29,58
5	Среднегодовая стои- мость кредиторской за- долженности, тыс.руб.	9324	9669	10980	345	1311	3,70	13,56
6	Себестоимость продаж, тыс.руб.	92534	123215	135319	30681	12104	33,15	9,82
7	Прибыль от продаж, тыс.руб.	18543	8977	32590	-9566	26613	-51,58	в 2,96 раза
8	Чистая прибыль, тыс.руб.	8948	6137	24890	-2811	18753	-31,41	в 3,0 раза
9	Фондоотдача, руб.	7,63	7,44	9,61	-0,19	2,17	-2,49	29,17
10	Фондоёмкость, руб.	0,13	0,13	0,10	0,0	-0,03	0,0	23,08
11	Уровень рентабельн., %	9,67	4,98	18,39	-4,69	13,41		
12	Рентабельн. продаж, %	11,38	5,35	15,71	-6,03	10,36		

Адекватно изменению выручки изменяется себестоимость продаж: ее увеличение в 2014 году по сравнению с 2013 годом составило 30681 тыс. руб. или 33,15 %; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом – 12104 тыс. руб. или 9,82 %. Такое изменение себестоимости свидетельствует о повышении цен на потребляемые предприятием экономические ресурсы, а также увеличение их физического объема обусловленного ростом производства.

Несмотря на увеличение выручки и себестоимости продаж прибыль от продаж в рассматриваемом периоде изменяется волнообразно: в 2014 году по сравнению с 2013 годом она уменьшается на 9566 тыс. руб. или на 51,58 %; однако в 2015 году по сравнению с 2014 годом данный показатель увеличивается на 26613 тыс. руб. или в три раза.

Адекватно прибыли от продаж изменяется и чистая прибыль ЗАО «Хлебозавод». Этот показатель уменьшается в 2014 году по сравнению с 2013 годом на 2811 тыс. руб. или на 31,41 %. В 2015 году по сравнению с 2014 годом чистая прибыль увеличивается на 18753 тыс. руб. или в три раза.

Рентабельность продаж в течение рассматриваемого периода увеличивается с 11,38 % в 2013 году до 15,71 % в 2015 году с провалом до 5,35 % в 2014 году. Уровень рентабельности в рассматриваемом периоде изменяется адекватно рентабельности продаж: увеличивается с 9,67 % в 2013 году до 18,39 % в 2015 году, достигая минимального значения 4,98 % в 2014 году. Данные показатели изменяются в полном соответствии с изменением выручки и себестоимости продаж ЗАО «Хлебозавод».

В течение рассматриваемого периода в ЗАО «Хлебозавод» произошло обновление основных средств. О данном факте свидетельствует увеличение среднегодовой стоимости основных средств на 1207 тыс. руб. или на 5,65 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом. В 2015 году по сравнению с 2014 годом уменьшение среднегодовой стоимости основных средств составило 993 тыс. руб. или 4,4 %. Таким образом, к концу 2015 года показатель среднегодовой стоимости основных средств составил 21574 тыс. руб. Поскольку темпы прироста среднегодовой стоимости основных средств были существенно меньше темпов прироста выручки это обстоятельство предопределило тот факт, что показатели фондоотдачи находились в пределах 7-10 руб. Иными словами, с каждого вложенного рубля в основные фонды общество получало

7-10 рублей выручки. Соответственно на каждый рубль выручки приходилось от 10 до 13 копеек инвестиций в основные средства.

В рассматриваемом периоде наблюдаются незначительные, в пределах 4-5 %, колебания среднегодовой суммы дебиторской задолженности. Этот показатель увеличился на 5,65 % в 2014 году по сравнению с 2013 годом; а в 2015 году по сравнению с 2014 годом уменьшился на 4,4 % достигнув значения 21574 тыс. руб. Среднегодовая сумма кредиторской задолженности наоборот увеличивается с 4840 тыс. руб. в 2013 году до 8907 тыс. руб. в 2015 году соответственно на 42,02 % в 2014 году и на 29,58% в 2015 году.

В рассматриваемом периоде наблюдалось ежегодное увеличение фонда оплаты труда в среднем на 2500 тыс. руб. или на 6,5 %.

Таким образом, в рассматриваемом периоде с 2013 по 2015 год в ЗАО «Хлебозавод» наблюдается увеличение выручки, прибыли от продаж и чистой прибыли, рост дебиторской и кредиторской задолженностей, некоторое снижение заработной платы персонала.

2.2. Анализ основных экономических показателей деятельности предприятия

Информация, содержащаяся в годовой бухгалтерской отчетности ЗАО «Хлебозавод», особенно в основной ее форме – бухгалтерском балансе, используется для анализа финансового состояния общества. Под финансовым состоянием понимается способность предприятия финансировать свою деятельность. Финансовое состояние характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования предприятия, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми взаимоотношениями с другими юридическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Общая оценка финансового состояния ЗАО «Хлебозавод» осуществляется на основе бухгалтерского баланса, по данным которого определяют ликвидность баланса, оценивают платежеспособность организации и рассчитывают коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость организации.

Ликвидность определяется способностью предприятия быстро и с минимальным уровнем финансовых потерь преобразовать свои активы (имущество) в денежные средства. Она характеризуется также наличием в организации ликвидных средств в форме остатка денежных средств в кассе, на счетах в банках, а также легко реализуемых элементов оборотных активов. К показателям, характеризующим ликвидность баланса, относится ряд финансовых коэффициентов: коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент быстрой ликвидности и коэффициент текущей ликвидности. Данные коэффициенты позволяют оценить соотношение имеющихся оборотных активов (по их видам) и краткосрочных обязательств для их возможного последующего погашения (табл. 2.2).

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений. Коэффициент абсолютной ликвидности должен находиться в пределах от 0,1 до 0,7 долей единицы.

В рассматриваемом периоде значения коэффициента абсолютной ликвидности выводят за верхнюю границу допустимого интервала. Этот факт свидетельствует о том, что организация в состоянии полностью погасить имеющиеся краткосрочные обязательства, направив на эти цели все имеющиеся денежные средства и некоторую часть средств, находящихся в составе краткосрочных финансовых вложений.

Таблица 2.2

Показатели, характеризующие ликвидность баланса

ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 гг.

№ п/ п	Показатели	Годы			Отклонение			
		2013	2014	2015	Абсолютное (+,-)		Относи- тельное (%)	
					2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ								
1	Денежные средства, тыс. руб.	1957	2574	1434	617	-1140	31,5	-44,3
2	Дебиторская задолжен- ность, тыс. руб.	6220	7529	10286	1309	2757	21,0	36,6
3	Финансовые вложения, тыс. руб.	17600	23600	49100	6000	25500	34,1	108,1
4	Оборотные средства, тыс. руб.	30844	39726	66428	8882	26702	28,8	67,2
5	Краткосрочные обяза- тельства, тыс. руб.	8403	10934	11026	2531	92	30,1	0,8
РАСЧЕТНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ								
6	Коэффициент абсолют- ной ликвидности	2,33	2,39	4,58	0,06	2,19	2,6	91,6
7	Коэффициент быстрой ликвидности	0,97	0,92	1,06	-0,05	0,14	-5,2	15,2
8	Коэффициент текущей ликвидности	3,67	3,63	6,02	-0,04	2,39	-1,1	65,8

Коэффициент быстрой ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет денежных средств и дебиторской задолженности. Оптимальное значение коэффициента абсолютной ликвидности составляет 1.

В ЗАО «Хлебозавод» числовые значения данного показателя на протяжении всего рассматриваемого периода находятся в интервале от 0,92 до 1,06, что в принципе соответствует оптимальному значению. Это определяет тот факт, что только практически все краткосрочные обязательства могут быть немедленно погашены за счет направления на эти цели всех денежных средств и дебиторской задолженности.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, какую часть краткосрочных обязательств можно погасить, направив на эти цели все оборотные средства. Необходимое значение данного коэффициента должно быть равно 1,5 долей единицы.

В ЗАО «Хлебозавод» числовое значение данного показателя по состоянию на 31.12.2013 года и 31.12.2014 года в два раза выше рекомендуемого оптимального значения. Это свидетельствует о том, что только все краткосрочные обязательства могут быть погашены при условии направления на эти цели части оборотных активов предприятия. По состоянию на 31.12.2015 года ситуация несколько изменилась и значение коэффициента текущей ликвидности составило 6,02 долей единицы. Следовательно, общество может спокойно справиться с погашением краткосрочных обязательств, направив на эти цели часть оборотных средств.

Платежеспособность ЗАО «Хлебозавод» характеризуется его возможностью и способностью своевременно и полностью выполнять свои финансовые обязательства перед внутренними и внешними партнерами, а также перед государством. Платежеспособность непосредственно влияет на формы и условия осуществления сделок, в том числе на возможность получения кредитов и займов. Состояние расчетно-платежной дисциплины в организации оказывает существенное влияние на ее платежеспособность и финансовую устойчивость.

Наличие дебиторской задолженности в балансе ЗАО «Хлебозавод» и отнесение ее к наиболее ликвидным активам не гарантирует получения денежных средств со стороны дебиторов организации. В свою очередь, кредиторская задолженность относится к краткосрочным обязательствам, а ее остатки по группам кредиторов характеризуют их преимущественное право на имущество организации. Это означает, что в любое время кредиторы могут потребовать погашения долгов. С другой стороны, кредиторскую задол-

женность можно оценивать как источник краткосрочного привлечения денежных средств.

Статьи денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности участвуют в расчете коэффициента платежеспособности ЗАО «Хлебозавод», который характеризует величину покрытия платежными средствами текущей кредиторской задолженности (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Анализ платежеспособности ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 годы

Наименование показателей	По состоянию на 31.12.			Отклонение (+;-)	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
Платежные средства	8177	10103	11720	1926	1617
Срочные платежи	8403	10934	11026	2531	92
Коэффициент платежеспособности	0,97	0,92	1,06	-0,05	0,14

Данный коэффициент, показывает платежные возможности организации при условии погашения всей суммы дебиторской задолженности (в том числе «невозвратной»). Увеличение данного показателя в рассматриваемом периоде свидетельствует о возрастании уровня ликвидности этого вида актива и о росте прибыли организации. Необходимо отметить, что к платежным средствам относится дебиторская задолженность и денежные средства; к срочным платежам – краткосрочные обязательства организации. В рассматриваемом периоде краткосрочные обязательства были представлены исключительно кредиторской задолженностью, поэтому коэффициент платежеспособности полностью совпал с коэффициентом быстрой ликвидности.

Из таблицы 2.3 следует, что в рассматриваемом периоде коэффициент платежеспособности показывает достаточную степень обеспеченности текущих кредиторских обязательств наиболее ликвидными средствами (денежными средствами и дебиторской задолженностью). На 1 рубль срочных пла-

тежей в ЗАО «Хлебозавод» приходится 0,97 руб. платежных средств по состоянию на 31.12.2013 г., причем данный показатель незначительно снижается и составляет 0,92 руб. на 31.12.2014 года. Однако на 31.12.2014 года значение данного показателя увеличивается и составляет 1,06 руб. Таким образом, полностью используя имеющиеся платежные средства, организация в состоянии погасить все срочные платежи по состоянию на 31.12.2015 года.

Ликвидность определяется способностью предприятия быстро и с минимальным уровнем финансовых потерь преобразовать свои активы (имущество) в денежные средства. Она характеризуется также наличием в организации ликвидных средств в форме остатка денежных средств в кассе, на счетах в банках, а также легко реализуемых элементов оборотных активов.

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.

Такая группировка актива и пассива баланса ЗАО «Хлебозавод» представлена в таблице 2.4. Для определения ликвидности баланса группы актива и пассива сравниваются между собой [22].

Условиями абсолютной ликвидности является превышение или равенство быстро - (А1), средне - (А2) и медленно (А3) реализуемых активов над наиболее срочными (П1) обязательствами, кратко - (П2) и долгосрочными (П3) обязательствами соответственно при обязательном превышении фиксированных пассивов (П4) над труднореализуемыми активами (А4). Условие абсолютной ликвидности:

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

Оценка абсолютных показателей ликвидности баланса ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 годы осуществляется с помощью аналитической таблицы 2.4, по данным которой можно констатировать, что баланс общества полностью соответствует критериям абсолютной ликвидности. По состоянию на

указанные даты быстро, средне и медленно реализуемые активы превышают срочные, краткосрочные и долгосрочные обязательства. При этом фиксированные пассивы оказываются больше труднореализуемых активов.

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели [21]:

- текущую ликвидность, которая свидетельствует о платежеспособности (+) или неплатежеспособности (-) организации в течение ближайшего времени: $ТЛ = (A1+A2) - (П1+П2)$;
- перспективную ликвидность – прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей: $ПЛ = АЗ - ПЗ$.

Показатель текущей ликвидности составляет для ЗАО «Хлебозавод» по состоянию на 31 декабря

2013 года: $(19557 + 6220) - 8403 = 17374$ тыс. руб.;

2014 года: $(26174 + 7529) - 10934 = 22769$ тыс. руб.;

2015 года: $(50534 + 10286) - 11026 = 49794$ тыс. руб.

Полученные значения показателя свидетельствуют о платежеспособности ЗАО «Хлебозавод» на ближайшую перспективу.

Показатель перспективной ликвидности составляет для ЗАО «Хлебозавод» по состоянию на 31 декабря

2013 года: $5067 - 938 = 4129$ тыс. руб.;

2014 года: $6023 - 957 = 5066$ тыс. руб.;

2015 года: $5608 - 1016 = 4592$ тыс. руб.

Полученные значения показателя свидетельствуют благоприятном прогнозе долгосрочной платежеспособности предприятия.

Финансовую деятельность исследуемого хозяйствующего субъекта характеризует такой экономический показатель, как финансовая устойчивость. Финансовая устойчивость определяется на основе соотношения разных видов источников финансирования и их соответствия составу активов. Достаточная доля собственного капитала означает, что заемные источники финан-

сирования используются предприятием лишь в тех пределах, в которых оно может обеспечить их полный и своевременный возврат.

Z-модель Альтмана – математическая формула, измеряющая степень риска банкротства каждой отдельной компании, разработанная американским экономистом Эдвардом Альтманом в 1968 году. Общий экономический смысл модели представляет собой функцию показателей, характеризующих экономический потенциал предприятия и результаты его работы за истекший период. Модифицированный вариант пятифакторной модели Альтмана представляет собой многочлен [34]:

$$Z=0,717x_1+0,847x_2+3,107x_3+0,42x_4+0,995x_5,$$

где: x_1 – отношение оборотного капитала к сумме активов предприятия;

x_2 – отношение суммы нераспределенной прибыли к сумме активов предприятия;

x_3 – отношение суммы операционной прибыли к общей стоимости активов;

x_4 – отношение балансовой стоимости собственного капитала к заемному капиталу;

x_5 – отношение объема продаж к общей величине активов предприятия.

В таблице 2.5 представлены исходные данные и рассчитанные значения Z-показателя пятифакторной модели Э.Альтмана для ЗАО «Хдебозавод» за период с 2013 по 2015 годы.

Значение Z-показателя в диапазоне $Z < 1,23$ означает очень высокую степень вероятности банкротства предприятия, в диапазоне $1,23 < Z < 2,89$ – ситуация неопределенная, значение $Z > 2,9$ характеризует компанию как стабильную и финансово устойчивую.

Таблица 2.5

Прогноз вероятности банкротства ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 гг.

(по пятифакторной модели Z-счета Э. Альтмана)

Показатели	Годы		
	2013	2014	2015
Исходные данные			
1.Оборотный капитал, тыс. руб.	30844	39726	66428
2.Активы предприятия, тыс. руб.	53902	62606	87653
3.Нераспределенная прибыль, тыс. руб.	42359	47513	72409
4.Операционная прибыль, тыс. руб.	14040	8977	32590
5.Собственный капитал, тыс. руб.	44561	50715	75611
6.Заемный капитал, тыс. руб.	9341	11891	12042
7.Объем продаж, тыс. руб.	162898	167802	207386
Расчетные показатели			
X ₁ (п.1 : п.2)	0,572	0,635	0,758
X ₂ (п. 3 : п.2)	0,786	0,759	0,826
X ₃ (п.4 : п.2)	0,260	0,143	0,371
X ₄ (п. 5 : п.6)	4,770	4,265	6,279
X ₅ (п.7 : п.2)	3,022	2,680	2,366
Z	6,283	11,679	18,440

Значение Z-показателя для ЗАО «Хлебозавод» рассчитаны ниже и составляют

2013 г.: $0,717 \cdot 0,572 + 0,847 \cdot 0,786 + 3,107 \cdot 0,26 + 0,42 \cdot 4,77 + 0,995 \cdot 3,022 = 6,283$;

2014 г.: $0,717 \cdot 0,635 + 0,847 \cdot 0,759 + 3,107 \cdot 0,143 + 0,42 \cdot 4,265 + 0,995 \cdot 2,68 = 11,679$;

2015 г.: $0,717 \cdot 0,758 + 0,847 \cdot 0,826 + 3,107 \cdot 0,371 + 0,42 \cdot 6,279 + 0,995 \cdot 2,366 = 18,44$.

Полученные значения Z-показателя для ЗАО «Хлебозавод» в рассматриваемом периоде превышают значение 2,9. Данное обстоятельство свидетельствует об отсутствии признаков банкротства у предприятия.

Финансовое состояние определяется результатами производственной и коммерческой деятельности организации и характеризуется рядом показателей, значение которых представлены в таблице 2.6. Расчёт выполнен на основе бухгалтерского баланса ЗАО «Хлебозавод» за 2015 год (приложение 8).

Коэффициент финансовой независимости находится в области рекомендуемых значений, что свидетельствует о финансовой независимости организации.

Таблица 2.6

Показатели финансового состояния ЗАО «Хлебозавод» за 2013-2015 гг.

№ п/п	Показатели	Нормативное значение	Годы			Абсолютное отклонение (+;-)	
			2013	2014	2015	2014г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.
Исходные данные							
1	Собственный капитал, тыс.руб.	Стр. 1300	44561	50715	75611	6154	24896
2	Долгосрочные обязательства, тыс.руб.	Стр. 1400	938	957	1016	19	59
3	Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	Стр. 1500	8403	10934	11026	2531	92
4	Внеоборотные активы, тыс.руб.	Стр. 1100	23058	22880	21225	-178	-1655
5	Оборотные активы, тыс.руб.	Стр. 1200	30844	39726	66428	8882	26702
6	Валюта баланса, тыс.руб.	Стр. 1700	53902	62606	87653	8704	25047
Расчетные показатели							
7	Коэффициент финансовой независимости (стр. 1300 : стр. 1700)	$\geq 0,4-0,6$	0,83	0,81	0,86	-0,02	0,05
8	Коэффициент финансовой устойчивости ((стр.1300+ стр.1400) : стр.1700)	$\geq 0,6$	0,84	0,83	0,87	-0,01	0,04
9	Коэффициент финансирования (стр. 1300 : (стр. 1400 + стр. 1500))	$\geq 0,7$	4,77	4,26	6,28	-0,51	2,02
10	Коэффициент капитализации (стр. 1400 + стр. 1500) : стр.1300)	Не выше 1,5	0,21	0,23	0,16	0,02	-0,05
11	Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования ((стр. 1300-стр.1100) : стр.1200)	$\geq 0,5$	0,69	0,70	0,82	0,01	0,12
12	Доля оборотных средств в активах (стр. 1200 : стр. 1700)	$\geq 0,5$	0,57	0,63	0,76	0,06	0,13

Коэффициент финансовой устойчивости в рассматриваемом периоде находился в области 0,83-0,87 долей единицы, что соответствует оптимальным значениям. Это свидетельствует о финансовой устойчивости организа-

ции. Значения коэффициента финансирования от 4,26 до 6,28 свидетельствуют о возможности ЗАО «Хлебозавод» покрытия своих долгов за счет собственного капитала. При этом коэффициент финансирования увеличивается с 4,77 по состоянию на 31.12.2013 года до 6,28 по состоянию на 31.12.2015 года.

Коэффициент капитализации представляет собой величину обратную коэффициенту финансирования и также находится в области оптимальных значений менее 1,5. При этом его значения несколько уменьшаются в 0,21 по состоянию на 31.12.2013 года до 0,16 по состоянию на 31.12.2015 года.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования также находится в области оптимальных значений и превышает 0,5 доли единицы. По состоянию на 31.12.2013 года коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования составляет 0,69 доли единицы и его значение увеличивается, достигая к 31.12.2015 года 0,82 доли единицы. Этот факт свидетельствует от обеспеченности ЗАО «Хлебозавод» собственными источниками финансирования.

Доля оборотных средств в активах ЗАО «Хлебозавод» увеличивается в рассматриваемом периоде с 0,57 до 0,76 доли единицы, таким образом ее фактическое значение находится в рамках установленного норматива.

В целом финансово-хозяйственную деятельность ЗАО «Хлебозавод» в рассматриваемом периоде следует признать удовлетворительной: при сохраняющейся тенденции к увеличению выручки и адекватном изменении затрат, организация имеет прибыль, являясь финансово независимой и платежеспособной.

2.3. Организационные аспекты ведения бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и

осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов. Основными слагаемыми системы бухгалтерского учета являются: первичный учет и документооборот, инвентаризация, рабочий План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В ЗАО «Хлебозавод» в полном соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2012 г. ведение бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций и хранение документов бухгалтерского учета организует руководитель данной организации.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2012 г. руководитель ЗАО «Хлебозавод» возложил ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера, который отвечает следующим требованиям, оговоренным в законе: имеет высшее образование; имеет стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет; не имеет неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

В приказе об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского учета отмечено, что главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций и несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также оперативной и результативной информации в установленные сроки по схеме документооборота. Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия формирует учетную политику и подписывает документы, служащие основанием для приемки товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетно-кредитных и финансовых обязательств. Главный бухгалтер обеспечивает за-

щиту регистров бухгалтерского учета, первичных документов, внутренней бухгалтерской отчетности от несанкционированного доступа и исправлений в период хранения. Главный бухгалтер не имеет права принимать к оформлению документы по операциям противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину (приложение 5).

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем ЗАО «Хлебозавод» и главным бухгалтером:

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя ЗАО «Хлебозавод», который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;
- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя ЗАО «Хлебозавод», который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения предприятия на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Бухгалтерия ЗАО «Хлебозавод» является одним из структурных подразделений предприятия. Структура бухгалтерской службы, численность ее работников определяется внутренними правилами и должностными инструкциями ЗАО «Хлебозавод». Возглавляет бухгалтерскую службу главный бухгалтер, в подчинении которого находится заместитель главного бухгалтера, четыре бухгалтера и два кассира.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет план его организации, который состоит из следующих элементов: план документации и график документооборота; план инвентаризации; рабочий план счетов и их корреспонденции; план отчетности;

план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организация использует типовые формы первичных документов и формы документов, разработанные самостоятельно. Необходимо отметить, что с 1 января 2014 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в законе N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отсутствует, но их использование привычно для многих хозяйствующих субъектов. Кроме того, самостоятельная разработка форм документов, отличных от унифицированных, требует времени, специальных знаний и дополнительных затрат на настройку программного обеспечения под новые бланки, а применение таких форм может вызвать затруднения в работе как внутри организации, так и с контрагентами. Запрета на использование унифицированных форм в законе N 402-ФЗ не содержится, поэтому их по-прежнему можно применять, утвердив такое решение в учетной политике или отдельным приказом. В ЗАО «Хлебозавод» основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются унифицированные первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты (справки) бухгалтерии.

Основой организации первичного учета в ЗАО «Хлебозавод» является утвержденный исполнительным директором график документооборота (приложение 4). Документооборот – это тот путь, который проходят документы от момента их создания (выписки) до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указывается порядок, место и время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на

нормальную работу предприятия. Сроки проведения инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам. В ЗАО «Хлебозавод» в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности проводят инвентаризацию имущества и финансовых обязательств согласно порядку и в сроки, установленными в соответствии с Методическими указаниями Минфина России. В частности, инвентаризация основных средств проводится один раз в три года. В обязательном порядке инвентаризация имущества проводится при смене материально-ответственных лиц. Для проведения инвентаризации назначается комиссия, которая отвечает за полноту и достоверность результатов инвентаризации. Выявленные излишки товарно-материальных ценностей, основных средств и денежных средств приходяются и зачисляются на результаты хозяйственной деятельности того месяца, в котором была закончена инвентаризация. Недостача товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также порча имущества сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. Если же виновники недостач не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, то потери и убытки от недостач и порчи имущества списываются на результаты финансовой деятельности того месяца, в котором было принято обоснованное решение. Не возмещенные потери от стихийных бедствий списываются по особому распоряжению руководителя предприятия на результаты хозяйственной деятельности.

В плане отчетности указываются перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, ответственных за составление отчетности, с точным указанием выполняемых ими работ. В ЗАО «Хлебозавод» отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Бухгалтерская отчетность, отражающая нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия и результаты

хозяйственной деятельности за отчетный период, составляется бухгалтерией предприятия. В состав отчетности входят: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету об изменениях капитала.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет использоваться в организации, а также указывается компьютерное и программное обеспечение ведения бухгалтерского учета. В плане организации труда работников бухгалтерии определяются структура, штат, приводятся должностные инструкции, составляются графики учетных работ.

В бухгалтерии ЗАО «Хлебозавод» применяется автоматизированная форма учета с использованием программы «1С:Бухгалтерия». Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется способом двойной записи в рублях и копейках. Бухгалтерский учет ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н с последующими дополнениями и изменениями.

Учетная политика общества - это выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Типовая структура учетной политики организации представлена на рис. 2.1. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

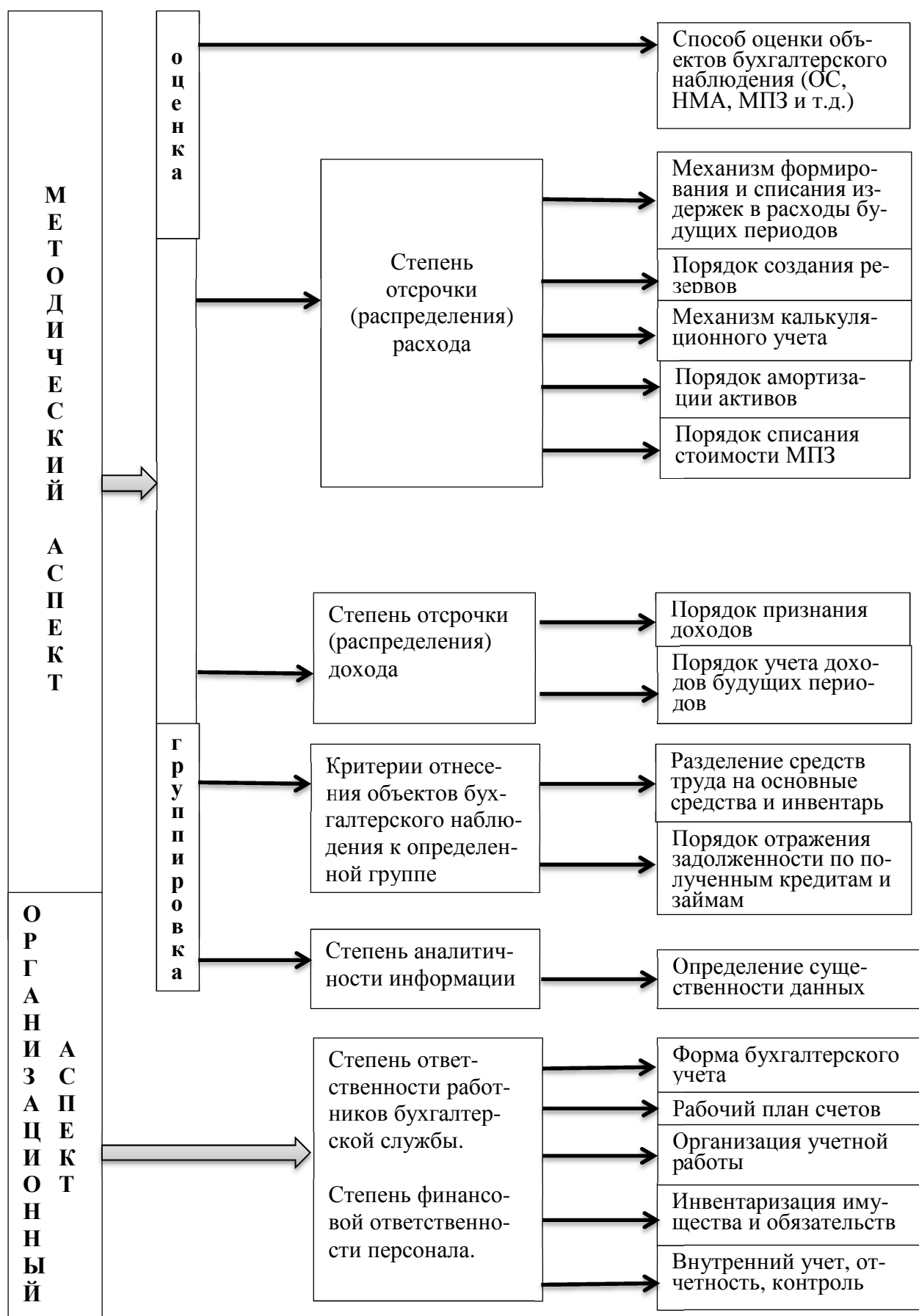


Рис. 2.1. Типовая структура учетной политики организации [18].

Учетная политика формируется главным бухгалтером ЗАО «Хлебозавод», исходя из установленных в ПБУ 1/2008 допущений и требований, и утверждается руководителем организации. Принятая учетная политика вводится в действие приказом по предприятию и применяется с 1 января года следующего за годом утверждения. Учетная политика ЗАО «Хлебозавод» состоит из следующих разделов: общие положения; выбранные варианты методики учета; техника учета; организация бухгалтерского учета.

Таким образом, бухгалтерский учет в ЗАО «Хлебозавод» ведется бухгалтерией возглавляемой главным бухгалтером по типовому плану счетов в соответствии с графиком документооборота и учетной политикой с использованием компьютерной технологии обработки учетной информации на основе натуральных измерителей и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимоувязанного их отражения с использованием унифицированных форм первичных документов.

3. СОСТОЯНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО И СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАО «ХЛЕБОЗАВОД»

3.1. Документальное оформление движения и аналитический учет основных средств

Отличительной особенностью бухгалтерского учета является его документальный характер, закрепленный в федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Однако, в российской нормативной базе в комплексном виде не закреплены правила документального оформления движения объектов основных средств на предприятии. Поэтому организация вправе самостоятельно разработать формы первичных документов, которые будут использоваться для отражения фактов хозяйственной жизни (в силу ст. 9 закона № 402-ФЗ). Поскольку ЗАО «Хлебозавод» функционирует с 2000 года и использует в практике ранее действовавшие (до 01.01.2013) обязательные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7, то в его учетной политике предусмотрено применение унифицированных форм первичных документов (приложение 5).

Под движением основных средств понимается их поступление в организацию, перемещение внутри предприятия между подразделениями и их выбытие. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» описаны возможные способы поступления объектов основных средств в организацию: в результате покупки, от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, в результате обмена на другое имущество, создание объекта основных средств при осуществлении капитальных вложений, безвозмездное поступление. Внутреннее перемещение объекта происходит при передаче из одного подразделения в другое, при передаче в ремонтную службу предприятия и при смене материально-ответственных лиц. Выбытие основных средств происходит в результате

их продажи сторонним организациям и лицам, при частичной или полной ликвидации и списании вследствие непригодности для дальнейшего использования, передачи по договорам мены, дарения или в виде вклада в уставный капитал других организаций и др.

В таблице 3.1 представлена схема документального оформления хозяйственных операций, предопределяющих изменение состава и размещения объектов основных средств.

Таблица 3.1

Документальное оформление движения основных средств

Способ перемещения объектов основных средств	Определяющий фактор	Вид договора	Первичный документ
Поступление	Приобретение за плату и самостоятельно созданные	Договор купли-продажи	Акт приемки-передачи
	Поступление от учредителя в качестве вклада в уставный капитал	Учредительный договор	Акт приемки-передачи
	Безвозмездное поступление	Договор дарения	Акт приемки-передачи
	Поступление в обмен на другое имущество	Договор мены	Акт приемки-передачи
Внутреннее перемещение	Перемещение между подразделениями предприятия	нет	Накладная на внутреннее перемещение
Выбытие	Продажа	Договор купли-продажи	Акт приемки-передачи
	Передача в качестве вклада в уставный капитал	Учредительный договор	Акт приемки-передачи
	Безвозмездное выбытие	Договор дарения	Акт приемки-передачи
	Выбытие в обмен на другое имущество	Договор мены	Акт приемки-передачи
	Ликвидация в результате морального или физического износа	нет	Акт на списание

Следует отметить, что операции по поступлению и выбытию объектов, за исключением ликвидации, предполагают смену собственника и поэтому

оформляются соответствующими договорами. Однако факт заключения договора, свидетельствующего о намерении сторон вступить в экономические отношения, не влечет за собой обязанности по немедленному отражению хозяйственных операций, связанных со сменой собственника имущества, на счетах бухгалтерского учета. Основанием для записей являются первичные документы, отражающие факт передачи объектов основных средств от одного юридического лица другому.

Для документального оформления поступления основных средств в ЗАО «Хлебозавод» применяются следующие документы:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1);
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б);
- Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-б);
- Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-ба).

Объекты, не требующие монтажа, включаются в состав основных средств в момент приобретения. Включение в состав основных средств объектов, требующих монтажа, осуществляется после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию. Акты о приеме-передаче составляются в двух экземплярах. К акту прилагается техническая документация.

В рассматриваемом периоде объекты основных средств поступали в ЗАО «Хлебозавод» исключительно в результате покупки.

При внутреннем перемещении объектов основных средств в ЗАО «Хлебозавод» составляют накладную по форме № ОС-2 в трех экземплярах.

Накладную подписывают представители передающего и принимающего подразделений предприятия. Первый экземпляр накладной остается в подразделении-сдатчике и служит обоснованием отсутствия основного средства. Второй экземпляр передается подразделению-получателю, третий – бухгал-

теру для отражения перемещения основного средства в бухучете и в инвентарной карточке по форме № ОС-6 (ОС-6а).

В ЗАО «Хлебозавод» объект основных средств может быть списан с баланса и в том случае, когда принято решение о прекращении его использования, поскольку он не приносит организации никаких экономических выгод.

Списание объектов основных средств оформляется следующими первичными документами:

- Акт на списание объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- Акт на списание объекта основных средств (для автотранспортных средств) (форма № ОС-4а);
- Акт на списание объекта основных средств (для группы однородных объектов) (форма № ОС-4б).

В нем указываются первоначальная стоимость объекта, сумма начисленной амортизации, дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, проведенные ремонты, причины выбытия, состояние основных узлов, частей, конструктивных элементов. Акт составляет специально созданная и утвержденная приказом руководителя организации комиссия. В ее состав должны входить должностные лица, в том числе главный бухгалтер или его заместитель, а также лица, на которые возложена ответственность за сохранность основных средств.

При ликвидации объекта комиссия определяет его непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию, устанавливает причину списания (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, стихийное бедствие и т.п.), виновных в преждевременном выбытии основных средств из эксплуатации, возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта, оценивает их по ценам реализации.

К акту прилагают инвентарную карточку, о чем в описи или в инвентарном списке делается соответствующая отметка. На основании актов и сопроводительных документов (паспортов, характеристик и т.п.) составляется

группировочная ведомость, по итогам которой на величину первоначальной стоимости выбывших объектов в бухгалтерском учете делают записи на счетах, отражающих выбытие основных средств.

На основе оформленных актов на списание основных средств после передачи их в бухгалтерию в инвентарной карточке или книге делают отметку о снятии данного объекта с учета.

Безвозмездная передача основных средств по договору дарения и в собственность других юридических и физических лиц в обмен на другой товар или услугу, совершаемая по договору мены, оформляется актом (накладной) приемки-передачи основных средств. Списание стоимости этих объектов производится на основании данного акта и письменного извещения (ави-зо) принимающей организации о поступлении объекта.

На основании актов и приложенных к ним документов составляют группировочную ведомость выбытия основных средств из эксплуатации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств в ЗАО «Хлебозавод» является инвентарный объект. Инвентарным объектом в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Инвентарным объектом может быть также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов представляет собой один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый предмет, входящий в комплекс, может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Согласно п. 11 Методических указаний № 91н каждому инвентарному объекту основных средств в ЗАО «Хлебозавод» присваивается соответствующий инвентарный номер. Если один объект имеет несколько частей с раз-

личными сроками полезного использования, существенно отличающимися друг от друга, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект и каждой такой части присваивается отдельный инвентарный номер. Объекту, состоящему из нескольких частей с одинаковым сроком полезного использования, присваивается один инвентарный номер.

В течение всего периода нахождения основного средства в организации инвентарный номер, присвоенный объекту, сохраняется. При выбытии объекта его инвентарный номер не рекомендуется присваивать новому объекту в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Основным регистром учета основных средств являются инвентарные карточки. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия. На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии ЗАО «Хлебозавод» на каждый инвентарный номер в одном экземпляре на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.). Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Все инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку с разделением на группы по видам основных средств.

По месту нахождения основных средств для контроля за их сохранностью в ЗАО «Хлебозавод» ведут инвентарные списки основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер

объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) — дату и номер документа и причину выбытия. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

Таким образом, порядок документального оформления поступления и выбытия объектов основных средств во многом похож: подписывается соответствующий акт, после чего создается инвентарная карточка либо в такой карточке проставляются необходимые отметки. Несмотря на то, что унифицированных форм актов сегодня не установлено, сама необходимость оформления таких документов сохраняется. Поэтому, ЗАО «Хлебозавод» взял за основу документирования операций по движению основных средств типовые формы актов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7. Основным регистром учета основных средств являются инвентарные карточки. Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии ЗАО «Хлебозавод» на каждый инвентарный номер в одном экземпляре на основе первичных документов. Все инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку с разделением на группы по видам основных средств.

3.2. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств ЗАО «Хлебозавод» погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока полезного использования. Срок полезного использования определяется ЗАО «Хлебозавод» при принятии объекта основных средств к учету, что установлено п. 20 ПБУ 6/01. Срок определяется с учетом нескольких факторов, в частности с учетом ожидаемого срока использования объекта, ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и иных ограничений.

При установлении срока полезного использования ЗАО «Хлебозавод» руководствуется Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26 декабря

1994 г. N 359, а также Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», которое может использоваться в целях бухгалтерского учета.

Под сроком полезного использования в ЗАО «Хлебозавод» понимается период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации.

ПБУ 6/01 предусматривает четыре варианта начисления амортизации объектов основных средств: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

В соответствии с Положением об учетной политике ЗАО «Хлебозавод» амортизация объектов основных средств начисляется линейным способом, исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного использования. Данный способ начисления амортизации применяется в течение всего срока полезного использования объекта основных средств.

Рабочий план счетов организации предусматривает использование пассивного счета 02 «Амортизация основных средств» для обобщения информации, накопленной за время использования объектов в организации. В соответствии с рабочим планом счетов ЗАО «Хлебозавод» к счету 02 «Амортизация основных средств» открыты субсчета: 02.1 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01» и 02.2 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 03». Кредитовое сальдо по данному счету показывает сумму накопленной амортизации по объектам основных средств, числящихся на балансе организации. Оборот по кредиту данного счета показывает сумму начисленной амортизации основных средств за отчетный период. Оборот по дебету данного счета показывает сумму амортизации по основным средствам, списанным с баланса организации.

Ежемесячно в ЗАО «Хлебозавод» формируют данные синтетических регистров по счету 02 «Амортизация основных средств»: карточку счета, ана-

лиз счета, оборотно-сальдовую ведомость по счету, журнал-ордер по счету, ведомость по амортизации основных средств (приложение 15).

Схема счета 02 «Амортизация основных средств» (см. рис. 3.1) дает представление о корреспонденция счетов, которая имела место в ЗАО «Хлебозавод» в марте 2016 года.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным объектам основных средств.

Счет 02 «Амортизация основных средств»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		Сн – сальдо накопленной амортизации основных средств на начало отчетного периода	
01.2	Списана амортизация выбывших основных средств	Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве	23,
		для общепроизводственных целей	25,
		для административных целей	26,
		для сдачи в аренду	91
		Ск – сальдо накопленной амортизации основных средств на конец отчетного периода	

Рис. 3.1. Схема счета 02 «Амортизация основных средств»

В качестве примера расчета суммы амортизационных начислений по объекту основных средств и отражению их в учете рассмотрим приобретенный ЗАО «Хлебозавод» компрессор 2АФ51Э52Ш стоимостью 76271,19 руб. (приложение 12). При принятии данного объекта к учету был установлен срок его полезной службы, равный 85 месяцам. Исходя из первоначальной стоимости объекта месячная сумма амортизации, исчисленная линейным способом составила:

$$76271,19 : 85 = 297,31 \text{ руб.}$$

Поскольку объект был принят в состав основных средств ЗАО «Хлебо- завод» 25.03.2016 г., то с первого числа месяца, следующего за месяцем при- нятия к учету, то есть 01.04.2016 г., по данному объекту стала начисляться амортизация. В учете начисление амортизации было отражено записью:

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 02.1 «Амортизация основных средств» 297,31 руб.

В случае выбытия объекта в результате ликвидации или продажи отно- сящаяся к нему сумма накопленной амортизации списывается следующей бухгалтерской записью:

Дт 02.1 «Амортизация основных средств»

Кт 01.2 «Выбытие основных средств».

Амортизационные отчисления по объектам основных средств начисля- ются до полного погашения стоимости.

Таким образом, в ЗАО «Хлебозавод» для начисления амортизации по объектам основных средств используется линейный способ, при этом срок полезного использования определяется в месяцах. Учет амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств», к которому открыты два суб- счета. Суммы начисленной амортизации относятся на счета учета затрат.

3.3. Состояние синтетического учета основных средств

ЗАО «Хлебозавод» периодически осуществляет долгосрочные инвести- ции в приобретение оборудования и транспортных средств, используемых в производственной деятельности. При этом, ЗАО «Хлебозавод» под долго- срочными инвестициями понимаются затраты на создание, приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи. Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из ин- вентарной стоимости приобретенных объектов основных средств.

В ЗАО «Хлебозавод» учет долгосрочных инвестиций ведется по факти- ческим расходам на приобретение отдельных объектов основных средств.

Для учета вложений организации в объекты основных средств в рабочем плане счетов ЗАО «Хлебозавод» предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открыты восемь субсчетов (приложение 3). Как следует из таблицы 3.2, из восьми субсчетов, предусмотренных рабочим планом счетов ЗАО «Хлебозавод», в 2016 году использовался только один субсчет.

Таблица 3.2

Субсчета счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Код	Наименование	Использование в ЗАО «Хлебозавод» в 2016 г.
08.1	Приобретение земельных участков	Не использовался
08.2	Приобретение объектов природопользования	Не использовался
08.3	Строительство объектов основных средств	Не использовался
08.4	Приобретение отдельных объектов основных средств	Использовался
08.5	Приобретение нематериальных активов	Не использовался
08.6	Перевод молодняка животных в основное стадо	Не использовался
08.7	Приобретение взрослых животных	Не использовался
08.8	Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских и технологических работ	Не использовался

В соответствии с типовым Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению по дебету данных субсчетов подлежат отражению расходы организации, связанные с приобретением объектов основных средств в корреспонденции с кредитом счетов: 10 «Материалы» - на стоимость потребленных материалов; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты на социальное страхование и обеспечение» - на сумму начисленной заработной платы и отчислений на социальное страхование и обеспечение; 68 «Расчеты по налогам и сборам» - на стоимость невозмещаемых налогов и сборов; 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость принятых к оплате счетов продавцов имущества, а также услуг, оказанных сторонними организациями.

Расходы организации по законченным вложениям, связанным с приобретением объектов основных средств, подлежат отнесению с кредита соот-

ветствующего субсчета счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

В течение 2016 года ЗАО «Хлебозавод» осуществляло операции по приобретению производственного оборудования. Расходы на приобретение объектов основных средств были оформлены следующими документами: договор купли-продажи, платежное поручение, товарная накладная, счет-фактура, акт о приеме-передаче объекта основных средств.

Договор купли-продажи (или просто договор) заключается перед началом взаимоотношений между субъектами экономической деятельности и свидетельствует о намерениях сторон. В договоре указываются стороны сделки, предмет договора, права и обязанности сторон, сумма договора и порядок расчетов, условия поставки, ответственность сторон, порядок разрешения споров, форс-мажор, гарантия, прочие условия, срок действия договора, адреса и реквизиты сторон. В частности, в договоре купли-продажи № 134/23, заключенном 29.02.2016 г. в качестве «Продавца» выступало ООО «Компрессор САС», а в качестве «Покупателя» – ЗАО «Хлебозавод». Предметом договора являлась продажа оборудования. Продавец обязан организовать отправку оборудования покупателю в соответствии с условиями поставки, а покупатель принять указанное оборудование с оформлением акта приема-передачи в согласованное с продавцом время. Цена оборудования является договорной, указывается в рублях и включает в себя НДС – 18 %. Переход риска случайной гибели происходит с даты передачи оборудования покупателю. Продавец имеет право взыскать с покупателя пеню в размере 0,03 % за каждый день просрочки оплаты оборудования на неоплаченную сумму. Гарантийный срок на товар составляет 24 месяца. Договор подписан представителями сторон.

Платежное поручение подтверждает факт перечисления денежных средств поставщику имущества. В нем указывают банковские реквизиты плательщика и получателя средств, назначение платежа, сумму платежа.

Товарная накладная сопровождает перемещение имущества от поставщика к покупателю. В товарной накладной указывают наименование и банковские реквизиты грузополучателя и поставщика имущества, основание, номер и дату документа, наименование товара, единицу измерения, количество, цену, сумму без НДС, ставку и сумму НДС, сумму к оплате с учетом НДС, подписи сторон (приложение 9).

Счет-фактура используется при осуществлении расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. В счете-фактуре указывают наименование и адреса грузополучателя и поставщика имущества, платежно-расчетный документ, номер и дату документа, наименование товара, единицу измерения, количество, цену, сумму без НДС, ставку и сумму НДС, сумму к оплате с учетом НДС, подписи руководителя и главного бухгалтера продавца имущества (приложение 10).

Акт о приеме-передаче объекта основных средств составляется в момент принятия объекта к бухгалтерскому учету. Акт содержит следующую информацию: наименование организации-получателя и организации-сдатчика и их банковские реквизиты, основание для составления акта; номер и дату составления документа; наименование объекта основных средств; местонахождение объекта; организация-изготовитель; номер амортизационной группы, инвентарный номер, сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету; краткая характеристика объекта; подписи членов комиссии, осуществивших приемку объекта (приложение 11). Следует отметить, что в ЗАО «Хлебозавод» заполнены не все реквизиты документа. В частности, в акте № 1 от 25.03.2016 г. о приеме-передаче объекта основных средств «Компрессор 2АФ51Э52Ш» (инвентарный номер 14293320) не указана организация-сдатчик, основание для составления акта, организация-изготовитель, нет краткой характеристики объекта.

Учет затрат, связанных с приобретением объектов основных средств, в ЗАО «Хлебозавод» осуществляется на счете 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств». Используя информацию, представленную в

приложении 15, составлена схема счета 08.4 (см. рис. 3.2), на которой отражена корреспонденция счетов, имевшая место в ЗАО «Хлебозавод» в марте 2016 года.

Счет 08.4 «Приобретение объектов основных средств»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
Сн – сальдо расходов по приобретению основных средств на начало отчетного периода			
60.1 Начислена задолженность поставщику в руб.		Принят к учету объект основных средств	01.1
Ск – сальдо расходов по приобретению основных средств на конец отчетного периода			

Рис.3.2. Схема счета 08.4 «Приобретение объектов основных средств»

Учет затрат, связанных с приобретением объектов основных средств ЗАО «Хлебозавод», рассмотрим на примере приобретения компрессора 2АФ51Э52Ш (приложения 9-12). Факты хозяйственной жизни, связанные с приобретением компрессора 2АФ51Э52Ш, имели место в промежуток времени с 10.03.2016 г. по 25.03.2016 г. За это время продавцу компрессора 2АФ51Э52Ш было перечислено с расчетного счета предприятия 90000 руб., в том числе НДС 13728,81 руб. Вышеуказанные операции были отражены на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Хлебозавод» следующими записями:

а) начислена задолженность поставщику:

Дт 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	76271,19 руб.
Дт 19.1 «НДС при приобретении ОС»	13728,81 руб.
Кт 60.1 «Расчеты с поставщиками (в руб.)»	90000,00 руб.

б) оплачен счет поставщика:

Дт 60.1 «Расчеты с поставщиками и подр. (в руб.)»	
Кт 51 «Расчетные счета»	90000,00 руб.

Ежемесячно в ЗАО «Хлебозавод» формируют данные синтетических и аналитических регистров по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»: карточку счета, анализ счета, оборотно-сальдовую ведомость по счету, журнал-ордер по счету (приложение 15).

Согласно ПБУ 6/01, «единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект». В соответствии с учетной политикой ЗАО «Хлебозавод» не относятся к основным средствам и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 40000 руб. Учетная политика предусматривает проведение переоценки основных средств не чаще одного раза в год. В случае реконструкции, модернизации основных средств, затраты на ее проведение включаются в стоимость основных средств. Затраты на ремонт производственных основных средств включаются в себестоимость текущего отчетного периода. Особое указание в учетной политике ЗАО «Хлебозавод» сделано в отношении компьютеров, которые предписывается учитывать в составе основных средств независимо от стоимости их приобретения (приложение 5).

В рассматриваемом периоде поступление объектов основных средств в ЗАО «Хлебозавод» происходит в результате покупки.

Для учета основных средств в рабочем плане счетов ЗАО «Хлебозавод» предусмотрен счет 01 «Основные средства» (см. рис. 4), к которому открыты субсчета 01.1 «Основные средства в организации» и 01.2 «Выбытие основных средств» (приложение 3).

Принятие к бухгалтерскому учету поступивших объектов основных средств отражается по дебету субсчета 01.1 «Основные средства в организации» в корреспонденции с субсчетом 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств». Основанием для принятия к учету объектов основных средств является акт о приеме-передаче объекта основных средств (приложение 11).

При выбытии объектов основных средств их стоимость, учтенная на субсчете 01.1 «Основные средства организации» переносится на субсчет 01.2

«Выбытие основных средств». В кредит субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» переносится сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается с субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства организации» ведется в бухгалтерии ЗАО «Хлебозавод» по отдельным объектам основных средств. Унифицированной формой документа аналитического учета является инвентарная карточка учета объектов основных средств формы ОС-6 (приложение 12).

Внутреннее перемещение основных средств в ЗАО «Хлебозавод», а также их передачу со склада в эксплуатацию оформляют накладной на внутреннее перемещение основных средств формы ОС-2 (приложение 13).

Операции по списанию основных средств, кроме автотранспорта, оформляют актом о списании основных средств (ф. ОС-4), а списание автотранспорта оформляют актом о списании автотранспортных средств (ф. ОС-4а). В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации объекта, результат от списания (приложение 14).

В течение каждого месяца в ЗАО «Хлебозавод» формируют данные синтетических и аналитических регистров по счету 01 «Основные средства»: карточку счета, анализ счета, оборотно-сальдовую ведомость по счету, журнал-ордер по счету (приложение 15).

Используя информацию, представленную в приложении 15, составлена схема счета 01 «Основные средства» (см. рис. 3.3), на которой отражена корреспонденция счетов, имевшая место в ЗАО «Хлебозавод» в марте 2016 года.

В рассматриваемом периоде в ЗАО «Хлебозавод» имели место операции по поступлению в связи с покупкой, внутреннему перемещению и выбытию объектов основных средств в результате ликвидации.

Счет 01 «Основные средства»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
Сн – сальдо на начало отчетного периода			
08.4	Приняты к учету приобретенные основные средства	Списана амортизация выбывших основных средств	02
		Списана остаточная стоимость выбывших основных средств	91
Ск – сальдо на конец отчетного периода			

Рис. 3.3. Схема счета 01 «Основные средства»

Так, в марте 2016 года принят компрессор 2АФ51Э52Ш к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств в сумме фактических затрат на приобретение в размере 76271,19 руб. Данная операция была отражена следующей записью на счетах бухгалтерского учета:

Дт 01.1 «Основные средства в организации»

Кт 08.4 «Приобретение отдельных объектов
основных средств»

76271,19 руб.

Таким образом, в состав затрат, связанных с приобретением компрессора 2АФ51Э52Ш, фактически были включены расходы, связанные с оплатой счета поставщика, за вычетом возмещаемых налогов, в данном случае НДС.

В декабре 2016 года из финансово-экономического отдела в отдел охраны ЗАО «Хлебозавод» был передан обогреватель стоимостью 3712,16 руб. (приложение 13), о чем в синтетическом учете была сделана запись:

Дт 01.1 «Основные средства в организации»

Кт 01.1 «Основные средства в организации»

3712,16 руб.

Данные о перемещении основного средства вносятся в инвентарную карточку.

В июле 2016 года списан дозатор Т2ХДП в связи с истечением срока полезного использования и полным физическим износом по акту № 7 от 15.07.2016 г. (приложение 14) первоначальной стоимостью 19424,01 руб.

Вышеуказанные операции были отражены на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Хлебозавод» следующими записями:

а) списана первоначальная стоимость дозатора Т2ХДП:

Дт 01.2 «Выбытие основных средств»

Кт 01.1 «Основные средства организации» 19424,01 руб.

б) списана сумма накопленной амортизации, относящаяся к списанному дозатору Т2ХДП:

Дт 02.1 «Амортизация основных средств»

Кт 01.2 «Выбытие основных средств» 19424,01 руб.

В связи с тем, что к окончанию срока полезного использования объект основных средств полностью самортизировал, его остаточная стоимость равна нулю. В соответствии с актом о списании объекта основных средств никаких ценностей от списания не было оприходовано на склад. Операции по выбытию объектов основных средств в связи с физическим и моральным износом не облагаются НДС.

Одним из наиболее часто встречающихся способов выбытия объектов основных средств является их продажа. При этом составляются следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

а) списывается первоначальная стоимость основного средства:

Дт 01.2 «Выбытие основных средств»

Кт 01.1 «Основные средства организации»;

б) списывается сумма накопленной амортизации, относящаяся к проданному объекту основных средств:

Дт 02.1 «Амортизация основных средств»

Кт 01.2 «Выбытие основных средств»;

в) списывается остаточная стоимость объекта основных средств:

Дт 91.2 «Прочие расходы»

Кт 01.2 «Выбытие основных средств»;

г) начислена задолженность бюджету по НДС от продажной стоимости объекта основных средств:

Дт 91.2 «Прочие расходы»

Кт 68.2 «Налог на добавленную стоимость»;

д) списываются расходы, связанные с выбытием объекта основных средств (стоимость погрузочно-разгрузочных работ, транспортировка, прочие расходы):

Дт 91.2 «Прочие расходы»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

е) начислена задолженность покупателю по договорной стоимости:

Дт 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в руб.)»

Кт 91.1 «Прочие доходы»;

ж) поступили денежные средства от покупателя на расчетный счет:

Дт 51 «Расчетные счета»

Кт 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в руб.)»;

з) определен финансовый результат от продажи (прибыль):

Дт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт 99.1 «Прибыли и убытки».

Таким образом, в соответствии с учетной политикой ЗАО «Хлебозавод» не относятся к основным средствам и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 40000 руб. Учетная политика предусматривает проведение переоценки основных средств не чаще одного раза в год. В рассматриваемом периоде в ЗАО «Хлебозавод» имели место операции по поступлению в связи с покупкой, внутреннему перемещению и выбытию объектов основных средств в результате ликвидации. Учет затрат, связанных с приобретением объектов основных средств, осуществляется на счете 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств». Принятие к бухгалтерскому учету поступивших объектов основных средств отражается по дебету субсчета 01.1 «Основные средства в организации» в корреспонденции с субсчетом 08.4

«Приобретение отдельных объектов основных средств». При выбытии объектов основных средств их стоимость, учтенная на субсчете 01.1 «Основные средства организации» переносится на субсчет 01.2 «Выбытие основных средств». В кредит субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» переносится сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается с субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

3.4. Инвентаризация и переоценка основных средств

Под инвентаризацией основных средств понимается одна из процедур контроля над сохранностью имущества предприятия путем сопоставления фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации основных средств регламентируется следующими законодательными актами:

- методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина от 13.06.1995 № 49);
- положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина от 29.07.1998 № 34н);
- законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

В ЗАО «Хлебозавод» инвентаризация проводится как по собственному имуществу, но и по взятому на хранение и арендованному. Инвентаризация проводится по месту нахождения имущества и в присутствии материально ответственного лица.

Законодательством установлены случаи, при которых проведение инвентаризации является обязательным: передача имущества в аренду; реорганизация; ликвидация; смена материально ответственных лиц; установление фактов хищения, злоупотребления, порчи имущества; перед составлением бухгалтерский отчетности; чрезвычайные ситуации; продажа имущества.

В соответствии с учетной политикой в ЗАО «Хлебозавод» инвентаризацию основных средств проводится не реже одного раза в три года. Последняя инвентаризация основных средств проводилась в ЗАО «Хлебозавод» по состоянию на 1 октября 2015 года. С этой целью в акционерном обществе создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждает исполнительный директор в приказе о проведении инвентаризации. Инвентаризационная комиссия ЗАО «Хлебозавод» состоит из бухгалтера, главного инженера, начальника цеха. В этом же приказе устанавливаются сроки проведения инвентаризации основных средств, причины ее проведения и объекты проверки. Все проводимые в ЗАО «Хлебозавод» инвентаризации фиксируются в журнале по форме ИНВ-23.

Инвентаризация основных средств проводится в обязательном присутствии материально-ответственного лица и всех членов инвентаризационной комиссии. Материально ответственные лица письменно подтверждают, что к началу проведения инвентаризации все документы по поступлению, перемещению и выбытию основных средств были переданы в бухгалтерию предприятия. Кроме бухгалтерских документов по основным средствам комиссия проверяет сведения, которые подтверждают права собственности компании на здания; технические паспорта и прочую техническую документацию; регистры аналитического учета. В ходе инвентаризации члены комиссии осматривают основные средства и записывают в опись по форме ИНВ-1 следующую информацию: название, назначение, инвентарный номер и основные показатели объекта основных средств.

По техническим средствам и оборудованию в описи указывают заводской номер в соответствии с техническим паспортом изготовителя, год выпуска, назначение, мощность. Для однотипных основных средств, которые поступили в организацию одновременно и учитываются по инвентарной карточке группового учета, в описи отражают их наименование и количество. Основные средства, которые во время инвентаризации находятся в ремонте, отражают в ведомости по форме ИНВ-10 указанием стоимости и расходов

предприятия на ремонт. На объекты основных средств, переданных в аренду или на ответственное хранение, составляют отдельную опись с указанием документов, подтверждающих принятие имущества контрагентом. Отдельная опись составляется на объекты основных средств, которые не могут быть использованы в хозяйственной деятельности компании и восстановлению не подлежат. По таким объектам указывают время ввода в эксплуатацию и причины непригодности к дальнейшему использованию. В описи отражают информацию по объектам основных средств, изменившим свое назначение, технические характеристики или балансовую стоимость в результате реконструкции или восстановления.

Расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием и состоянием объектов основных средств, зафиксированные в инвентаризационной ведомости по форме ИНВ-1, отражаются в сличительной ведомости по форме ИНВ-18. Данная ведомость составляется в двух экземплярах: один для бухгалтерии, второй — для материально ответственных лиц, при этом комиссия запрашивает у них письменные объяснения причин расхождений. Итоги инвентаризации фиксируются в ведомости по форме ИНВ-26.

По итогам инвентаризации может быть установлено расхождение между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием объектов основных средств в виде недостачи или излишков. В этом случае необходимо определить причины выявленных расхождений и взять объяснительные с материально-ответственных лиц. Все выявленные расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием объектов основных средств подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета, в том периоде, когда они были установлены.

Выявленные при инвентаризации излишки основных средств приходуется по рыночной стоимости: Дт 01.1 «Основные средства в организации» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

При недостатке и порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства в организации» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации – с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». При выявлении конкретных виновников недостающие основные средства оценивают по продажным ценам, действующим на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если конкретные виновники не установлены, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организации с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на финансовые результаты (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

По приказу исполнительного директора ЗАО «Хлебозавод» была проведена плановая инвентаризация основных средств кондитерского цеха по состоянию на 01.10.2015 г. По итогам инвентаризации была составлена инвентаризационная опись № 6 от 01.10.2015 г. Из выше указанного документа следует, что по состоянию на 01.10.2015 года данные бухгалтерского учета основных средств кондитерского цеха совпадают с их фактическим наличием.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н организации могут проводить переоценку основных средств для определения их реальной стоимости в соответствии с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. С 1 января 2011 года приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н внесены изменения в пункт 49 Положения по ведению бух-

галтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н), пункты 43 - 47 Указаний № 91н. Согласно этим нововведениям, переоценку основных средств следует проводить не чаще одного раза в год и на конец отчетного периода. Ранее ее необходимо было осуществлять на начало отчетного периода (п. 49 «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ», утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

В учетной политике ЗАО «Хлебозавод» отмечено, что общество имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающей разницы на добавочный капитал общества (приложение 5). Однако, фактически в рассматриваемом периоде 2013-2015 годы переоценка основных средств не проводилась и ее результаты не отражены в отчетности (приложения 6-8).

Перед переоценкой объектов основных средств необходимо проверить наличие вышеуказанных объектов. Решение о проведении переоценки оформляется приказом по предприятию. Для определения восстановительной стоимости могут быть использованы: данные на аналогичные объекты, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющих у органов статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе. При переоценке объектов основных средств пересчитывается их первоначальная стоимость, а если данные объекты переоценивались ранее — их текущая (восстановительная) стоимость, по которой они учитываются в бухгалтерском учете на дату переоценки. Также подлежит переоценке и сумма амортизации, начисленная за все время пользования объекта. При переоценке первоначальная стоимость может измениться либо в сторону увеличения (дооценка), либо в сторону уменьшения (уценка). Все зависит от того, переоценивался этот объект раньше или нет. Как следствие, отражение такой пе-

реоценки в бухгалтерском учете тоже будет разным. Если объект раньше не переоценивался, то: сумма его дооценки зачисляется в добавочный капитал и показывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал»; сумма его уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов, с отражением по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Если же переоценка основных средств ранее уже производилась, то в бухгалтерском учете эти операции будут отражаться иначе (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Принципы отражения переоценки основных средств [35]

Дооценка		Уценка	
объект ранее дооценивался	объект ранее уценивался	объект ранее дооценивался	объект ранее уценивался
Сумма новой дооценки зачисляется в добавочный капитал (счет 83)	Сумма дооценки, равная сумме уценки, проведенная в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91). Если сумма дооценки превышает сумму уценки (счет 91), то сумма превышения относится на счет добавочного капитала (счет 83).	Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (счет 83). Если сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал, то такое превышение относится на финансовый результат в качестве прочих расходов (счет 91).	Сумма новой уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91).

Таким образом, инвентаризация основных средств является обязательной процедурой, которая позволяет акционерному обществу контролировать собственное имущество. По итогам инвентаризации составляются инвентаризационная и сличительная ведомости. Все выявленные расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием объектов основных средств подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета, в том периоде, когда они были установлены. Организация может проводить переоценку объектов основных средств для определения их реальной стоимости в соответствии с рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

3.5. Рекомендации по совершенствованию учета основных средств в ЗАО «Хлебозавод»

В результате детального изучения организации и ведения аналитического и синтетического учета объектов основных средств в ЗАО «Хлебозавод» выявлено практически полное соответствие бухгалтерского учета установленным требованиям.

Вместе с тем необходимо отметить, что организации учета объектов основных средств в ЗАО «Хлебозавод» присущи некоторые недостатки:

- в учетной политике предприятия записано проведение переоценки объектов основных средств по восстановительной стоимости, которая фактически не проводится (приложение 5);
- в графике документооборота первичных и сводных учетных документов не отражены документы по движению основных средств;
- не заполняются все реквизиты первичных документов.

В целях совершенствования организации и ведения синтетического учета объектов основных средств предлагается к использованию график документооборота, представленный в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Рекомендуемая к использованию в ЗАО «Хлебозавод»
форма графика документооборота

№	Наименование документа	Регистрируемая операция	Создание документа		
			К-во экз.	Исполнители	Срок исп.
1	2	3	4	5	6
1	Акт приемки-передачи	Поступление объекта	2	Комиссия	По факту совершения операции
2	Накладная на внутреннее перемещение	Внутреннее перемещение объекта	3	Бухгалтер	
3	Инвентаризационная опись	Инвентаризация	1	Комиссия	

Продолжение таблицы 3.4

Проверка документа			Утверждение документа	Обработка докум.		Передача в архив	
Ответственный	Порядок предст.	Срок предст.		Исполнитель	Срок исполнения	Исполнитель	Срок исполн.
7	8	9	10	11	12	13	14
Бухгалтер	После оформления	В день оформления	В день оформления	Бухгалтер	Не позднее дня, следующего за представлением документа	Бухгалтер	По истечении года
Бухгалтер	После оформления	В день оформления	В день оформления	Бухгалтер		Бухгалтер	
Бухгалтер	После оформления	В день оформления	В день оформления	Бухгалтер		Бухгалтер	

В целях единообразия отражения в бухгалтерском учете операций с объектами основных средств рекомендуется дополнить учетную политику организации информацией следующего содержания (таблица 3.5).

Таблица 3.5

Уточняющая формулировка учетной политики ЗАО «Хлебозавод»

Объект бухгалтерского наблюдения	Формулировки учетной политики ЗАО «Хлебозавод»	
	действующая	предлагаемая
Проведение переоценки основных средств	Общество имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающей разницы на добавочный капитал общества	Общество имеет право не проводить переоценку основных средств.

Закрепить в практике ведения бухгалтерского учета и неуклонное выполнение следующего требования: все реквизиты первичных документов должны быть заполнены.

Проведение данных мероприятий позволит упорядочить документооборот в организации, регламентировать порядок учета операций с основными средствами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основным документом, регламентирующим бухгалтерский учет основных средств, является ПБУ 6/2001 «Основные средства». Для достижения единообразия в построении учета и отчетности в отношении основных средств применяется единая типовая классификация, в соответствии с которой они группируются по отраслевому признаку, назначению, принадлежности, использованию и видам. В отношении основных средств применяются типичные для активов способы стоимостного измерения: оценка и калькуляция. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления объектов в организацию. При этом первоначальная стоимость объекта основных средств может изменяться с течением времени под влиянием различных факторов.

Основные средства составляют наиболее значимую статью активов бухгалтерского баланса большинства организаций. Современный бухгалтерский учет основных средств регламентируется как системой национальных стандартов по бухгалтерскому учету, так и различными методическими указаниями и разъяснениями к ним, определяющими учет объектов основных средств в различных экономических ситуациях, имеющих место в хозяйственной деятельности предприятий. Проект нового положения по бухгалтерскому учету основных средств определяет критерии, способы оценки и переоценки, методы начисления амортизации объектов основных средств, вводит ряд новаций, опираясь на положения международных стандартов финансовой отчетности.

ЗАО «Хлебозавод» является участником агропромышленного комплекса «Стойленская Нива» с декабря 2000 года. Общество является производителем высококачественных хлебобулочных и кондитерских изделий. В рассматриваемом периоде с 2013 по 2015 год в ЗАО «Хлебозавод» наблюдается увеличение выручки, прибыли от продаж и чистой прибыли, рост дебиторской и кредиторской задолженностей, некоторое снижение заработной платы персонала. В целом финансово-хозяйственную деятельность ЗАО «Хлебозавод» в рассматриваемом периоде следует признать удовлетворительной: при сохраняющейся тенденции к увеличению выручки и адекватном изменении

затрат, организация имеет прибыль, являясь финансово независимой и платежеспособной.

Бухгалтерский учет в ЗАО «Хлебозавод» ведется бухгалтерией возглавляемой главным бухгалтером по типовому плану счетов в соответствии с графиком документооборота и учетной политикой с использованием компьютерной технологии обработки учетной информации на основе натуральных измерителей и в денежном выражении, путем сплошного, непрерывного, документального и взаимоувязанного их отражения.

ЗАО «Хлебозавод» взял за основу документирования операций по движению основных средств типовые формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7. Основным регистром учета основных средств являются инвентарные карточки. Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии ЗАО «Хлебозавод» на каждый инвентарный номер в одном экземпляре на основе первичных документов. Все инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку с разделением на группы по видам основных средств. Порядок документального оформления поступления и выбытия объектов основных средств во многом похож: подписывается соответствующий акт, после чего создается инвентарная карточка либо в такой карточке проставляются необходимые отметки.

В ЗАО «Хлебозавод» для начисления амортизации по объектам основных средств используется линейный способ, при этом срок полезного использования определяется в месяцах. Учет амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств», к которому открыты два субсчета. Суммы начисленной амортизации относятся на счета учета затрат.

В соответствии с учетной политикой ЗАО «Хлебозавод» не относятся к основным средствам и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов активы стоимостью не более 40000 руб. Учетная политика предусматривает проведение переоценки основных средств не чаще одного раза в год. В рассматриваемом периоде в ЗАО «Хлебозавод» имели место операции по поступлению в связи с покупкой, внутреннему перемещению и выбытию объектов основных средств в результате ликвидации. Учет затрат, связанных с приобретением объектов основных средств, осуществляется на счете 08.4 «Приобретение отдельных

объектов основных средств». Принятие к бухгалтерскому учету поступивших объектов основных средств отражается по дебету субсчета 01.1 «Основные средства в организации» в корреспонденции с субсчетом 08.4 «Приобретение отдельных объектов основных средств». При выбытии объектов основных средств их стоимость, учтенная на субсчете 01.1 «Основные средства организации» переносится на субсчет 01.2 «Выбытие основных средств». В кредит субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» переносится сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается с субсчета 01.2 «Выбытие основных средств» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Инвентаризация основных средств является обязательной процедурой, которая позволяет акционерному обществу контролировать собственное имущество. По итогам инвентаризации составляются инвентаризационная и сличительная ведомости. Все выявленные расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием объектов основных средств подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета, в том периоде, когда они были установлены. Организации могут проводить переоценку основных средств для определения их реальной стоимости в соответствии с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В результате изучения состояния аналитического и синтетического учета объектов основных средств в ЗАО «Хлебозавод» выявлено практически полное соответствие бухгалтерского учета установленным требованиям. Однако, в организации учета объектов основных средств выявлены следующие недостатки: в учетной политике предприятия записано проведение переоценки объектов основных средств по восстановительной стоимости, которая фактически не проводится; в графике документооборота первичных и сводных учетных документов не отражены документы по движению основных средств; не заполняются все реквизиты первичных документов.

В целях совершенствования организации и ведения синтетического учета основных средств предлагается использовать разработанный график документооборота, исключить из учетной политики проведение переоценки основных средств, заполнять все реквизиты первичных документов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 26.02.2017).
2. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 26.02.2017).
3. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 17.01.2007 N 8788) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/ (дата обращения: 26.02.2017).
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 26.02.2017).
5. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 26.02.2017).

6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12523) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/ (дата обращения: 26.02.2017).
7. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 N 5252) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45140/ (дата обращения: 26.02.2017).
8. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 26.02.2017).
9. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 26.02.2017).
10. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 годы. Утв. приказом Минфина РФ от 23 мая 2016 года N 70н // Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. URL: <http://docs.cntd.ru/document/420356884> (дата обращения: 14.02.2017).
11. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // БМЦ. URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredctva (дата обращения: 14.02.2017).
12. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (в ред. Приказов Минфина России от 16.05.2016 г. №64н) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_

- LAW_ 31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e (дата обращения: 14.02.2017).
- 13.МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123941/ (дата обращения: 14.02.2017).
- 14.МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015) //КонсультантПлюс // . URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123936/ (дата обращения: 14.02.2017).
- 15.МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124483/ (дата обращения: 14.02.2017).
- 16.Герасимова, В.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия: учебное пособие [Текст] / В.Д. Герасимова. – М.: КНОРУС, 2016.- С. 358.
- 17.Гетьман, В.Г. и др. Бухгалтерский учет. Учебник [Текст] /В.Г.Гетьман и др. – М.:Инфра-М, 2016.- С. 717.
18. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебник [Текст] /И.М.Дмитриева. – М.: Юрайт, 2016.- С.495.
- 19.Невешкина, Е.В., Ремизова, Е.Ю., Султанова, Г.С. МСФО: учет и отчетность. Практическое пособие [Текст] / Е.В.Невешкина, Е.Ю.Ремизова, Г.С.Султанова. – М.: ОМЕГА-Л, 2014.- С. 144.
20. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник [Текст] / В.Ф.Палий. – М.:Инфра-М, 2013.- С. 510.
21. Пласкова, Н.С. Финансовый анализ деятельности организаций: учебник [Текст] /Н.С.Пласкова. – М.:Инфра-М, 2016.- С. 368.

22. Плотникова, Л.К. и др. Анализ финансовой отчетности [Текст] /Л.К.Плотникова. – М.: КноРус, 2016.- С. 286.
- 23.Афанасьева, Л.А. Классификация, оценка, учет и переоценка основных средств [Текст] / Л.А.Афанасьева // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность. - 2015. - № 14.- С. 7-14.
- 24.Бабакова, Л.В. Учет основных средств организации, формирование методики контроля за их наличием и состоянием [Текст] /Л.В.Бабакова //Актуальные вопросы экономических наук. - 2015. - № 43. - С. 108-112.
- 25.Байдаирова, К.Б., Исакова, М.С., Болсынбекова, Г.А. Учет основных средств [Текст] / К.Б.Байдаирова, М.С.Исакова, Г.А.Болсынбекова // В сборнике: Проблемы и перспективы развития экономики и менеджмента в России и за рубежом: Материалы Седьмой международной научно-практической конференции: Барнаул: Изд-во АлтГУ. - 2015. - С.- 323-328.
- 26.Бычкова, С.М., Бадмаева, Д.Г. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации [Текст] / С.М.Бычкова, Д.Г.Бадмаева //Учет. Анализ. Аудит.- 2015.- № 2.- С. 81-94.
- 27.Гринь, М.Г., Гринь, А.М. Учётная политика предприятия в части учёта основных средств [Текст] / М.Г.Гринь, А.М.Гринь // В сборнике: Разработка концепции экономического развития, организационных моделей и систем управления АПК Сборник научных трудов. Брянский государственный аграрный университет, Учебно-методический Совет экономического факультета. Брянск: Изд-во БрянскГУ- 2015. - С. 247-254.
- 28.Никифорова, О.В. Бухгалтерский учет переоценки основных средств [Текст] / О.В.Никифорова // Приоритетные направления развития науки и образования. - 2015.- № 2 (5). - С. 420-421.
- 29.Попов, А.Ю. Учет поступления основных средств: текущие изменения и ближайшие перспективы [Текст] / А.Ю.Попов // Бюллетень науки и практики. - 2016. - № 7 (8). - С. 92-101.

- 30.Семыкина, Л.Н. Актуальные вопросы учета основных средств [Текст] / Л.Н.Семыкина // Современные проблемы социально-экономических систем в условиях глобализации: материалы X Междунар. науч.-практ. конф. (г. Белгород, 1 марта 2017 г.) / под науч. ред. д-ра пед. наук, проф. Е.Н. Камышанченко, канд. экон. наук, доц. Ю.Л. Растопчиной. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2017. – С. 303-305.
- 31.Сидоренко, Н.С. Особенности бухгалтерского и налогового учёта основных средств организации [Текст] / Н.С.Сидоренко // Современные тенденции развития науки и технологий. - 2015.- № 4-5.- С. 125-126.
- 32.Сухарева, Я.И., Колесник, Н.Ф. Учет основных средств: сравниваем МСФО и ПБУ [Текст] / Я.И.Сухарева, Н.Ф.Колесник //Новое слово в науке: перспективы развития. - 2015.- № 2 (4). - С. 427-428.
- 33.Барбой, А.Я. Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Упрощенная бухгалтерия, ноябрь 2016 г. URL: <http://buhpressa.ru/svezhij-nomer/nomera-zhurnala/247-noyabr-2016/6028-proekt-federalnogo-standarta-bukhgalterskogo-ucheta-osnovnye-sredstva/> (дата обращения: 14.02.2017).
- 34.Модель Альтмана // Финансовый анализ. URL: <http://1-fin.ru/?id=281&t=223> (дата обращения: 24.02.2017).
- 35.Переоценка основных средств по новым правилам (с примерами) // Бухгалтерия.ru. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n52099> (дата обращения: 26.02.2017).
- 36.Порядок документального оформления основных средств // Налоговые новости и статьи. URL: http://nalog-nalog.ru/uchet_os_i_nma/poryadok_dokumentalnogo_oformleniya_osnovnyh_sredstv/ (дата обращения: 24.02.2017).
- 37.Порядок проведения инвентаризации основных средств // Налоговые новости и статьи. URL: http://nalog-nalog.ru/bukhgalterskij_uchet/poryadok_provedeniya_inventarizacii_osnovnyh_sredstv/ (дата обращения: 26.02.2017).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Устав ЗАО «Хлебозавод»

Приложение 2. Организационно-управленческая структура ЗАО
«Хлебозавод»

Приложение 3. Рабочий план счетов ЗАО «Хлебозавод»

Приложение 4. График документооборота по ЗАО «Хлебозавод»

Приложение 5. Приказ об утверждении учетной политики ЗАО «Хлебозавод»

Приложение 6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2013 год

Приложение 7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2014 год

Приложение 8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2015 год

Приложение 9. Товарная накладная № 80 от 10.03.2016 г.

Приложение 10. Счет-фактура № 146 от 10 марта 2016 г.

Приложение 11. Акт № 1 от 25.03.2016 г. о приеме-передаче объекта
основных средств (кроме зданий, сооружений)

Приложение 12. Инвентарная карточка № 14293320 от 26.01.2017 г. учета
объекта основных средств

Приложение 13. Накладная № 15 от 14.12.2016 г. на внутреннее перемеще-
ние объектов основных средств

Приложение 14. Акт № 7 от 15.07.2016 г. о списании объектов основных
средств (кроме автотранспортных средств)

Приложение 15. Регистры синтетического учета по счетам 08.4; 01; 02 за
март 2016 года