НЕГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ ЧАСТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ПРОМЫШЛЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ «СИНЕРГИЯ»

Специальность: Экономика и бухгалтерский учет

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИИ (НА ПРИМЕРЕ ООО «ФАРМАТ»)

Обучающийся _____ _____
(Фамилия, имя, отчество) *(подпись)*

Руководитель _____ _____
(Фамилия, имя, отчество) *(подпись)*

Москва
2019

Факультет онлайн обучения

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу студента

_____

(Ф.И.О. студента полностью)

1. Тема ВКР: Бухгалтерский учет и аудит основных средств в организации

2. Структура ВКР:

Введение

Глава 1. Теоретические вопросы организации учета и аудита основных средств

1.1. Понятие и сущность основных средств предприятия

1.2. Состав, классификация и методы оценки основных средств

1.3. Нормативное регулирование учета основных средств

1.4. Различия бухгалтерского и налогового учета основных средств

Глава 2. Организация бухгалтерского учета и контроля основных средств на примере ООО «Фармат»

2.1. Экономико-организационная характеристика предприятия

2.2. Анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей

2.3. Документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств в организации

2.4. Методические аспекты проведения и обобщения результатов аудита движения основных средств

Глава 3. Предложения по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации

3.1. Совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

3.2. Совершенствование документооборота по ремонту основных средств в организации

3.3. Оценка эффективности предложенных мероприятий

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

3. Основные вопросы, подлежащие разработке.

Во введении рекомендуется обосновать актуальность выбранной темы, сформулировать цели и задачи работы, описать объект, предмет и информационную базу исследования.

Для написания **главы 1** рекомендуется изучить основную и дополнительную литературу по выбранной теме.

В параграфе 1.1 необходимо рассмотреть понятие и сущность основных средств предприятия.

В параграфе 1.2 необходимо рассмотреть состав, классификация и методы оценки основных средств.

В параграфе 1.3 необходимо рассмотреть различия бухгалтерского и налогового учета основных средств

Глава 2 должна содержать организацию бухгалтерского учета и контроля основных средств на примере ООО «Фармат».

В параграфе 2.1 необходимо рассмотреть экономико-организационная характеристика предприятия.

В параграфе 2.2 необходимо анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей.

В параграфе 2.3 необходимо рассмотреть документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств в организации.

В параграфе 2.4 необходимо рассмотреть методические аспекты проведения и обобщения результатов аудита движения основных средств.

В **Главе 3** необходимо разработать предложения по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации.

В параграфе 3.1 необходимо рассмотреть совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

В параграфе 3.2 необходимо рассмотреть совершенствование документооборота по ремонту основных средств в организации.

В параграфе 3.3 необходимо оценить эффективность предложенных мероприятий.

В заключении необходимо отразить основные положения выпускной квалификационной работы и сформулировать общие выводы.

В приложение выносятся бухгалтерские балансы на 01.01.2017, 01.01.2018, 01.01.2019 гг., отчеты о финансовых результатах 2016-2018 гг.

4. Исходные данные по ВКР:

Нормативная документация:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017) и часть вторая от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 92 28.03.2017). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/
2. Федеральный закон от 3 ноября 2015 г. N 307-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с укреплением платежной дисциплины потребителей энергетических ресурсов»
3. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств»
5. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»
6. Приказ Росстата от 25.11.2016 № 746 «Об утверждении официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне».
7. Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)»
8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».
9. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств»
10. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
11. Информация Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»
12. Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств».
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)

15. Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01

16. Письмо Минфина РФ от 25.12.2015 № 07-01-06/76480.

17. Письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.

18. Письмо Минфина РФ от 22.04.2013 № 03-03-06/1/13745.

Основная литература:

1. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Т.М. Рогуленко,С.В. 79 Пономарёва, Ю.В. Слиняков, А.В. Бодяко. - М.: КНОРУС, 2016. – 288 с.

2. Любушин, Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия/Н.П. Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 471 с.

3. Семенихин, В.В. Основные средства и нематериальные активы. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 1017 с.

4. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ А.Д. Шеремет. М.: ИНФРА-М, 2015. 415 с.

Дополнительная литература:

1. Верещагин С. Новый лимит основных средств: сложности перехода // Налоговый учет для бухгалтера. 2016. № 8. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/

2. Нигматуллина Г.Р., - Методический инструментарий аудита и его место в системе контроля экономических субъектов - В сборнике: Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы материалы IV Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Министерство сельского хозяйства РФ, Министерство сельского хозяйства РБ, Министерство образования РБ, Башкирский государственный аграрный университет, Совет молодых ученых университета. 2014. С. 185-188.

3. Сайфутдинова Л.Р., Насырова А.Д., Трансферная цена - элемент управленческого учета, - В сборнике: Состояние и перспективы увеличения производства высококачественной продукции сельского хозяйства Материалы II Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. ФГБОУ ВПО Башкирский государственный аграрный университет; Факультет пищевых технологий; Кафедра технологии мяса и молока. 2015. С. 104-106.

4. Сафина З.З., Насырова А.Д., - информационная система управленческого учета по центрам ответственности в системе управления, - В сборнике: Социально-экономические проблемы развития аграрной сферы экономики и пути их решения Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 85-летию Башкирского государственного аграрного университета. 2015. С. 282-287.

5. Шнайдер О.В. Основные средства: проблемы и методы использования/ О.В. Шнайдер, И.В. Усольцева// Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2014. № 1 (23). С. 278-281.

Руководитель ВКР: _ /

подпись расшифровка

Студент задание получил:

Студент: _____/

подпись расшифровка

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....8

Глава 1. Теоретические вопросы организации учета и аудита основных средств.....11

1.1. Понятие и сущность основных средств предприятия.....11

1.2. Состав, классификация и методы оценки основных средств.....25

1.3. Нормативное регулирование учета основных средств.....29

1.4. Различия бухгалтерского и налогового учета основных средств.....33

Глава 2. Организация бухгалтерского учета и контроля основных средств на примере ООО «Фармат».....42

2.1. Экономико-организационная характеристика предприятия.....42

2.2. Анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей…43

2.3. Документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств в организации.....60

2.4. Методические аспекты проведения и обобщения результатов аудита движения основных средств.....69

Глава 3. Предложения по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации.....83

3.1. Совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.....83

3.2. Совершенствование документооборота по ремонту основных средств в организации.....86

3.3. Оценка эффективности предложенных мероприятий.....89

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....93

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....100

ПРИЛОЖЕНИЯ.....105

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что на сегодняшний день бухгалтерский учет является важным источником информации как для внутренних, так и для внешних пользователей. Рост требований к качеству учета обусловлен необходимостью оценки возможности расширения масштабов деятельности за счет переоснащения предприятия новым, современным оборудованием и дальнейшей оценки финансовых результатов после проведения переоснащения с целью минимизации рисков получения убытков. Информацию для проведения данной оценки можно получить из данных по учету основных средств, что и обусловливает растущий теоретический и практический интерес к проблеме учета и анализа основных средств.

Бухгалтерский учет основных средств на предприятии формирует информацию об их составе, структуре затрат и величине доходов. Учет позволяет контролировать ход выполнения плана по расходованию и поступлению средств. Бухгалтерский учет становится основным источником информации для внешних и внутренних пользователей, источником информации для анализа эффективности использования основных фондов.

В условиях рыночной экономики большое значение имеет анализ основных средств, который является составной частью функции управления. Именно анализ позволяет выявлять и мобилизовать резервы эффективного использования основных фондов. Основной целью анализа основных средств является получение максимального числа ключевых показателей, дающих объективную и точную картину использования фондов предприятия. Таким образом, исследование и оценка эффективности использования основных средств предприятия и выявление возможности повышения эффективности их использования – это содержание и основная целевая установка анализа основных производственных фондов.

Целью данного исследования является разработка предложений по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат».

Объектом данного исследования является организация ООО «Фармат».

Предметом данного исследования является бухгалтерский учет и аудит в организации ООО «Фармат».

В соответствии с целью были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические вопросы бухгалтерского учета и аудита основных средств организации;
- исследовать организацию бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат»;
- разработать мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат».

Цели и задачи настоящей работы предопределили выбор следующих методов исследования: сравнительный, анализ научной литературы и правовых документов, классификация.

Среди российских авторов, исследовавших вопросы бухгалтерского учета и аудита основных средств можно выделить таких, как Верещагин С., Любушин Н.П., Нигматуллина Г.Р., Насырова А.Д., Сайфутдинова Л.Р., Сафина З.З., Семенихин В.В., Шеремет А.Д.,Шнайдер О.В.

Теоретическая значимость состоит в систематизации теоретических знаний по проблеме исследования организации бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации.

Практическая значимость исследования, проведенного в работе состоит в выводах и предложениях по результатам проведенного анализа организации бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат». По его результатам разработаны меры по повышению эффективности организации бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат». Выводы и рекомендации, предложенные в работе,

являются обоснованными и способны оптимизировать организацию бухгалтерского учета и аудита основных средств в организации ООО «Фармат».

Работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы.

Первая глава работы «Теоретические вопросы организации учета и аудита основных средств» изучает понятие и сущность основных средств предприятия, состав, классификацию и методы оценки основных средств, нормативное регулирование учета основных средств, а также различия бухгалтерского и налогового учета и контроля основных средств.

Вторая глава работы «Организация бухгалтерского учета и контроля основных средств на примере ООО «Фармат»» рассматривает экономико-организационную характеристику предприятия, анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей, документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств в организации, а также методические аспекты проведения и обобщения результатов аудита движения основных средств.

Третья глава работы «Предложения по совершенстованию учета и аудита основных средств в организации» рассматривает совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, совершенствование документооборота по ремонту основных средств в организации, а также оценивает эффективность предложенных мероприятий.

При выполнении работы использована учебная и учебно-методическая литература, нормативно-правовые документы, Интернет-ресурсы сайтов.

Глава 1. Теоретические вопросы организации учета и аудита основных средств

1.1. Понятие и сущность основных средств предприятия

Основными средствами являются следующие активы:[1]

− здания и сооружения;

− машины и оборудование;

− транспортные средства;

− инструменты;

− производственный и хозяйственный инвентарь;

− земельные участки и объекты природопользования;

− и др.

Принимаются к бухгалтерскому учету основные средства в следующих случаях:

− приобретение;

− сооружение и изготовление самой организацией или за плату;

− поступление от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд;

− поступление безвозмездно от юридических и физических лиц;

− получение в аренду;

− получение в лизинг.

Принимается к учету основное средство на основании первичной документации. Унифицированные формы первичной документации по учету основных средств утверждены Постановлением Росстата от 21.01.2003 № 7. Однако эти формы являются рекомендуемыми, то есть не обязательными для

[1] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»

применения. Допускается самостоятельная разработка форм документов организацией. Формы первичных документов утверждаются руководителем[2].

Для каждого объекта основных средств открывается инвентарная карточка[3]. Инвентарные карточки применяются для учета наличия и движения объекта основных средств внутри организации. Информация о формах документов, которые используются для оформления и учета операций по приему, передаче, перемещению основных средств в организации, а также между организациями представлены в таблице 1.

Таблица 1

Формы документов для оформления операций по основным средствам[4]

Форма	Наименование
ОС-1	«Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»
ОС-1а	«Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»
ОС-1б	«Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»
ОС-2	«Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств»
ОС-14	«Акт о приеме (поступлении) оборудования»
ОС-15	«Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж»
ОС-6	«Инвентарная карточка учета объекта основных средств»
ОС-6а	«Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»
ОС-6б	«Инвентарная книга учета объектов основных средств»

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которую составляют все фактические затраты

[2] Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств».
[3] Семенихин, В.В. Основные средства и нематериальные активы. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 1017 с.
[4] Семенихин, В.В. Основные средства и нематериальные активы. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 1017 с.

организации на приобретение, сооружение и изготовление объекта, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, а также затраты организации на доставку объектов основных средств и приведение их в пригодное для использования состояние.

В случае приобретения основного средства его первоначальная стоимость будет суммировать расходы на покупку, монтаж и транспортировку[5].

В случае сооружения или изготовления основного средства самой организацией или за плату первоначальную стоимость составляют все затраты, которые связаны с покупкой материалов для строительства, транспортировки основного средства и подрядными работами[6].

В случае поступления объекта основных средств в организацию от учредителей как вклада в уставный капитал организации первоначальной стоимостью признается денежная оценка, которая утверждается участниками общества и прописывается в учредительных документах. Независимо от стоимости основного средства к его оценке должен привлекаться независимый оценщик[7]. В бухгалтерском учете приводятся следующие проводки:

− Д 08 К 75 – поступление основного средства в качестве учредителя вклада в уставный капитал организации;

− Д 01 К 08 – ввод в эксплуатацию основного средства. Основное средство вводится в эксплуатацию, когда актив готов к использованию, вне зависимости от факта государственной регистрации.

При безвозмездном поступлении основного средства от юридического или физического лица первоначальная стоимость учитывается как рыночная цена основного средства на дату его принятия. Эта цена должна иметь документальное подтверждение или экспертную оценку, которые прилагаются

[5] Приказ Росстата от 25.11.2016 № 746 «Об утверждении официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне».
[6] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
[7] Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017) и часть вторая от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 92 28.03.2017). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/

к акту приема-передачи основного средства. Однако существует ограничение в отношении стоимости безвозмездно полученного имущества. Запрещено получать безвозмездно имущество от коммерческих организаций, стоимость которого превышает 3000 рублей. В случае превышения 3000 рублей оформляется письменный договор. При безвозмездном поступлении основного средства от некоммерческой организации или юридического лица заключается договор дарения. Первоначальная стоимость безвозмездно полученного имущества может увеличиться на сумму затрат, понесенных при его поступлении. В бухгалтерском учете приводятся следующие проводки:

− Д 08 К 98-02 – безвозмездное поступление объекта основных средств по рыночной цене;

− Д 08 К 51,69,70 и т.д. – дополнительные расходы, связанные с поступлением безвозмездно полученного объекта;

− Д 01 К 08-4 – объект принят к учету по первоначальной стоимости как основное средство.

Основные средства, полученные в аренду, принимаются арендатором на забалансовый счет 001 в оценке, которая согласована в договоре аренды с арендодателем.

При получении объекта основных средств в лизинг возможно два случая:

1. Основное средство учитывается на балансе лизингодателя. В этом случае основное средство принимается на забалансовый счет 001 в оценке, которая указана в договоре с лизингодателем.

2. Основное средство учитывается на балансе лизингополучателя. Тогда стоимость поступившего в лизинг основного средства отражается по дебету счета 08. В первоначальную стоимость основного средства, полученного в лизинг, включается вся сумма лизинговых платежей и затраты, связанные с вводом в эксплуатацию этого основного средства.

В соответствии с ПБУ 8/2010 разрешается создание оценочного обязательства на демонтаж и утилизацию объектов основных средств[8]. Эта величина в зависимости от характера оценочного обязательства может включаться в стоимость актива или в расходы организации. В Приложении к письму от 09.01.2013 № 07-02-18/01 Минфин России приведены рекомендации по включению в первоначальную стоимость основных средств суммы оценочных обязательств на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды на занимаемом им участке, если возникновение данных обязательств непосредственно относится к приобретению, сооружению и изготовлению этого основного средства[9]. В письме Минфина России от 22.04.2013 № 03-03- 06-1-13745 также содержится информация о необходимости отражения первоначальной стоимости основного средства с учетом оценочного обязательства[10].

Согласно пунктам 6-8 ПБУ 15/2008 в бухгалтерском учете проценты по займу, который получен для приобретения объекта основных средств, включаются:[11]

− в первоначальную стоимость основного средства, если оно является инвестиционным активом;

− в прочие расходы ежемесячно, если основное средство не является инвестиционным активом.

Инвестиционным активом является имущество, подготовка к эксплуатации которого занимает длительное время, а приобретение или создание требует существенных расходов. Период времени, который считается длительным, и величину расходов, которые считаются существенной, организация должна определить самостоятельно и закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Проценты по займу, который

[8] Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)»
[9] Письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.
[10] Письмо Минфина РФ от 22.04.2013 № 03-03-06/1/13745.
[11] Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

получен для приобретения инвестиционного актива, можно включать в его первоначальную стоимость только когда начнутся работы по его созданию. До начала работ по созданию инвестиционного актива проценты по займу учитываются в прочих расходах ежемесячно. В бухгалтерском учете будут отражены следующие проводки:

− Д 08 К 66,67 – начислены проценты по краткосрочному или долгосрочному займу (кредиту) на приобретение инвестиционного актива;

− Д 91.02 К 66,67 – начислены проценты по краткосрочному или долгосрочному займу (кредиту) на приобретение основного средства – не инвестиционного актива.

Изменение первоначальной стоимости, по которой объекты основных средств были приняты к бухгалтерскому учету, разрешается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

Переоценка основных средств представляет собой определение реальной стоимости объектов путем приведения первоначальной стоимости основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату проведения переоценки. Организации имеют право проводить переоценку объектов основных средств не чаще одного раза в год на конец отчетного периода. Однако если организация решила переоценить объекты основных средств, то делать это придется постоянно для того, чтобы стоимость объектов, по которой они отражаются в учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости[12].

При проведении переоценки основных средств также проводится пересчет суммы амортизации, начисленной на конец года, в котором проводится переоценка.

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются в зависимости от того, проводилась ли переоценка раньше и к чему она привела –

[12] Шнайдер О.В. Основные средства: проблемы и методы использования/ О.В. Шнайдер, И.В. Усольцева// Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2014. № 1 (23). С. 278-281.

к дооценке активов или к уценке. Сумма дооценки объекта основных средств, которая проводится в первый раз, учитывается в добавочном капитале, а сумма такой уценки – в прочих расходах.

В соответствии с пунктом 15 ПБУ 6/01 повторная переоценка отражается следующим образом[13]:

− если ранее проводилась дооценка, повторная дооценка относится к добавочному капиталу;

− если ранее проводилась уценка, то дооценка в пределах прошлой уценки, увеличит прочие доходы текущего года, а сверх прошлой уценки учтется в добавочном капитале;

− если ранее проводилась уценка, повторная уценка относится к прочим расходам организации;

− если ранее проводилась дооценка, то уценка в пределах прошлой дооценки, которая была отнесена к добавочному капиталу, уменьшит добавочный капитал, а сверх прошлой дооценки учтется в прочих расходах.

В случае, когда объект основного средства выбывает, а по нему числится сумма добавочного капитала, то эта величина переносится на нераспределенную прибыль организации.

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации. Содержание процесса амортизации заключается в постепенном переносе стоимости объекта основного средства на себестоимость продукции, выпускаемой предприятием. Не подлежат амортизации основные средства, потребительские качества которых со временем не изменяются (например, земельные участки, объекты природопользования).

Амортизация по основному средству начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект принят к учету как основное средство по дебету счета 01.

[13] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»

В бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации основных средств отражаются на счете 02. Типовые операции отражаются в учете в следующих проводках:

– Д 08 К 02 – начисление амортизации по основным средствам;

– Д 02 К 01 – списание амортизации при выбытии основного средства.

ПБУ 6/01 для целей бухгалтерского учета допускает четыре способа начисления амортизации основных средств:

− линейный способ;

− способ уменьшаемого остатка;

− способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

− способ списания стоимости пропорционально объему выпуска продукции.

Организация имеет право самостоятельно определить срок полезного использования объекта основных средств при принятии его к учету.

Организация вправе выбрать наиболее подходящий способ начисления амортизации по основным средствам. Выбранный способ закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета организации.

Как правило, амортизация объекта основных средств является базовым показателем для расчета показателей, которые характеризуют степень старения основного средства, сокращение производственного потенциала организации. Таким образом, выбранный организацией способ амортизации должен отражать ожидаемую схему потребления экономических выгод для использования основного средства[14].

Если по окончании срока полезного использования осталась несписанная часть первоначальной стоимости основного средства, то организация может:

− единовременно включить её в сумму амортизации последнего месяца;

[14] Информация Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»

− увеличить ежемесячную сумму амортизации последнего года;

− амортизировать объект до его полного погашения.

Прекратить начислять амортизацию объекта основных средств необходимо с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло одно из событий:

− полностью списана первоначальная стоимость основного средства;

− основное средство выбыло (продано, подарено, уничтожено и т.п.);

− основное средство приказом руководителя переведено на консервацию на срок более трех месяцев;

− начаты работы по модернизации или реконструкции основного средства, которые продлятся дольше 12 месяцев.

С месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств расконсервирован или завершены работы по его модернизации либо реконструкции, начисление амортизации по объекту возобновляется[15].

Содержание основного средства осуществляется с целью сохранения его эксплуатационных свойств посредством технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

Восстановление основного средства может осуществляться путем ремонта, модернизации и реконструкции.

Первичные документы для оформления и учета операций по приему-передаче объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации представлены в таблице 2.[16] Форма ОС-16 является подтверждением необходимости ремонта основного средства. Также может использоваться форма ОС-2. Факты ремонта, реконструкции, модернизации основного средства отражаются в его инвентарной карточке.

[15] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

[16] Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств».

Таблица 2

Формы документов для оформления операций по основным средствам

Форма	Наименование
ОС-3	«Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»
ОС-16	«Акт о выявленных дефектах оборудования»

Затраты на ремонт объектов основных средств в бухгалтерском учете принимаются как текущие расходы организации. Затраты на ремонт объектов основных средств, которые не были приняты к учету и первоначальная стоимость которых ещё не сформирована, включаются в первоначальную стоимость основного средства.

Бухгалтерский учет затрат на ремонт объектов основных средств зависит от способа выполнения этого самого ремонта – подрядный или хозяйственный (самой организацией).

Если ремонт осуществляет сама организация, то расходы на него составляют стоимость материалов и запасных частей, заработная плата и страховые взносы сотрудников, которые выполняют ремонт. В случае, когда в организации имеется ремонтная служба - эти расходы отражаются по счету 23, затем списываются на счет 20, если это основное средство задействовано в основном производстве.

В учете отразятся следующие проводки:

− Д 23 К 10,69,70 – отражение расходов на ремонт объекта основных средств;

− Д 20,23,25,26,44 К 23 – списание расходов на ремонт объекта основных средств.

Если в организации отсутствует ремонтная служба, то счет 23 использоваться не будет.

В случае, когда ремонт выполняется подрядным способом, расходы будут отражены проводкой Д 20,23,25,26,44 К 60.

Регулярные крупные затраты на проведение капитального ремонта основных средств учитываются в составе расходов будущих периодов. Такие затраты погашаются в указанном временном интервале между дорогостоящими ремонтами. Эти затраты отражаются в Бухгалтерском балансе в разделе 1. Внеоборотные активы как отдельный показатель «Долгосрочные затраты на обслуживание основных средств», который детализирует данные по строке 1150 «Основные средства»[17]. В бухгалтерском учете эти затраты отражаются на счете 97 и равномерно списываются на счет учета затрат следующими проводками:

− Д 97 К 10(60,69,70) – учтены затраты на капитальный ремонт основного средства;

− Д2 0(23,26) К 97 – списана часть затрат на капитальный ремонт объекта.

В соответствии с Приложением к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01 сырье, материалы и подобные активы, используемые для создания внеоборотных активов организации, должны отражаться в Бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов[18]. Это значит, что материалы, которые будут использоваться для строительства объектов основных средств или нематериальных активов, не могут быть отнесены к материально-производственным запасам ввиду того, что эти материалы не отвечают характеристикам, указанным в ПБУ 5/01. Согласно данным характеристикам материально-производственным запасом считается актив, который[19]:

− используется как сырье при производстве продукции (выполнения работ, оказания услуг), которая предназначена для продажи;

[17] Письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.
[18] Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01
[19] Приказ Минфина России от 09.06.2001 №44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету

− предназначен для перепродажи;

− используется при управленческой необходимости организации.

Вне зависимости от цели приобретения материалов, то есть запасы или как материалы, предназначенные для строительства объектов основных средств, учет этих материалов ведется на счете 10. В разрезе таких материалов на счете 10 следует вести раздельный аналитический учет. Разница заключается и в формировании статей бухгалтерского баланса, где стоимость сырья и материалов, которые предназначены для строительства объектов основных средств, отражаются в составе внеоборотных активов.

Выбытие основного средства отражается на счете 01 субсчет «Выбытие основных средств». Списанию с бухгалтерского учета полежат основные средства, которые выбывают или не способны приносить экономические выгоды предприятию в будущем. Выбытие основных средств происходит в следующих случаях:

− продажа;

− списание в случае морального и физического износа;

− ликвидация при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

− передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;

− передача по договорам мены, дарения;

− недостача (хищение) и порча, выявленная при инвентаризации активов и обязательств;

− частичная ликвидация при выполнении работ по реконструкции.

Доходы и расходы, связанные со списанием основных средств с бухгалтерского учета, следует отражать в учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению в качестве прочих доходов и расходов[20].

[20] Письмо Минфина РФ от 25.12.2015 № 07-01-06/76480.

Первичные документы, которые применяются для учета и оформления списания пришедших в негодность объектов основных средств приведены в таблице 3[21].

Таблица 3

Формы документов для оформления операций по основным средствам

Форма	Наименование
ОС-4	«Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»
ОС-4а	«Акт о списании автотранспортных средств»
ОС-4б	«Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»

Продажа объектов основных средств проводится через счет 91, по дебету которого отражаются расходы, которые связаны с продажей основного средства, а по кредиту – доходы в виде выручки. В качестве расходов могут учитываться остаточная стоимость основного средства, расходы на транспортировку и демонтаж, НДС с продажной стоимости. От реализации объектов основных средств может быть получен финансовый результат – прибыль или убыток.

Если основное средство физически и морально изношено и не пригодно к дальнейшей эксплуатации, то его необходимо снять 29 с учета, то есть списать. Списывается такое основное средство по остаточной стоимости в прочие расходы организации.

По аналогии со списанием объекта основных средств в результате морального или физического износа ликвидация объекта при авариях, стихийных бедствиях или иных чрезвычайных ситуациях отражается составе прочих расходов.

[21] Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)»

Передача основного средства в качестве вклада в уставный капитал другой организации считается финансовым вложением организации с целью получения дохода в виде дивиденда. Для отражения данной операции используется счет 58. В учете отражаются следующие проводки:

− Д 01/2 К 01/1 – списание первоначальной стоимости основного средства;

− Д 02 К 01/2 – списание начисленной амортизации;

− Д 58 К 01 – внесение основного средства.

В случае, если принято решение подарить основное средство, то его остаточная стоимость списывается проводкой Д 91/2 К 01/2. По кредиту счета 91.02 собираются прочие расходы по безвозмездной передаче объекта. Финансовым результатом при дарении будет являться убыток, который списывается проводкой Д 99 К 91/9.

При учете выбытия основных средств в результате недостачи, хищения или кражи возможны следующие варианты:

− украденное основное средство было застраховано;

− украденное основное средство не было застраховано.

Во втором случае остаточная стоимость основного средства списывается на счет 94. Если украденный объект не будет найдет, то остаточная стоимость со счета 94 списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Если украденный объект основных средств был найден, то в бухгалтерском учете отражаются операции по его восстановлению:

− Д 01 К 94 – восстановлена остаточная стоимость украденного объекта;

− Д 01 К 02 – восстановлена начисленная по основному средству амортизация.

В случае частичной ликвидации объекта основных средств необходимо понимать, связаны ли эти работы с проведением реконструкции основного средства:

− если часть объекта ликвидируется вне реконструкции, то расходы на проведение частичной ликвидации объекта относятся к текущим расходам организации и учитываются на счете 91.02;

− если часть объекта ликвидируется при выполнении реконструкции, то расходы на проведение частичной ликвидации объекта будут иметь капитальный характер.

Таким образом, затраты на проведение частичной ликвидации учитываются в составе расходов на реконструкцию на счете 08 с выделением субсчета «Расходы на реконструкцию»:

− Д 08 Расходы на реконструкцию К 60,68,69,70 – учтены расходы на проведение работ по частичной ликвидации объекта при выполнении реконструкции.

По окончании реконструкции эти расходы включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств:

− Д 01,03 К 08.Расходы на реконструкцию - включены расходы на проведение работ по частичной ликвидации объекта при выполнении реконструкции.

Материальные ценности, которые получены при частичной ликвидации основных средств и пригодны для дальнейшего использования, принимаются к учету по их рыночной стоимости на счет 10.

1.2. Состав, классификация и методы оценки основных средств

Основные средства представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, для сдачи в аренду, либо для управления организацией в течение длительного периода.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

– использование при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

– использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

– организация не предполагает последующую перепродажу данных активов;

– способность активов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются эти условия, и стоимость которых в пределах лимита, установленного учетной политикой организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов.

Основные средства, предназначенные только для предоставления организацией во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности.

Объекты основных средств представляют собой внеоборотные активы. По натурально-вещественному составу и выполняемым функциям основные средства классифицируются следующим образом: здания, сооружения, рабочие машины и оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения. В составе основных средств учитываются земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации и т.д.

Учетной единицей основных средств является инвентарный объект, который представляет собой законченное устройство, предмет или комплекс предметов, выполняющих одну функцию. Если объект основных средств состоит из нескольких частей, то он может быть принят к учету как один инвентарный объект, в том случае, когда сроки полезного использования отдельных его частей существенно не отличаются друг от друга. Если сроки полезного использования отдельных частей объекта существенно отличаются друг от друга, то каждая часть объекта будет принята к учету как отдельный инвентарный объект. Уровень существенности при различии сроков полезного использования различных частей объектов основных средств отражается в учетной политике организации.

В качестве срока полезного использования устанавливается период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды организации.

Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который наносится на объект способом, обеспечивающим его длительную сохранность (гравировка, несмываемая краска, инвентарная бирка, закрепленная несъемным способом, и т.п.). Он сохраняется в течение всего периода эксплуатации объекта и повторно не используется в течение пяти лет после выбытия основного средства.

К учету объекты основных средств принимаются по первоначальной стоимости. Величина первоначальной стоимости зависит от способов поступления основного средства в организацию.

Способы поступления объектов и порядок формирования первоначальной стоимости поступивших объектов представлены в таблице 4.[22]

[22] Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ А.Д. Шеремет. М.: ИНФРА-М, 2015. 415 с.

Таблица 4

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств

Способ поступления основных средств	Первоначальная стоимость поступивших объектов
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями
Приобретение по договору мены	Стоимость объектов, подлежащих передаче организацией, устанавливаемая исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей
Безвозмездное поступление (дарение)	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Это стоимость аналогичных объектов, определенная либо по источникам массовой финансовой информации, либо по данным оценки экспертизы
Принятие к учету не учтенных ранее основных средств, выявленных при проведении инвентаризации	
Создание самой организацией	Фактические затраты, связанные с сооружением и изготовлением объектов
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации по приобретению объектов

При любом способе поступления основных средств организация имеет право включать в их первоначальную стоимость фактические затраты на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету, допускается в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценке.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость воспроизводства основных средств по действующим на определенную дату рыночным ценам, она определяется в результате переоценки.

Остаточная стоимость основных средств представляет собой их реальную стоимость с учетом амортизации на определенную дату. Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости основных средств суммы начисленной амортизации на дату учета. По остаточной стоимости объекты основных средств отражаются в бухгалтерском балансе.

1.3. Нормативное регулирование учета основных средств

В России ведется постоянная работа по совершенствованию системы правового и методологического регулирования бухгалтерского учета и аудита.

Нормативное регулирование учета и аудита основных средств осуществляется на базе следующих документов:

I уровень – федеральные стандарты:

1. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Правило (стандарт) № 4 - Существенность в аудите. Согласно данному стандарту, аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Вопрос оценки существенности в аудите, заключается, прежде всего, в выборе конкретной базы, включающей один или несколько показателей бухгалтерской отчетности и способ расчета количественного критерия существенности - величины предельно допустимой ошибки[23].

2. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Правило (стандарт) № 8 - Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. В данном правиле (стандарте) рассматривается аудитором использование своего профессионального суждения, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

3. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Правило (стандарт) № 16 - Аудиторская выборка. Данное правило (стандарт)

[23] Федеральный закон от 3 ноября 2015 г. N 307-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с укреплением платежной дисциплины потребителей энергетических ресурсов»

устанавливает методы отбора элементов с целью получения аудиторских доказательств. Так, аудитор может отобрать все элементы, либо определенные элементы, либо сформировать аудиторскую выборку[24].

4. Гражданский кодекс РФ (ч..1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Гражданский кодекс Российской Федерации регулирует основные виды сделок, возникающих в ходе приобретения или выбытия объектов основных средств. Этот документ относится к нормативной базе первого уровня. Информация, содержащаяся в данных документах, позволяет правильно принять к учету финансовые вложения в виде объектов основных средств, а также основные средства, полученные в качестве вкладов в общество[25].

5. Налоговый кодекс РФ (ч. 2) от 31.07.1998 № 147-ФЗ. Данный кодекс регулирует порядок учета и амортизации основных средств в соответствии с требованиями главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и главы 25 «Налог на прибыль организации».

6. Закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. В данном нормативном акте законодатель установил базовые принципы и правила, которыми фирмам следует руководствоваться при ведении учета не только основных средств, но и активов вообще.

7. Закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, на основании которого определяется деятельность аудиторов, спектр, предоставляемых ими услуг, а также неотъемлемые правила проведения процедур и оформления результатов проверок.

8. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Разработано для реализации положений главы 25 НК РФ, касающихся порядка начисления амортизации имущества в налоговом учете.

II уровень – отраслевые стандарты:

[24] Федеральный закон от 3 ноября 2015 г. N 307-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с укреплением платежной дисциплины потребителей энергетических ресурсов»
[25] Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

1. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, где регламентированы базовые аспекты учета непосредственно основных средств. А именно говорится, что следует причислять к основным средствам, а также на какие группы классифицируются основные средства на предприятии. Также приводятся правила расчета учетной стоимости основных средств[26].

2. ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». В учетной политике необходимо установить уровень изменения стоимости объектов основных средств (в %), исходя из которого результаты переоценки будут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности. Также в учетной политике организации отражается один из четырех способов начисления амортизации объектов основных средств (линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

3. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности ОС отражаются в Бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации.

4. ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. Данное ПБУ является основным нормативным документом, в котором рассматриваются такие вопросы: определение понятия основных средств, классификация основных средств по разным группам, корректное определение срока полезного использования основных средств, оценка учетной стоимости, механизмы и правила

[26] Сайфутдинова Л.Р., Насырова А.Д., Трансферная цена - элемент управленческого учета, - В сборнике: Состояние и перспективы увеличения производства высококачественной продукции сельского хозяйства Материалы II Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. ФГБОУ ВПО Башкирский государственный аграрный университет; Факультет пищевых технологий; Кафедра технологии мяса и молока. 2015. С. 104-106.

начисления амортизации. Также приводятся указания, как следует отражать сведения об основных средствах в отчетности предприятия[27].

5. ПБУ 9/99 «Доходы компании» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденные приказами Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н и № 33н соответственно. Указанные ПБУ устанавливают, в каком порядке следует признавать доходы и расходы предприятия при приобретении основных средств или при выбытии объектов основных средств предприятия.

III уровень – рекомендации в области бухгалтерского учёта:

1. «Методические указания по учету основных средств», утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н. Документ более подробно раскрывает и поясняет правила, закрепленные в ПБУ 6/01. Несмотря на то, что не имеет императивного действия, предприятиям на практике необходимо им руководствоваться.

2. Методические указания по проведению инвентаризации, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49. В данном документе для предприятия представляются правила и алгоритм проведения инвентаризации основных средств.

3. План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. Указанным документом предприятиям необходимо руководствоваться для того, чтобы корректно отражать операции, связанные с движением основных средств на предприятии (а также с начислением амортизации по ним) на соответствующих счетах бухгалтерского учета[28].

IV уровень – стандарты экономического субъекта.

К нормативной базе предприятия относится: устав - это документ, определяющий порядок и условия функционирования предприятия; учетная политика - выбор предприятием наиболее приемлемых сроков, способов

[27] Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

[28] Нигматуллина Г.Р., - Методический инструментарий аудита и его место в системе контроля экономических субъектов - В сборнике: Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы материалы IV Всероссийской научнопрактической конференции молодых ученых. Министерство сельского хозяйства РФ, Министерство сельского хозяйства РБ, Министерство образования РБ, Башкирский государственный аграрный университет, Совет молодых ученых университета. 2014. С. 185-188.

расчета и уплаты налогов, учета иных показателей, имеющих значение для определения суммы налоговых обязательств предприятия; рабочий план счетов - это действующий план счетов конкретной организации, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; первичные учетные документы - это письменное свидетельство о совершении фактов хозяйственной жизни[29].

Таким образом, в текущих условиях в РФ сформирована обширная нормативная база по учету и аудиту основных средств, которую составляют как федеральные законы, Положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации, разъясняющие правила и положения документов императивного характера.

1.4. Различия бухгалтерского и налогового учета основных средств

При проведении операций с основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете существуют следующие различия:

− в определении;

− в оценке (отражение первоначальной стоимости, учет переоценки);

− в сроках полезного использования при начислении амортизации;

− в способах начисления амортизации;

−в применении специальных коэффициентов при начислении амортизации и амортизационной премии в налоговом учете;

− в признании имущества;

− в признании отдельных видов расходов при поступлении объектов;

− в признании расходов (при создании резерва предстоящих расходов на ремонт объектов и др.).

[29] Сафина З.З., Насырова А.Д., - информационная система управленческого учета по центрам ответственности в системе управления, - В сборнике: Социально-экономические проблемы развития аграрной сферы экономики и пути их решения Сборник статей Всероссийской научнопрактической конференции, посвященной 85-летию Башкирского государственного аграрного университета. 2015. С. 282-287.

Основные различия в бухгалтерском и налоговом учете основных средств представлены в таблице 5.[30]

Таблица 5

Различия в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Определение основных средств		
Основные средства (амортизируемое имущество)	принимаются к учету при выполнении следующих требований: - объект предназначен для использования в изготовлении продукции, при выполнении работ или оказании услуг; - продолжительность использования должна быть больше 12 месяцев; - объект не предназначен для перепродажи; - объект будет приносить предприятию экономические выгоды; - в учетной политике организации устанавливается лимит стоимости, но не менее 40000 руб.	амортизируемое имущество расценивается как часть имущества, используемая как средство труда для изготовления и продажи товаров (осуществления работ, предоставления услуг). Требования: - стоимость более 100 000 рублей; - срок полезного использования более 12 месяцев; - использование в производственной деятельности; - использование объекта для извлечения экономических выгод
Оценка основных средств		
Формирование первоначальной стоимости	по сумме фактически произведенных затрат на приобретение (сооружение, изготовление), в т.ч.: - сумма по договору с поставщиком; - вознаграждение посредникам; - затраты на монтаж и наладку; - затраты за доставку объекта и приведение его в пригодное для	по сумме затрат на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до пригодного для использования состояния

[30] Любушин, Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия/Н.П. Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 471 с.

	использования состояние; - таможенные пошлины и таможенные сборы; - невозмещаемые налоги; - другие расходы, которые связаны с поступлением объекта; - проценты по займу и кредиту в случае, если объекта является инвестиционным активом	
Приобретение импортного основного средства	таможенные пошлины и сборы включаются в стоимость объекта	сумма таможенных пошлин и сборов единовременно включается в расходы
Переоценка	при определении первоначальной стоимости учитывается в полном объеме; по итогам переоценки некоторые группы объектов подвергаются уценке, тогда амортизация начисляется в меньших суммах, исходя из уцененной стоимости объектов	- до 2002 года учитывается в полном объеме; - на 01.01.2002 учитывается в пределах 30 % от восстановительной стоимости объектов по состоянию на 01.01.2001; - после 2002 года результаты переоценки не учитываются и на суммы амортизации не влияют
Амортизация основных средств		
Различные сроки полезного использования	срок полезного использования объектов организацией устанавливается самостоятельно при принятии к учету	срок полезного использования определяется по Классификации основных средств, если объект не указан в документе, то срок устанавливается на основании рекомендаций изготовителя и (или) технических условий
Способ начисления амортизации	«- линейный способ; - способ уменьшаемого остатка; - способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; - способ списания стоимости пропорционально объему продукции»	«- по основным средствам, входящим в 8-10 амортизационную группу - линейный метод; - по остальным амортизационным группам устанавливает налогоплательщик: - линейный метод; - нелинейный метод»

Применение специальных коэффициентов (повышающие /понижающие)	применение ускоренной амортизации только при использовании начисления амортизации способом уменьшаемого остатка	налогоплательщик вправе применить специальные коэффициенты по основным средствам, которые: работают в условиях агрессивной среды или повышенной сменности; являются предметом лизинга (кроме объектов, относящимся к 1-3 амортизационным группам)
Применение амортизационной премии	применение амортизационной премии не предусмотрено, основные средства всегда списываются в общем порядке, согласно ПБУ 6/01	применяется (право налогоплательщика): - не более 10% первоначальной стоимости для основных средств 1-2, 8-10 амортизационной группы; - не более 30% первоначальной стоимости для основных средств 3-7 амортизационной группы
Признание		
Недвижимое имущество	признается амортизируемым имуществом до момента подачи документов на государственную регистрацию	не признается амортизируемым имуществом до подачи документов на государственную регистрацию
Имущество, которое не участвует в деятельности организации с целью получения доходов	признается в составе внереализационных расходов	не признается амортизируемым имуществом

Введенные в эксплуатацию основные средства признаются амортизируемым имуществом в случае, когда их первоначальная стоимость превышает 100000 руб. Этот лимит применяется в отношении основных средств, которые введены в эксплуатацию с 01.01.2016. В то время как по бухгалтерскому учету лимит составляет 40000 руб.

Для наглядности на рисунке 1 отражен порядок списания стоимости объектов по бухгалтерскому и налоговому учету в разрезе стоимости признания его к учету.

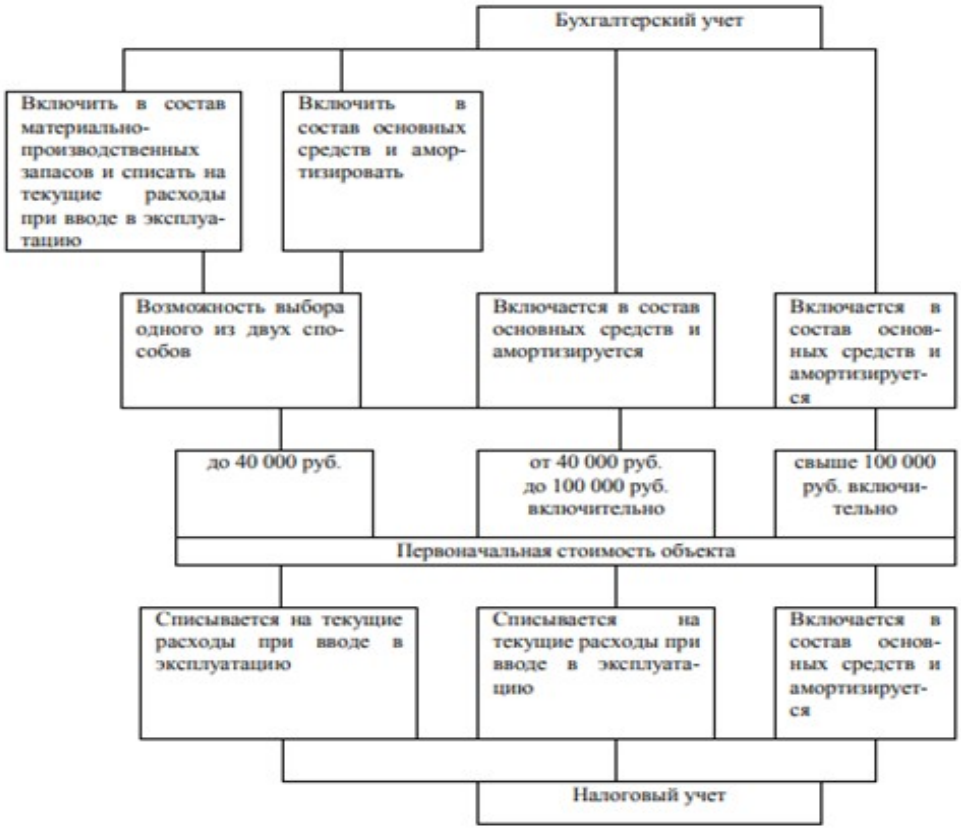


Рисунок 1 - Порядок списания стоимости основного средства по бухгалтерскому и налоговому учету[31]

Вопреки тому, что по многим вопросам правила налогового учета основных средств совпадают с правилами, которые установлены в бухгалтерском законодательстве, разницы между этими видами учета неизбежны. ПБУ 18/02 приводит к необходимости вести учет постоянных и временных разниц, которые возникают при учете основных средств из-за разниц бухгалтерского и налогового учета.

Постоянные разницы возникают по доходам и расходам, которые принимаются только в одном из учетов, а временные - по доходам и расходам, которые учитываются в обоих учетах, но в разных отчетных периодах. Постоянные разницы приводят к формированию постоянных налоговых

[31] Семенихин, В.В. Основные средства и нематериальные активы. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 1017 с.

обязательств (ПНО) или активов (ПНА). Временные разницы могут быть вычитаемые или налогооблагаемые и приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО) соответственно.

Чаще всего разницы возникают из-за расхождений в формировании первоначальной стоимости объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Также из-за того, что расходы признаются в разное время, либо вовсе не признаются в налоговом учете[32]. Возникновению разниц также способствует применение разных методов амортизации, разные сроки полезного использования, разные суммы и способы учета финансового результата от выбытия объектов[33].

Основные различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств по ПБУ 18/02 представлены в таблице 6.

Таким образом, возникновение постоянных и временных разниц искажает информацию в учете объектов основных средств, усложняет учет в целом.

Таблица 6

Основные различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств по ПБУ 18/02

Причина возникновения разницы	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете	Вид разницы по ПБУ 18/02
Формирование первоначальной стоимости основных средств			
Расходы на государственную регистрацию права собственности на	Включаются в первоначальную стоимость объекта	Учитываются в прочих расходах	Налогооблагаемая временная разница (ОНО)
Проценты по займам и кредитам на приобретение объекта	Включаются в стоимость объекта в случае, если он является инвестиционным	Учитываются во внереализационных расходах	Налогооблагаемая временная разница (ОНО)

[32] Верещагин С. Новый лимит основных средств: сложности перехода // Налоговый учет для бухгалтера. 2016. № 8. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/

[33] Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)

	активом		
Начисление амортизации			
Амортизационная премия	Не применяется	Применяется	Налогооблагаемая временная разница (ОНО)
Специальные коэффициенты	Применяются при начислении амортизации методов уменьшаемого остатка	Применяются при определенных условиях	Налогооблагаемая временная разница (ОНО)
Различные методы амортизации	Используется четыре метода	Используется два метода	Временные разница (если сумма амортизации в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом, образуется вычитаемая временная разница; если наоборот, то налогооблагаемая временная Различные сроки полезного использования Устанавливается организацией Устанавливается согласно «Классификации основных средств» Временные разницы (если срок полезного использования в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом, образуется вычитаемая временная

			разница (ОНА); если наоборот, то налогооблагаемая временная (ОНО)
Амортизация по непроизводственным объектам	Начисляется	Не начисляется	Постоянная разница (ПНО)
Другие различия			
Результаты переоценки	Изменяют первоначальную стоимость объекта	Не изменяют первоначальную стоимость объекта	Постоянные разницы (в случае дооценки – ПНО, уценки - ПНА)
Убыток от реализации объекта	Убыток признается единовременно	Убыток признается равными долями в течение срока, равного разнице между сроком полезного использования и фактического использования объекта	Вычитаемая временная разница (ОНА)
Безвозмездная передача объекта	Остаточная стоимость объекта учитывается в составе расходов	Остаточная стоимость объекта не учитывается в расходах	Постоянная разница (ПНО)

Максимальное сближение бухгалтерского и налогового учета основных средств позволит избежать формирования постоянных и отложенных активов и обязательств.

Выводы по главе 1

На основании рассмотренного теоретического материала по организации учета и аудита основных средств было установлено следующее:

Принимаются к учету основные средства на основании первичной документации. Унифицированные формы первичной документации по учету основных средств утверждены Постановлением Росстата от 21.01.2003 № 7. Однако эти формы являются рекомендуемыми, то есть не обязательными для

применения. Допускается самостоятельная разработка форм документов организацией.

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которую составляют все фактические затраты организации на приобретение, сооружение и изготовление объекта, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, а также затраты организации на доставку объектов основных средств и приведение их в пригодное для использования состояние.

По многим вопросам правила налогового учета основных средств совпадают с правилами, которые установлены в бухгалтерском законодательстве, разницы между этими видами учета неизбежны.

Глава 2. Организация бухгалтерского учета и контроля основных средств на примере ООО «Фармат»

2.1. Экономико-организационная характеристика предприятия

ООО «Фармат» создано 19 декабря 2007 года, о чем подтверждает свидетельство о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории российской Федерации. Юридический адрес: 140180, Московская область, город Жуковский, Кооперативная улица, 10 стр.3 . Учредителем является ООО «ТЕРМИНАЛ-ВОСТОК».

В соответствии с данными государственной регистрации общество занимается деятельность железнодорожного транспорта: грузовые перевозки. (ОКВЭД 49.20).

ООО «Фармат» состоит из нескольких отделов и подразделений с численностью сотрудников более 300 человек. Структура компании представлена на рисунке 2.

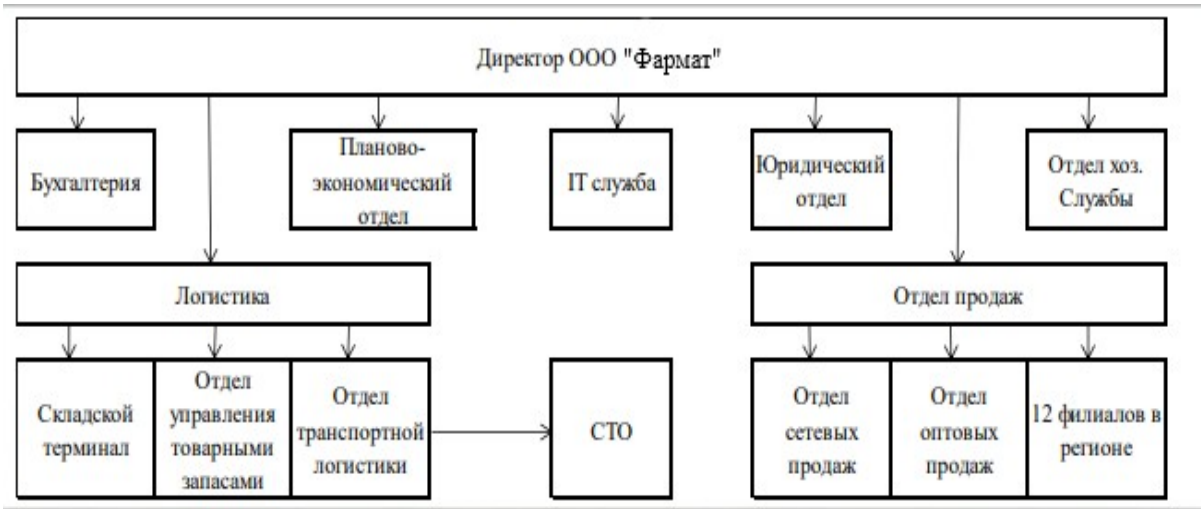


Рисунок 2 – Структура подразделений ООО «Фармат»

В соответствии с учетной политикой, бухгалтерский учет в ООО «Фармат» осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением. Аппарат бухгалтерии возглавляет главный бухгалтер. Штат бухгалтерии состоит из 14 человек. При ведении бухгалтерского учета применяется автоматизированная форма учета с применением бухгалтерской программы «1С: Предприятие» и собственной программой «Склад», разработанной директором по информационным технологиям.
Учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета. Так же на предприятии разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского и налогового учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а так же расчеты бухгалтерии. Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Расходы предприятия признаются в момент их фактической оплаты. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности проводится инвентаризация основных средств один раз в год (в IV квартале), перед сдачей годового отчета.

Общество находится на общей системе налогообложения (ОСНО).

На балансе ООО «Фармат» числятся такие ОС, как здания основных складов и складов обособленных подразделений, административное здание, офисное оборудование, железнодорожные вагоны.

2.2. Анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей

Основными источниками информации для анализа являются бухгалтерские балансы на 01.01.2017, 01.01.2018, 01.01.2019 гг. (см. приложение 1), отчеты о финансовых результатах 2016-2018 гг. (см. приложение 2). Общее представление о собственности и финансовом положении предприятия дает баланс предприятия, в котором средства предприятия отражены в денежной оценке на определенную дату в двух сечениях: по структуре и по источникам образования.

Информация о размещении капитала, доступного для компании, т. е. об инвестициях в конкретные активы и материальные ценности, о расходах компании на производство и продажу продукции, а также о балансах свободных денежных средств содержит актив баланса. Каждый вид размещенного капитала соответствует отдельной статье баланса. Средства организации могут использоваться во внутреннем обороте и за пределами этого оборота (дебиторская задолженность и т.д.). Большое значение в финансовой деятельности и повышение ее эффективности имеет размещение средств организации.

Результаты производства и финансовой деятельности, и, следовательно, и финансового состояния предприятия во многом зависят от того, какие средства инвестируются в основные и производственные ресурсы, сколько их в сфере производства и сферы обращения, в денежной и материальной форме, насколько оптимально их отношение.

Анализ финансового состояния ООО «Фармат» мы начнем с детального изучения его имущества, оценим состав, структуру, размещение и использование активов и источников формирования пассивов по данным бухгалтерского баланса. Для этого составим сравнительный аналитический баланс, в котором статьи актива будут сгруппированы по степени ликвидности, а источники формирования - по срочности обязательств ООО «Фармат»[34].

Показатели сравнительного аналитического баланса включают счета, которые характеризуют состояние имущественного положения ООО «Фармат», что даст нам возможность реально оценить его изменение в отчетном периоде (2018 г.) по сравнению с базисным – 2016 г., и сделать вывод о том, через какие финансовые источники было поступление новых средств и в какие активы они вложены[35].

---

[34] Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 259 с.

[35] Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Т.М. Рогуленко,С.В., Пономарёва, Ю.В. Слиняков, А.В. Бодяко. - М.: КНОРУС, 2016. – 288 с.

Изучение нами данных актива и пассива бухгалтерского баланса позволит оценить уровень изменения состава и мобильность средств, источники формирования имущества ООО «Фармат» и проанализировать эффективность их использования.

Устойчивость финансового положения организации во многом зависит от целесообразности и правильности инвестирования финансовых средств в активы. В процессе работы предприятия и размер имущества, и его структура претерпевает постоянные изменения.

Горизонтальный анализ помогает изучить изменение общей суммы баланса с течением времени. Это можно проследить изменения, которые произошли в предыдущие годы, можно понять положительный или отрицательный результат. Для анализа берутся любые два-три периода, это могут быть кварталы или годы. В рамках временного балансового анализа сравниваются значения как абсолютных показателей в денежном выражении, так и относительных показателей в процентах.

Таблица 7

Горизонтальный анализ актива баланса ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Виды средств	На конец 2016 г. тыс. руб.	На конец 2017 г. тыс. руб.	На конец 2018 г. тыс. руб.	Темп роста, %	
				2018/2016	2018/2017
Внеоборотные активы	23249	21977	21219	91,3	96,6
Оборотные активы всего	235676	227458	269978	114,6	118,7
В том числе:					
Запасы	77313	24893	30810	39,9	123,8
НДС по приобретенным ценностям	64	64	0	-	-
Дебиторская задолженность краткосрочная	154044	191552	197861	128,4	103,3
Финансовые вложения	3300	7344	40100	1215,2	546,0
Денежные	875	3586	1134	129,6	31,6

средства					
Прочие оборотные активы	79	19	74	93,7	389,5
Валюта баланса	258924	249435	291198	112,5	116,7

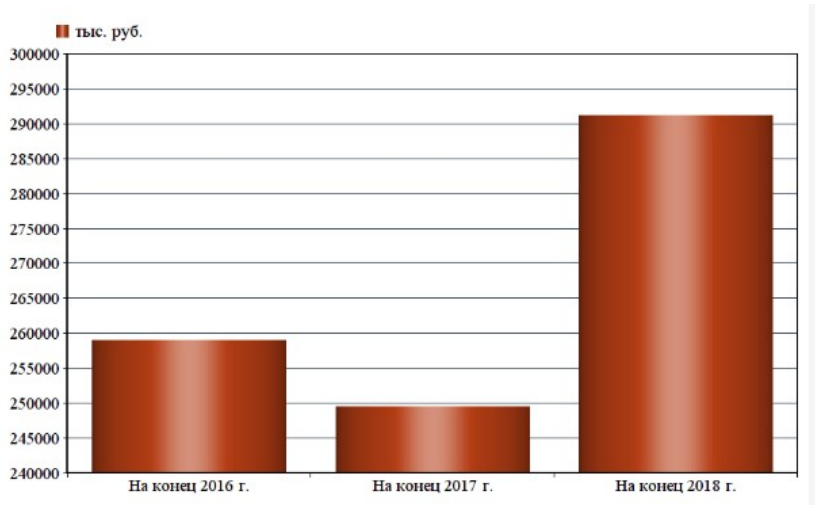


Рисунок 3 – Динамика активов ООО «Фармат» за 2016-2018 гг.

За отчетный период в ООО «Фармат», по сравнению с базисным - 2016 годом стоимость имущества организации увеличилась на 12,5%, по сравнению с 2017 годом на 16,7%. Данная динамика была обеспечена незначительным снижением внеоборотных активов в 2018 г. по сравнению с 2016 г. на 8,7%, это положительная тенденция, т.к. однако рост внеоборотных активов определял замедление оборачиваемости активов и создал бы неблагоприятные условия для финансовой деятельности организации.

Оборотные активы предприятия увеличились на 14,6% в 2018 г. по сравнению с 2016 г., а по сравнению с 2017 годом - на 18,7%. В первую очередь увеличивается дебиторская задолженность (28,4%), денежные средства (29,6%), финансовые вложения выросли более чем в 12 раз, что говорит о том, что организация размещает свободные денежные средства в других предприятиях. Запасы снижаются на 60,1 % и это свидетельствует об активности предприятия.

Таким образом, изменения в активах делает необходимым дальнейший углубленный анализ их структуры, т.е. проведение вертикального анализа.

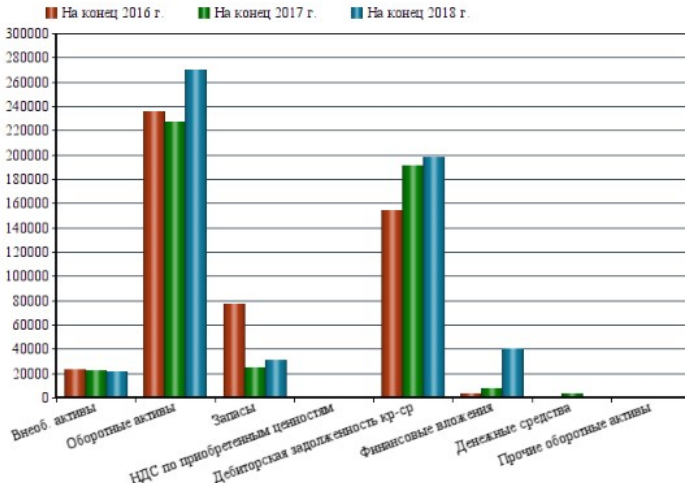


Рисунок 4 – Динамика статей актива ООО «Фармат» за 2016-2018 гг.

О характере этих изменений в структуре средств и их источниках можно судить с помощью вертикального баланса предприятия.

Таблица 8

Вертикальный анализ актива баланса ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Виды средств	На конец 2016 г. тыс. руб.	На конец 2017 г. тыс. руб.	На конец 2018 г. тыс. руб.	Структура, %		
				2016г.	2017г.	2018г.
Внеоборотные активы	23249	21977	21219	9,0	8,8	7,3
Оборотные активы, всего	235676	227458	269978	91,0	91,2	92,7
В том числе:						
Запасы	77313	24893	30810	29,9	10,0	10,6
НДС по приобретенным ценностям	64	64	0	0,02	0,03	-
Дебиторская задолженность краткосрочная	154044	191552	197861	59,5	76,8	67,9
Финансовые вложения	3300	7344	40100	1,3	2,9	13,8
Денежные	875	3586	1134	0,3	1,4	0,4

средства						
Прочие оборотные активы	79	19	74	0,03	0,01	0,003
Валюта баланса	258925	249435	291197	100	100	10

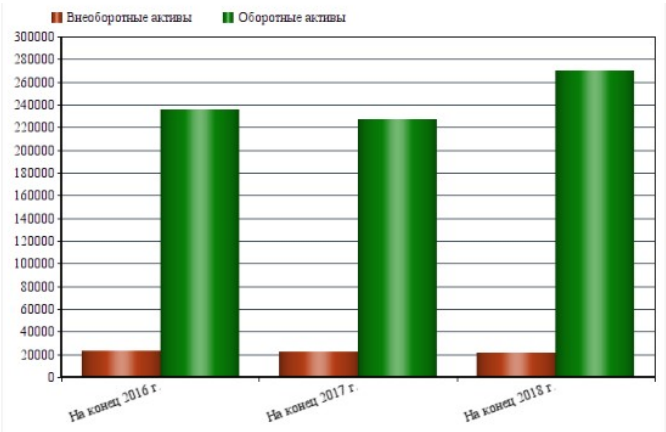


Рисунок 5 – Динамика внеоборотных и оборотных активов ООО «Фармат» в 2016-2018 гг.

Как видно из таблицы 8, в течение 2016-2018 гг. в составе имущества предприятия происходит снижение удельного веса внеоборотных активов.

Значительную долю в оборотных средствах занимает дебиторская задолженность, что связано с увеличением объёма услуг, предоставляемых предприятием своим заказчикам. Однако в этот период дебиторская задолженность в структуре оборотных средств занимает более 50%, что является негативным фактом, т.к. очень большие средства отвлекаются из производственной деятельности. Огромное влияние на показатели финансового состояния ООО «Фармат» и его финансовые производственные результаты оказывает общее состояние производственных запасов. В целях нормальной деятельности производства и сбыта услуг (продукции) запасы должны быть оптимальными.

Доля производственных запасов в ООО «Фармат» в общей структуре средств снижается с 29,9% до 10,6%.

Формирование имущества организации может осуществляться за счет собственных и заемных средств, значения которых отражены в пассиве баланса. Для анализа финансовой устойчивости ООО «Фармат» и степени зависимости организации от заемных средств кредиторов мы проанализируем структуру пассива бухгалтерского баланса.

Таблица 9

Динамика источников формирования средств ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Источники	На конец 2016 г. тыс. руб.	На конец 2017 г. тыс. руб.	На конец 2018 г. тыс. руб.	Темп роста, %	
				2018/2016 гг.	2018/2017 гг.
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ					
Уставный капитал	6000	6000	6000	100	100
Нераспределенная прибыль	29489	12357	22496	76,3	182,1
Итого по разделу	35489	18357	28496	80,3	155,2
IV.ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Отложенные налоговые обязательства	840	843	849	101,1	100,7
Итого по разделу	840	843	849	101,1	100,7
V.КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Заемные средства	414	11123	21812	5268,6	196,1
Кредиторская задолженность	216480	215724	237374	109,7	110,0
Оценочные обязательства	1975	3388	2665	135,0	78,7
Итого по разделу	222596	230235	261852	117,6	113,7
БАЛАНС	258925	249435	291197	112,5	116,7

Таблица 10

Структура источников формирования средств ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Источники	На	На	На	Структура, %

	конец 2016 г тыс. руб.	конец 2017 г тыс. руб.	конец 2018 г тыс. руб.	2016г.	2017г.	2018г.
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ						
Уставный капитал	6000	6000	6000	2,3	2,4	2,1
Нераспределенная прибыль	29489	12357	22496	11,4	5,0	7,7
Итого по разделу	35489	18357	28496	13,7	7,4	9,8
IV.ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Отложенные налоговые обязательства	840	843	849	0,3	0,3	0,3
Итого по разделу	840	843	849	0,3	0,3	0,3
V.КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
Заемные средства	414	11123	21812	0,2	4,5	7,5
Кредиторская задолженность	216480	215724	237374	83,6	86,5	81,5
Оценочные обязательства	1975	3388	2665	0,8	1,4	0,9
Итого по разделу	222596	230235	261852	86,0	92,3	89,9
БАЛАНС	258925	249435	291197	100	100	100



Рисунок 6 – Структура пассивов ООО «Фармат» на 2018 год

Из таблицы 9 и таблицы 10 видно, что собственный капитал в течение изучаемых периодов меньше чем заемный, на конец 2018 года он снижается на

0,2% в общей структуре баланса. ООО «Фармат» является зависимым от внешних кредиторов. Заемный капитал на 81,5% состоит из кредиторской задолженности, которая в 2018 году снизилась на 2,1% по сравнению с 2016 г.

Исходя из вышерасположенных показателей имущественного положения, можно сделать вывод об ухудшении состояния организации, ее финансовой устойчивости.

Ликвидность бухгалтерского баланса – это основа платежеспособности и ликвидности организации. Ликвидность означает способность предприятия быстро погасить свою задолженность, как в общей сумме, так и по сроку наступления всех платежей и означает надежную платежеспособность[36].

Группировка, представленная в таблице 11 позволяет провести анализ ликвидности ООО «Фармат».

Таблица 11

Группировка активов предприятия по скорости превращения их в денежные средства, пассивов по срокам погашения ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

2016 г.					2017 г.					2018 г.				
А1	4175	<	П1	216480	А1	10930	<	П1	215724	А1	41234	<	П1	237374
А2	154044	>	П2	2389	А2	191552	>	П2	14511	А2	197861	>	П2	24477
А3	77392	>	П3	840	А3	24912	>	П3	843	А3	30884	>	П3	849
А4	23249	<	П4	35489	А4	21977	>	П4	18357	А4	21219	<	П4	28496

В течение трёх исследуемых лет ООО «Фармат» неравенство А1> П1 невыполнимо и это свидетельствует о неплатежеспособности организации на момент составления баланса. У организации по расчетам достаточно средств абсолютно и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств.

Неравенство А2> П2 выполнимо в 2016 – 2018 гг., это означает, что быстро реализуемые активы ООО «Фармат» значительно больше

[36] Любушин М.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016.- 125 с.

краткосрочных пассивов и это означает, что организация может стать платежеспособной в будущем при учете, если организация будет вести своевременные расчеты с кредиторами, получая средства от продажу слуг и товаров в кредит.

Неравенство А3>П3 выполнимо и это говорит о том, что при своевременном поступлении денежных средств ООО «Фармат» от продаж и платежей может стать платежеспособной ровно на период, который равен по продолжительности одному обороту оборотных средств после составления бухгалтерского баланса.

Неравенство А4< П4 говорит о несоблюдении минимального условия финансовой устойчивости организации, недостатка у нее собственных оборотных средств. Расчет данных неравенств говорит о недостаточном уровне перспективной ликвидности.

Вместе с абсолютными показателями баланса для оценки ликвидности и платежеспособности ООО «Фармат» рассчитаем относительные показатели ликвидности:

− коэффициент абсолютной ликвидности;

− коэффициент быстрой ликвидности;

− коэффициент текущей ликвидности.

Таблица 12

Динамика показателей ликвидности ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Изменение 2018 – 2016 гг. (+, -)
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,02	0,05	0,16	0,14
Коэффициент быстрой ликвидности	0,72	0,88	0,91	0,19
Коэффициент текущей ликвидности	1,08	0,99	1,03	-0,05



Рисунок 7 – Динамика показателей ликвидности ООО «Фармат» за 2016-2018 гг.

По результатам расчета показателей ликвидности можно сделать следующий вывод: коэффициент абсолютной ликвидности имеет тенденцию к росту, т.е. с помощью денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, предприятие имеет возможность в 2016 году на 2% погасить свои краткосрочные обязательства, а в 2017-2018гг. с помощью данных активов оно погашает соответственно 5% и 16%, что не соответствует норме.

Коэффициент быстрой ликвидности в течение трех лет соответствует норме, т. е. после возврата средств от дебиторов она имеет возможность погашать полностью свои краткосрочные обязательства.

Коэффициент текущей ликвидности характеризует ту часть текущих обязательств, которая может погашаться не только за счет наличных средств, но и в счет ожидаемых поступлений за проданную продукцию, оказанные услуги выполненные работы. Это является главным показателем платежеспособности организации.

Нормальным значением для данного показателя считаются соотношения от 1-2. На данном предприятии эти значения равны в 2016 году - 1,08%, а в 2017 - 0,99%, в 2018 - 1,03%. Снижение величины анализируемого показателя является результатом снижения дебиторской задолженности и запасов.

После проведения общего анализа имущественного положения ООО «Фармат» и его изменений за период 2016-2018 гг. изучим его финансовую устойчивость.

Финансовая устойчивость организации характеризуется состоянием и структурой ее активов, их обеспеченностью различными источниками. Она является основным показателем надежности любой организации как делового партнера. Анализ финансовой устойчивости помогает сделать оценить возможность организации обеспечения бесперебойного процесса финансово-хозяйственной деятельности и степень покрытия средств, которые вложены в активы собственных источников.

В отличие от платежеспособности финансовая устойчивость определяет состояние предприятия на более долгий период, характеризуется при этом эффективность использования собственного капитала предприятия. Для анализа финансовой устойчивости предприятия воспользуемся таблице 13.

Таблица 13

Оценка финансовой устойчивости ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Показатели	Рекомендуемое значение	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Темп роста 2018/2016 гг.
1. Коэффициент капитализации, %	Не выше 1,5	6,3	12,6	9,2	2,9
2. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования, %	Не менее 0,1 и не более 0,5	0,05	-0,02	0,03	-0,02
3. Коэффициент финансовой независимости, %	Не выше 0,6 и не менее 0,4	0,1	0,1	0,1	-
4. Коэффициент финансирования, %	Не менее 0,7	0,2	0,1	0,1	-0,1
5. Коэффициент финансовой устойчивости, %	Не менее 0,6	0,1	0,1	0,1	-

Расчет коэффициента капитализации показывает то, сколько заемных средств ООО «Фармат» привлекло на 1 тыс. рублей, которые были вложены в активы собственных средств организации. Данный показатель на нашем примере больше нормы на протяжении всего исследуемого периода. ООО «Фармат» в этом периоде зависит от внешних кредиторов. В 2018 г. он вырос на 2,9%.

Далее из таблицы 13 мы видим, что коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в 2018 году снижается на 0,02% и не соответствует нормативу. Этот коэффициент показывает, сколько оборотных активов финансируется за счет собственных источников организации.

Удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования характеризует коэффициент финансовой независимости. Он отражает степень независимости от заемных средств кредиторов. В 2016- 2018 гг. этот показатель, к сожалению, не выполняется.

При определении коэффициента финансирования мы имели цель посмотреть какая часть хозяйственной деятельности финансируется за счет собственных, а какая - за счет заемных средств. В данном периоде всего 10% финансируется за счет собственных средств.

Коэффициент финансовой устойчивости говорит о том, что всего 10% финансируется за счет устойчивых источников.

Структура капитала ООО «Фармат» напрямую влияет на результаты всей хозяйственной деятельности организации и косвенно воздействует на величину капитала.

Из таблицы 14 видно, что на конец 2018 г. предприятие имело собственные оборотные средства на 4963 тыс. руб. меньше, чем в 2016 г.. Уменьшение произошло по источникам собственных активов на 6993 тыс. руб., по внеоборотным активам – на 2030 тыс. руб. Таким образом, мы видим, что

собственные оборотные средства были сформированы с помощью оставшейся части собственного капитала ООО «Фармат».

Таблица 14

Динамика собственных оборотных средств ООО «Фармат» в 2016 – 2018 гг.

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Изменение по сумме 2018- 2016гг.
1.Источники собственных активов	35489	18357	28496	-6993
2.Внеоборотные активы	23249	21977	21219	-2030
3.СОС (стр. 1 – стр. 2)	12240	-3620	7277	-4963

Таблица 15

Расчёт показателей для определения величины собственных и заёмных средств ООО «Фармат» в 2016-2018 гг.

Наименование коэффициента	Значение, тыс. руб.		
	2016 г.	2017 г.	2018 г.
1. Источники собственных средств (капитал и резервы)	35489	18357	28496
2. Внеоборотные активы	23249	21977	21219
3. Наличие собственных оборотных средств (стр. 1 – стр. 2)	12240	-3620	7277
4. Долгосрочные заемные средства	840	843	849
5. Наличие собственных и долгосрочных заемных средств (стр. 3 + стр. 4)	13080	-2777	8126
6. Краткосрочные заемные средства	222596	230235	261852
7. Общая величина источников формирования запасов (стр. 5 + стр.	235676	227458	269978

6)			
8. Запасы и НДС	77377	24957	30810
9. Излишек или недостаток собственных оборотных средств (стр. 3 – стр. 8)	-65137	-28577	-23533
10. Излишек или недостаток собственных и долгосрочных заемных и оборотных средств (стр. 5 – стр. 8)	-64297	-27734	-22684

В 2018 г. по сравнению с 2016 г. источники собственных средств пополняются за счет вклада учредителей в уставный капитал и нераспределенной прибыли.

В 2016 г. и 2018 гг. третий раздел «Капиталы и резервы» (собственный капитал) больше, первого раздел «Внеоборотные активы», таким образом можно прийти к выводу, что собственные источники средств превышают внеоборотные активы: основные средства, долгосрочные вложения и прочее, поэтому оставшаяся часть собственного капитала ООО «Фармат» позволяет формировать оборотные средства организации.

Данные таблицы показывают, что на конец 2018 г. предприятие испытывает излишек собственных оборотных средств в сумме 7277 тыс. руб. и излишек собственных и долгосрочных заемных средств в сумме 8126 тыс. руб. В 2017 году эти показатели имели отрицательное значение.

В 2018 году финансовое состояние предприятия ухудшается, о чем свидетельствует недостаток собственных оборотных средств. Также предприятию недостаточно и других возможных источников покрытие затрат, оно начинает прибегать к накоплению просроченной задолженности и другим возможным способам выживания.

В современных условиях экономической изоляции и независимости хозяйствующего субъекта, успех или провал предприятия во многом зависит от стратегии развития. Выбор экономической стратегии зависит от множества условий: форм и степени конкуренции, характера инфляции и ее темпов, выбранной экономической политики правительства РФ, преимуществ национальной экономики России на мировом рынке и еще внутренних факторов, которые связаны с возможностями организации и особенностями ее хозяйствования.

Платежеспособность, финансовая устойчивость и стабильность финансового положения компании во многом обусловлены ее хозяйственной деятельностью.

Деловая активность предприятия проявляется, прежде всего, в скорости оборота средств на нем. Анализ этого показателя выполняется исследованием уровня и динамики разных финансовых коэффициентов оборачиваемости средств организации.

Далее мы рассчитаем эти показателей, они явно характеризуют скорость оборота средств ООО «Фармат» и проследим их динамику.

Таблица 16

Динамика показателей оборачиваемости ООО «Фармат» в 2017-2018 гг.

Показатель	2017 г.	2018 г.	Абсолютное отклонение
1. Коэффициент оборачиваемости активов	2,9	2,8	-0,1
2. Период оборачиваемости, дн.	125,8	128,9	3,1
3. Коэффициент оборачиваемости оборотных активов	29,6	24,8	-4,8
4. Период оборачиваемости, дн.	12,3	14,7	2,4
5. Коэффициент	29,6	24,8	-4,8

оборачиваемости запасов			
6. Срок хранения, дн.	12,1	14,5	2,4
7. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	3,9	3,9	-
8. Срок возврата, дн.	93,5	93,0	-0,5

Как видим из расчетов, можно оценить уменьшение всех коэффициентов оборачиваемости хотя срок их оборачиваемости вырос.

Отрицательное влияние на показатели оборачиваемости средств оказывает экономический кризис в стране и его составляющие, такие как:

− спад объёмов производства; снижение потребительского спроса;

− нарушение договорных и платёжно-расчётных обязательств.

Также уменьшение коэффициента оборачиваемости может быть вызвано следующими причинами:

− накопление и переизбыток оборотных средств (чаще всего запасов);

− низкой квалификации персонала;

− увеличение кредиторской задолженности организации;

− неважная маркетинговая политика;

− просчеты и ошибки в системе логистики организации.

Исходя из расчетов показателей финансовой устойчивости и платежеспособности, можно сделать вывод об ухудшении финансового состояния предприятия.

В течение трёх исследуемых лет ООО «Фармат», по оценке платежеспособности и ликвидности, не имеет возможности погашать свою кредиторскую задолженность с помощью наиболее ликвидных активов. В этом случае оно привлекает быстрореализуемые активы, предприятие использует краткосрочную дебиторскую задолженность на погашения кредиторской задолженности.

Долгосрочные кредиты и займы предприятием погашаются, т.к. их сумма ниже медленно реализуемые оборотные активы, сроки превращения которых в денежные средства совпадают со сроками погашения долгосрочных пассивов.

Исследуя финансовую устойчивость можно сделать следующий вывод, у предприятия имеется излишек собственных оборотных средств и собственных и долгосрочных заемных средств в сумме, поэтому у предприятия есть шанс улучшить свою платежеспособность и финансовое состояние.

2.3. Документальное оформление, инвентарный, аналитический и синтетический учет основных средств в организации

Документальное оформление движения основных средств Движение основных средств в организации оформляется при помощи специальных форм, установленных Постановлением Госкомстата России №7 от 21.01.2003[37]. Несмотря на то, что формы, утвержденные данным нормативным документом, перестали быть обязательными, в ООО «Фармат» продолжают их использовать, так как они удобны и информативны.

В таблице 17 систематизированы документы, применяемые при оформлении движения основных средств в ООО «Фармат».

Таблица 17

Документальное оформление движения основных средств в ООО «Фармат»

Форма	Название	Содержание	Применение
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Характеристики объекта, источник приобретения (данные продавца), стоимость	Для учета основных средств, кроме зданий, сооружений
ОС1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Характеристики объекта, источник приобретения (данные продавца),	Для учета зданий, сооружений

[37] Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств»

		стоимость	
ОС– 1б	Акт о приеме-передаче группы объектов	Характеристики объектов, источник приобретения (данные продавца), стоимость объектов	Для учета группы основных средств, кроме зданий, сооружений
ОС - 2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Наименование перемещаемых объектов, инвентарный номер, стоимость, путь перемещения (сдатчик, получатель),	Для учета внутренних перемещений основных средств
ОС - 3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов	Наименование перемещаемых объектов, инвентарный номер, восстановительная (остаточная) стоимость, путь перемещения (сдатчик, получатель), фактический срок эксплуатации	Для учета объектов после изменений (ремонта, реконструкции, модернизации)
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Параметры списываемого объекта, первоначальная стоимость на момент принятия на учет, сумма амортизации, остаточная стоимость, заключение комиссии	Обоснование факта списания основных средств, документирование факта списания
ОС - 4а	Акт о списании автотранспортных средств	Параметры списываемого транспортного средства, первоначальная, остаточная стоимость и размер начисленной	Обоснование факта списания основных средств, документирование факта списания

		амортизации, заключение комиссии, сведения о принятии к учету демонтированных деталей	
ОС - 4б	Списание группы ОС, кроме автотранспорта	Параметры группы, первоначальная, остаточная стоимость, сумма амортизации	Учет факта списания группы ОС

Акты на перемещение (прием-передачу) составляются в трех экземплярах: по одному - для сторон перемещения: сдатчика, приемщика и один – в бухгалтерию ООО «Фармат» для внесения информации с программу внутреннего учета. При получении документа, бухгалтер проверяет правильность его составления, наличие подписей участников процесса, а также точность указания стоимость объектов. Для приема на учет транспортных средств, необходимо пройти государственную регистрацию, информация о которой будет занесена в учетные формы. Аналогично обстоит дело с объектами недвижимости, которые принимаются на баланс только после прохождения государственной регистрации и оформления всех сопроводительных документов.

Также для документального сопровождения движения основных средств используются формы инвентарных документов, такие, как:

1) ОС-6 – инвентарная карточка учета объекта основных средств;

2) ОС-6а – инвентарная карточка группового учета объектов основных средств;

3) ОС – 66 – инвентарная книга учета объектов основных средств.

Учет основных средств по инвентарным номерам облегчает процедуру контроля, позволяет проводить инвентаризации, точно определять параметры конкретного объекта. В процессе передачи (перемещения) основных средств,

наряду с самим объектом передается вся техническая документация на данный объект.

Списание объектов производится по решению специально созданной комиссии из числа сотрудников организации, отвечающих за использование объектов основных средств. Члены комиссии должны обсмотреть объект, изучить и оценить его техническое состояние, экономическую эффективность и целесообразность дальнейшего использования, обосновать решение о списании. Также члены комиссии должны выявить причины, повлекшие за собой списание объектов, проанализировать влияние на появление причин человеческого фактора, разработать план мероприятий по предотвращению аналогичных причин в дальнейшем.

Таким образом, документальное оформление движения основных средств в ООО «Фармат» ведется с использованием форм, утвержденных Постановлением Госкомстата России №7 от 21.01.2003. В соответствии с нормативными требованиями, в организации применяется инвентарный объектный учет, что повышает объективность и точность учета и контроля.

Учет основных средств реализуется при помощи синтетических и аналитических счетов.

Синтетический учет представляет собой обобщенный учет данных, характеризующих состояние и движение основных средств. Для проведения синтетического учета используется балансовый счет 01 «Основные средства». В таблице 18 представлена структура счета 01 «Основные средства» для организации синтетического учета.

Стоимость поступающих основных средств, а также увлечение стоимости отражается по дебету счета. Списание (уменьшение) первоначальной стоимости отражается по кредиту счета. Сальдо счета характеризует стоимость основных средств, находящихся на балансе организации, используемых в основной деятельности, в запасе, на консервации, а также в аренде.

Синтетический учет осуществляется в стоимостных единицах. Обоснованием проводок синтетического учета является первичная бухгалтерская документация, характеризующая движение основных средств.

Таблица 18

Синтетический учет по счету 01 «Основные средства»

Субсчета	Дебет	Кредит	Сальдо
01.1 Основные собственные средства	Принятие к учету основных средств, увеличение первоначальной стоимости при достройке, реконструкции, модернизации, переоценке	Списание первоначальной стоимости по выбывшим объектам основных средств, уменьшение первоначальной стоимости при частичной ликвидации и переоценке	Стоимость основных средств в эксплуатации, запасе, на консервации, переданных в текущую аренду
01.2 Выбытие основных средств			
01.3 Арендованные основные средства по договору лизинга			
01.4 Основные средства на консервации			
01.5 Основные средства в запасе			

Аналитический учет основных средств ведется по инвентарным объектам, зарегистрированным в инвентарных карточках. Инвентарные карточки составляются на каждый объект и содержат следующую информацию:

1) инвентарный номер объекта;

2) наименование объекта;

3) технические параметры объекта: площадь, год производства или постройки;

4) инвентарная цена;

5) норма отчислений по амортизации и размер начисленной амортизации;

6) перемещения внутри компании;

7) причина выбытия из учета.

Далее представим проводки, которые создаются при поступлении и выбытие основных средств.

В таблице 19 представлены проводки, которые следует составить при покупке объекта основных средств у поставщика.

Таблица 19

Учет покупки объекта основных средств в ООО «Фармат»

Наименование хозяйственной операции	**Корреспондирующие счета**		**Сумма, руб.**
	Дт	**Кт**	
Оплачен счет продавца (с НДС) (покупка основного средства)	60	51	118 000,00
Оприходование приобретенного основного средства на баланс предприятия	08	60	100 000,00
Оплата за транспортировку и монтаж	60	51	11 800,00
Затраты связанные с транспортировкой и монтажом основного средства	08	60	10 000,00
Отображен НДС по операциям, связанных с приобретением, транспортировкой и монтажом основного средства	19	60	19 800,00
Предъявленная к	68	19	19 800,00

вычету сумма НДС			
Основное средство, введенное в эксплуатацию	01.1	08	110 000,00

Теперь рассмотрим хозяйственную ситуацию выбытия основных средств в таблице 20. В таблице мы отражаем в учете продажу основного средства.

Также в инвентарной карточке (на оборотной стороне) указываются расходы на ремонт, реконструкцию, модернизацию, а также дата проведенных мероприятий.

Аналитический учет позволяет оценивать не только стоимость, но и состояние основных средств, выявлять причины движения (поступления, выбытия, перемещения), анализировать эффективность использования объектов.

Таблица 20

Учет продажи объекта основных средств

Операция	**Корреспондирующие счета**		**Сумма, руб.**
	Дт	**Кт**	
Списание первоначальной стоимости	01.2	01.1	743 327,00
Списание накопленной амортизации	02	01.2	199 597,00
Расход остаточной стоимости	91.2	01.2	543 730,00
Выручка от продажи с НДС	62	91.1	770 000,00
НДС по продаже	91.2	68	117 457,63

Синтетический учет использует обобщенные (стоимостные) показатели, аналитический учет включает анализ объектов по инвентарным номера и предполагает учет технических характеристик объектов.

Инвентаризация – это проверка наличия и состояния основных средств и сопоставления фактических данных с данными бухгалтерского учета. Инвентаризация позволяет контролировать состояние объектов основных средств, своевременно выявлять и устранять расхождения между фактическими и учетными данными, инициировать поиск причин, вызвавших расхождение данных, привлечение к ответственности виновных лиц.

Процесс проведения инвентаризации охарактеризован Методическими рекомендациями, утвержденными Приказом Минфина Рф № 49 от 13.06.1995 (в ред. от 08.11.2010)[38]. В соответствии с данными рекомендациями, инвентаризация включает три этапа: подготовительный, основной и итоговый. На подготовительном этапе, проводимом до начала инвентаризации, осуществляются следующие действия:

1) проверка наличия и состояния инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

2) проверка наличия документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение;

3) оформление отсутствующих документов, необходимых для учета основных средств;

4) выявление и устранение неточностей в документах бухгалтерского учета или технической документации на объекты основных средств.

Подготовительный этап необходим для того, чтобы обеспечить точность и объективность проведения инвентаризации.

Основной этап инвентаризации проводит инвентаризационная комиссия в составе представителя финансово-экономической службы и/или бухгалтерии, руководителя или ответственного лица подразделения, в котором проводится инвентаризация. Основной этап инвентаризации включает следующие действия:

1) осмотр объектов основных средств;

[38] Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»

2) описание объекта: полное наименование, назначение, инвентарный номер, основные технические характеристики и эксплуатационные показатели;

3) наличие и правильность оформления технической, регистрационной и иной сопроводительной документации;

4) устранение расхождений в описании, в том числе, регистрация неучтенных объектов, оформление документов на списание объектов, выбывших из использования, а также оформление документов на процессы модернизации, реставрации.

При проведении инвентаризации зданий, указываются их назначение, материалы и год постройки, площадь, число этажей. Для транспортных средств обязательно указание технических характеристик, года выпуска, мощности, назначения. Объекты, подлежащие списанию, оформляются в отельную инвентаризационную опись, в которой, помимо технических характеристик объектов, указываются причины списания (износ, порча, невозможность и нецелесообразность восстановления).

Наряду с собственными основными средствами, проводится инвентаризация арендованных объектов, а также объектов, находящихся на временном ответственном хранении.

Заключительный этап инвентаризации заключается в занесении результатов проверок в программу бухгалтерского учета и приведение в соответствие фактических и документальных данных.

Во время инвентаризации в ООО «Фармат» была выявлена недостача основных средств по вине материально-ответственного лица (МОЛ). Также во время инвентаризации был выявлен неучтённый объект основных средств рыночной стоимостью 100 000 рублей. Делаем проводку Дт 01.1 Кт 91/1 на эту сумму.

Рассмотрим проводки по данному факту хозяйственной жизни в таблице 21.

Таблица 21

Отражение в учете результатов инвентаризации ОС в ООО «Фармат»

Операция	Дт	Кт	Сумма, руб
Списана первоначальная стоимость ОС	01.2	01.1	50000
Списана сумма начисленной амортизации	02	01.2	45000
Списана остаточная стоимость	94	01.2	5000
Отражена сумма, подлежащая взысканию с виновного лица	73	94	5000
Оприходован не учтенный объект основного средства	01.1	91	100 000

Инвентаризация является эффективным инструментам контроля состояния и использования основных средств. Для проведения инвентаризации необходимы учетные документы по объектам основных средств, наличие данных объектов, возможность оценить состояние объекта и сопоставить его с данными программы внутреннего учета. Регулярное проведение инвентаризаций позволяет снижать угрозы хищения, утраты, неэффективного и нецелесообразного использования материальных ценностей.

2.4. Методические аспекты проведения и обобщения результатов аудита движения основных средств

Аудит – это независимый финансовый контроль над деятельностью организации и достоверностью предоставляемых данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Целью аудита является выражение мнения проверяющего лица (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации, достоверность и соответствие ведения бухгалтерского учета правилам, прописанным в законодательстве РФ. Аудитор

выражает свое мнение в письменном виде о достоверности отчетности и бухгалтерского учета.

Перед аудитором в процессе работы стоят следующие задачи:

– оценить организацию бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– оценить качество обработки и ведения бухгалтерской документации;

– установить законность совершения бухгалтерских записей, которые отражают финансово–хозяйственную деятельность организации;

– оценить квалификацию учетного персонала предприятия;

– выявление нарушений в работе и разработка рекомендации по устранению недостатков, которые могут повлиять или уже повлияли на финансовые результаты предприятия и достоверность показателей бухгалтерской отчетности;

– изучить положение организации на основе прошедшего и текущего периода;

– предоставить содержательные и разъясняющие ответы клиенту по всем интересующим вопросам, которые могут возникнуть в процессе аудиторской проверки.

Аудиторская проверка проходит в несколько этапов: предварительный, рабочий и завершающий.

Предварительный этап – это этап планирования, который определяет стратегию и тактику аудита, а также объем аудиторской проверки. Он включает в себя знакомство с организацией, изучение финансово– хозяйственной деятельности организации, получение данных о системе внутреннего контроля, расчет уровня существенности и аудиторского риска, разработку плана проведения аудиторской проверки и его согласование, подписание договора на проведение аудиторской проверки. Для осуществления первого этапа разработано Федеральное правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

Рабочий этап аудита – это этап сбора аудиторских доказательств. В него входят тестирование средств внутреннего контроля, получение аудиторских доказательств, проведение аудиторской проверки, документация проведенных аудиторских процедур.

Третий этап – завершение аудиторской проверки. Содержит подготовку рабочей документации, обобщение аудиторских доказательств, предоставление информации руководству организации о выявленных нарушениях, расчет степени влияния, выявленных нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности, формирование аудиторского заключения.

В процессе работы аудитором составляется общий план аудита и разрабатывается программа аудиторской проверки. При составлении плана аута необходимо учитывать следующую информацию: деятельность аудируемого лица, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риск и существенность, ременные рамки и другие факторы. Программа аудиторской проверки представляет собой набор инструкций для аудитора, а также средство контроля и проверки качества выполнения работы.

План проведения аудиторской проверки позволит организовать качественную проверку при оптимальных затратах и времени на ее проведение. При изучении информации об организации определяется, какие области, и каким образом должно быть проверены. При этом выделяются объекты значимые для аудита, которые подлежат обязательной проверке, а также бухгалтерские счета и операции, которые представляются малозначимыми и могут не подлежать обязательной аудиторской проверке.

Различаются несколько методов проведения аудиторской проверки:

1. Сплошной метод, при котором проверке подлежит вся совокупность бухгалтерской отчетности, изучение всей первичной документации, а также регистры аналитического и синтетического учета;

2. Метод выборочной проверки. В этом случае проверке подлежат выборочные документы бухгалтерского учета, а не весь учет целиком;

3. Комбинированный метод совмещает в себе методы сплошной и выборочной проверки. Небольшие операции и операции связанные с большим риском проверяются сплошным методом, а для остальных используется выборочная проверка.

4. Метод документальной проверки. В данном случае, аудитор проверяет документы бухгалтерского учета, бухгалтерской или налоговой отчетности организации.

5. Метод фактической проверки. Метод применяется при непосредственном выходе аудитора на объект подлежащий проверке.

При проверке аудитор выявляет и оценивает ошибки в бухгалтерской отчетности. Учитывая Федеральный стандарт аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите», определяет, насколько они были существенными, т.е. материальными. При аудиторской проверке аудитору также необходимо дать оценку и озвучить степень риска своей деятельности.

Аудиторский риск – это риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск имеет три составляющих: присущий риск, риск контроля, риск необнаружения. Упрощенная модель аудиторского риска выглядит следующим образом (формула 1):

$$АР=ВР*РК*РК \quad (1)$$

где, АР – аудиторский риск,

ВР – присущий риск,

РК – риск системы контроля,

РН – риск необнаружения.

В данной формуле величина аудиторского риска (АР) определяет степень опасности того, что аудитор на основании полученных данных при проверке, имеет неправильное мнение о достоверности и правильности бухгалтерской отчетности. Если аудиторский риск равен нулю, это обозначает

уверенность в достоверности информации, а при риске 100 % полное отсутствие уверенности в точных данных. Присущий риск (ВР) связан с характеристикой проверяемой организации и факторами, оказывающими на нее влияние, которые невозможно проверить, используя средства внутреннего контроля. В этом случае присущего контроля в проверяемой организации нет. Отсутствие влияния ВР можно объяснить тем, что он участвует в модели аудиторского риска, но в качестве риска системы контроля (РК). Риск системы контроля указывает на опасность того, внутренний контроль организации не выявит и не сможет предотвратить ошибок. Чем ниже фактор системы контроля, тем выше её эффективность. Риск необнаружения указывает на вероятность необнаружения существующих ошибок и искажений в финансовом учете и отчетности.

После ознакомления аудитора с проверяемой организацией и изучения финансово–хозяйственной деятельности, а также расчета аудиторского риска, стороны подготавливают договор на проведение аудиторской проверки. Договор является официальным документом, регламентирующим отношения клиента с аудитором. Заключается договор в соответствии с требованиями Гражданского Кодекса гл. 28. В текст договора необходимо внести главные аспекты предоставляемых услуг. В первую очередь описывается предмет договора, условия проведения аудиторской проверки, права и обязанности клиента и аудиторской фирмы, стоимость и порядок оплаты оказываемых услуг, ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Во время проведения аудиторской проверки аудитор должен изучить всю необходимую документацию и получить доказательства для составления аудиторского заключения.

Аудиторские доказательства – это данные полученные аудитором в ходе проведения аудиторской проверки, и результат анализа этих данных, на которых складывается мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами, являются

доказательства, полученные аудитором в результате исследования хозяйственной деятельности организации.

Аудиторские доказательства используются для составления аудиторского заключения и отчета, предоставляемого руководителю проверяемой организации. Общие требования к аудиторским доказательствам определены в федеральном стандарте аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденном приказом Минфина РФ от 16.08.2011 № 99. Аудиторские доказательства определяются с помощью методов представленных в таблице 22.

Таблица 22

Методы получения аудиторских доказательств

№ п/п	Предпосылки, на основе которых подготовлена финансовая отчетность	Направление аудита
1	существование	убедиться в наличии объектов основных средств отраженных в финансовой отчетности
2	права и обязанности	убедиться, что права организации подтверждены и не ограничены правами третьих лиц
3	возникновение	убедиться, что операции, относящиеся к деятельности организации, имели место в соответствующий период
4	полнота	убедиться в том, что отсутствуют не отраженные активы, нет нераскрытых статей учета, отсутствуют неотраженные хозяйственные операции

5	стоимостная оценка	убедиться, что все объекты основных средств оценены и отражены в отчетности в соответствии с законодательством РФ и учетной политикой организации
6	точное измерение	убедиться в точности отражения сумм хозяйственных операций
7	представление и раскрытие	убедиться, что вся существующая информация об объекте основных средств раскрыта в отчетности

Аудиторское заключение является официальным документом, содержащим мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемой организации и соответствие ведения в ней бухгалтерского учета законодательству РФ. Аудиторское заключение предоставляется руководителю аудируемого лица в том количестве, которое прописано в договоре на проведение аудиторской проверки.

Для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности в части учета основных средств в ООО «Фармат» целесообразно проводить аудиторскую проверку данного раздела учета.

Документально был оформлен общий план (Приложение 3) и программа (Приложение 4) аудиторской проверки операций с основными средствами в ООО «Фармат».

Затем приступили непосредственно к проверке путем устного опроса и документальной проверки с целью выяснения, за кем закреплены те или иные объекты, как организована их охрана. Данная проверка была проведена путем сверки наличия актов о приеме передачи объекта основных средств и приказов о закреплении объектов основных средств за материально-ответственными лицами.

Основным приемом аудита хранения и сохранности основных средств в ООО «Фармат» является инвентаризация. В процессе проверки было выявлено отсутствие приказа руководителя ООО «Фармат» о проведении инвентаризации и назначении инвентаризационной комиссии. Далее путем фактического осмотра техническое состояние объектов оценивалась организация их хранения, эксплуатации на предприятии. Проведенная инвентаризация основных средств позволила установить полное соответствие фактического наличия данным бухгалтерского учета.

Результаты проверки были оформлены в аудиторском документе, представленном в таблице 23.

Таблица 23

РДА – 1 – Проверка наличия и сохранности объектов основных средств

Объект основных средств			**Фактическое наличие**		**Данные отчета по основным средствам**	**Данные инвентаризационной описи**	**Расхождения**	
Группа	Наименование	Балансовая стоимость, руб.	Кол-во	Сумма			Кол-во	Сумма
Техника погруз.-разгруз.	Погрузчик HITACHI	3308279,66	1	3308279,66	3308279,66	3308279,66	-	0
	Погрузчик NEW HOLLAND	2345762,71	1	2345762,71	2345762,71	2345762,71	-	0
Итого		5654042,37		5654042,37	5654042,37	5654042,37	-	0

Аудит поступления основных средств в ООО «Фармат» заключался в выявлении своевременности и полноты их оприходования и правильности формирования первоначальной стоимости соответствующих объектов.

Данная проверка была осуществлена с помощью приемов документального контроля. Были изучены соответствующие документы и записи по счетам 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»: договоров купли-продажи объектов основных средств, товарных накладных поставщиков, актов о приеме передачи объекта основных средств, журнала по основным средствам.

Результаты проверки были оформлены в аудиторском документе, представленном в таблице 24.

Таблица 24

РДА - 2 - Проверка поступления объектов основных средств

Наименование основного средства	Кол-во ед	Данные товарной накладной	Данные счета-фактуры			Данные платежных поручений	Данные выписки банка	Приказ о закреплении за материально ответственным лицом	Данные отчета о движении основных средств	Расхождения	
			Без НДС	НДС	Итого					Кол-во	Сумма
Сеть телефонная	1	656934-70	556724-32	100210-38	656934-70	656934-70	656934-70	есть	656934-70	-	0

Порядок внутреннего перемещения объектов основных средств в ООО «Фармат» был проверен путем сверки данных накладных на внутреннее перемещение основных средств с журналом по основным средствам и данными о закреплении объектов основных средств за материально ответственными лицами.

Результаты проверки были оформлены в аудиторском документе, представленном в таблице 25.

Таблица 25

РДА-3 - Проверка внутреннего перемещения объектов основных средств

Наименование основного средства	Кол-во, ед	Данные накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2)	Приказ о закреплении за материально ответственным лицом	Данные отчета о движении документов	Данные отчета о движении основных средств	Расхождения	
						Кол-во	Сумма
Коммутатор телефонной	1	20332,94	есть	20332,94	20332,94	-	0

связи							

При проведении аудита движения основных средств большое внимание уделялось предупреждению фактов преждевременного износа и списания таких объектов. Методы, используемые при осуществлении аудита - визуальный осмотр, документальная проверка первичных документов и результатов инвентаризации.

С использованием метода документальной проверки установили правильность продажи основных средств. В частности, законность операций по продаже основных средств проверялась при помощи встречной сверки следующих документов: приказов о продаже основных средств, актов о списании объектов основных средств с данными журнала по основным средствам.

Используя прием документального контроля, также была проверена правильность списания основных средств. В частности, операции по списанию основных средств вследствие их износа и неспособности функционировать в дальнейшем проверялась при помощи встречной сверки следующих документов: приказов о списании основных средств, актов о списании объектов основных средств с данными журнала по основным средствам. Результаты проверки были оформлены в аудиторском документе, представленном в таблице 26.

Таблица 26

РДА – 4 - Проверка выбытия объектов основных средств

Объект основных средств					**Расхождения**

Наименование	Первоначальная стоимость, руб.					Количество	Сумма
Аппарат «Стимул»	1000-00	6000-00	есть	6000-00	6000-00	-	0

Также была выполнена проверка полноты и точности отражения сумм и правильности корреспонденции счета 01 «Основные средства» по операциям движения основных средств сверкой записей в различных регистрах аналитического и синтетического учета: отчете по основным средствам, аналитической карточке счета 01, анализе счета 01 и оборотно-сальдовой ведомости по счету 01. Результаты проверки были оформлены в аудиторском документе, представленном в таблице 27.

Таблица 27

РДА – 5- Проверка синтетического и аналитического учета основных средств

Месяц	Отчет о движении документов		Данные карточки счета 01		Данные анализа счета 01		Данные оборотно-сальдовой ведомости по счету 01	
	Обороты за период							
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
Декабрь	985714,98	649557,98	985714,98	649557,98	985714,98	649557,98	985714,98	649557,98

По итогам проверки учета основных средств в ООО «Фармат» был составлен отчет аудитора (Приложение 5) в виде письма к руководству, включающий описание нарушений и рекомендации по устранению выявленных недостатков.

Все предпринимаемые аудитором в ходе аудита действия ориентированы на достижение одной цели - формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Такое мнение оформляется соответствующим аудиторским заключением.

Соблюдая принцип существенности, используя аудиторские процедуры и их результаты, можно выразить мнение в виде безусловно положительного аудиторского заключения (Приложение 6), так как выявленные недостатки не оказывают влияние на достоверности отчетности в части учета основных средств.

Выводы по главе 2

Исходя из расчетов показателей финансовой устойчивости и платежеспособности, можно сделать вывод об ухудшении финансового состояния предприятия.

В течение трёх исследуемых лет ООО «Фармат», по оценке платежеспособности и ликвидности, не имеет возможности погашать свою кредиторскую задолженность с помощью наиболее ликвидных активов. В этом случае оно привлекает быстрореализуемые активы, предприятие использует краткосрочную дебиторскую задолженность на погашения кредиторской задолженности.

Долгосрочные кредиты и займы предприятием погашаются, т.к. их сумма ниже медленно реализуемые оборотные активы, сроки превращения которых в денежные средства совпадают со сроками погашения долгосрочных пассивов.

Исследуя финансовую устойчивость можно сделать следующий вывод, у предприятия имеется излишек собственных оборотных средств и собственных и долгосрочных заемных средств в сумме, поэтому у предприятия есть шанс улучшить свою платежеспособность и финансовое состояние.

По результатам аудиторской проверки были сделаны следующие выводы и рекомендации:

Руководству ООО «Фармат» для ликвидации выявленных недостатков можно рекомендовать проведение следующих мероприятий:

- кроме уже используемых в ООО «Фармат» рекомендуется применять следующие формы учета основных средств: акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3); акт на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а) и т.д.;

- проведение инвентаризации основных средств следует оформлять приказом руководителя ООО «Фармат» и определить состав инвентаризационной комиссии;

- аналитический учет кроме аналитической карточки счета 01 следует вести в инвентарных карточках учета основных средств (для машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) (ф. № ОС-7) и инвентарных карточках (для зданий и сооружений) (ф. № ОС-6);

- главному бухгалтеру предприятия провести среди работников разъяснительную работу о порядке оформления первичной учетной документации;

- руководству предприятия закрепить в приказном порядке уполномоченных лиц по оформлению первичных документов по учету основных средств и сроки их сдачи в бухгалтерию;

- помещение бухгалтерии ООО «Фармат» оборудовать сейфом;

- проводить выборочную инвентаризацию в течение года по утвержденному руководителем организации графику, а также по решению руководителя проводить дополнительные внеплановые инвентаризаций;

- проводить по распоряжению руководителя контрольные проверки правильности проведения инвентаризации;

- использовать для автоматизации учетных работ современное программное обеспечение.

Глава 3. Предложения по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации

3.1. Совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Для осуществления трансформации отчетности организации из РСБУ в МСФО, должны соблюдаться следующие условия:

- наличие у организации утвержденной учетной политики, соответствующей МСФО;

- данные учетных регистров, на основе которых сформирована российская отчетность организации, должны соответствовать РСБУ;

- данные учетных регистров, на основе которых сформирована российская отчетность, должны содержать необходимый для трансформации аналитический разрез, перечень раскрытий, примечаний и отчетов;

- наличие программного обеспечения с электронными таблицами для осуществления экономико-статистических расчетов.

Для приведения отчетности ООО «Фармат», составленной в соответствие с РСБУ, к отчетности по международным стандартам, следует внести трансформационные корректировки. Все корректировочные записи, вносимые в данные учетных регистров ООО «Фармат» для удобства можно разделить на следующие группы:

- реклассификационные корректировки по счетам расходов;

– корректировки, касающиеся операций с лизингом;

- корректировки по счетам НМА;

- корректировки по начислению отложенных налогов;

- реклассификация дебиторской и кредиторской задолженностей; −корректировки процентов по займам;

- корректировки по отражению затрат, относящихся к отчетному периоду (cut-off 2017);

- перенос корректировок прошлого отчетного периода;

- прочие корректировки.

Реклассификационные корректировки представлены в таблице 28.

Таблица 28

Свод корректировок для отчетности ООО «Фармат»

№	Дебет	Кредит	Содержание
1	**2**	**3**	**4**
1	Себестоимость продаж	Себестоимость продаж	Реклассификация производственных расходов на амортизацию, ЗП и СВ, СМ, лизинговых платежей, представительских расходов в прочую себестоимость
2	Управленческие расходы	Управленческие расходы	Реклассификация управленческих расходов на амортизацию, ЗП и СВ, СМ, лизинговых платежей, представительских расходов в прочие управленческие расходы
3	Коммерческие расходы	Коммерческие расходы	Реклассификация коммерческих расходов на амортизацию, ЗП и СВ, СМ, лизинговых платежей, представительских расходов в прочие коммерческие расходы
4	Управленческие расходы	Прочие счета к получению	Сторно управленческих расходов
5	Себестоимость продаж	Прочие финансовые обязательства	Cut-off 2017
6	Управленческие расходы	Прочие финансовые обязательства	Cut-off 2017
7	Результат от покупки/продажи	Прочие расходы	Реклассификация прочих расходов
8	Прочие доходы	Результат от покупки/продажи	Реклассификация прочих расходов
9	Управленческие расходы	Прочие расходы	Реклассификация прочих расходов
10	Прочие расходы	Прочие расходы	Реклассификация прочих расходов
11	Управленческие расходы	Нематериальные активы	Начислена Ам по ПО (НМА по лицензии)
12	Прочие доходы	Себестоимость продаж	Реклассификация прочих расходов
13	Нематериальные активы	Прочие счета к получению	Реклассификация расходов будущих периодов в НМА
14	Нематериальные активы	Управленческие расходы	Реклассификация управленческих расходов
15	Прочие доходы	Прочие счета к получению	Сторно скидки по лизингу

16	Прочие доходы	Прочие расходы	Элиминирован резерв по сомнительным долгам
17	Прочие доходы	Выручка	Увеличение выручки
18	Прочие счета к получению	Прочие счета к получению	Реклассификация из дебиторской задолженности в кредиторскую
19	Прочие финансовые обязательства	Прочие счета к получению	Реклассификация кредиторской задолженности в дебиторскую
20	Нематериальные активы	Нераспределенная прибыль	Выделение НМА реклассификация 91 (перенос корректировки с 16 года)
21	Нераспределенная прибыль	Отложенные налоговые обязательства	Начислено ОНО на НМА
22	Нераспределенная прибыль	Прочие финансовые обязательства	Начислены проценты по МСФО
23	Основные средства	Прочие финансовые обязательства	Сторно стоимости ТС на лизинг
24	Себестоимость продаж	Основные средства	Сторно АМ по РСБУ и начисление АМ по МСФО
25	Основные средства	Обязательство по финансовой аренде	Признание ОС (лизинг) по МСФО
26	Финансовые расходы	Обязательство по финансовой аренде	Проценты начислены по МСФО
27	Обязательство по финансовой аренде	Обязательство по финансовой аренде краткосрочное	Разбивка на долгосрочную и краткосрочную часть (лизинг)
28	Прочие финансовые обязательства	Прочие счета к получению	Зачет авансов в лизинговые обязательства
29	Финансовые расходы	Прочие финансовые обязательства	Начислены проценты по МСФО
30	Прочие финансовые обязательства	Финансовый доход	Списание процентов по погашенным займам
31	Прочие счета к получению	Прочие финансовые обязательства	Реклассификация из дебиторской задолженности в кредиторскую
32	Налог на прибыль	Отложенные налоговые обязательства	Начислено ОНО по НМА
33	Отложенные налоговые активы	Налог на прибыль	Начислен ОНА по ОС
34	Отложенные налоговые активы	Налог на прибыль	Начислен ОНА по лизингу
35	Налог на прибыль	Отложенные налоговые обязательства	Начислено ОНО по прочим
36	Закрывающий счет	Нераспределенная прибыль	Закрывающая проводка

После внесения данных корректировок в трансформационную таблицу, формируется отчетность организации в соответствие с МСФО. Составляются следующие формы:

1) отчет о финансовом положении;

2) отчет о прибылях и убытках;

3) отчет о движении денежных средств.

3.2. Совершенствование документооборота по ремонту основных средств в организации

При наблюдении и изучении ведения бухгалтерского учёта основных средств в организации «Фармат» были разработаны предложения по их устранению:

1. Для того чтобы систематизировать работу бухгалтерии с лицами ответственными за ввод и списание объектов основных средств, необходимо вести график документооборота. Это позволит вовремя оформлять операции по движению основных средств в бухгалтерском учете и отчетности. Разработанный график представлен в таблице 29.

Таблица 29

График документооборота

№ п/п	Наименование документа	Проводимые операции	Ответственные лица	Дата и срок обработки документа	Срок хранения документа
1	Акт о приеме-передаче объекта ОС-1	Поступление объектов основных средств	Материально-ответственные лица	По факту поступления	5 лет
2	Акт о приеме-передаче групп объектов ОС-16	Поступление объектов основных средств	Материально-ответственные лица	По факту поступления	5 лет
3	Инвентаризационная опись ИНВ-1	Проведение инвентаризации	Главный бухгалтер	Ежегодно на 15.10.	5 лет

4	Акт о приеме оборудования ОС-14	Поступление неустановленного оборудования	Материально-ответственные лица	По факту поступления	5 лет
5	Акт о перемещении объектов в монтаж ОС-15	Поступление оборудования для монтажа	Материально-ответственные лица	По факту поступления	5 лет
6	Акт о списании объектов ОС-4	Выбытие объектов основных средств	Материально-ответственные лица	По факту поступления	2 года

2. Для всех объектов основных средств, независимо от их стоимости, необходимо вести инвентарные карточки, а также акты приема–передачи. Если данную процедуру не соблюдать, объекты основных средств стоимостью, ниже 40000руб., могут быть не отнесены на затраты

3. Ошибку по начислению амортизации на объект, переданный на консервацию сроком на 6 месяцев, необходимо исправить путем внесения исправлений в реестры бухгалтерского учета.

4. Для имущества, которое арендовано под торговые точки и центральный офис, необходимо организовать учет по счету 001 (Арендованные основные средства). Все объекты основных средств, независимо от того, находятся они в собственности или в аренде, должны быть представлены в бухгалтерской отчетности в денежной оценке.

5. Организации «Фармат» следует разработать положение регламентирующее проведение инвентаризации основных средств. Это повысит эффективность системы внутреннего контроля. Инвентаризацию следует проводить один раз в год. После проведения инвентаризации нужно своевременно отражать выявленные несоответствия. По результатам проведенной инвентаризации на 15.10.2018 г. объект, выявленный как излишек, следует оприходовать по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Остаточную стоимость объекта, который числится в недостаче, необходимо списать с бухгалтерского учета.

6. При оформлении объекта основного средства по договору дарения, образованна временная разница, которая образует отложенный налог на прибыль, приводящий к уменьшению налога на прибыль. При несовпадении первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учёте необходимо применить положение ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль». Разница между первоначальной стоимостью объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте является причиной возникновения как постоянных, так и временных разниц. Учёт разниц необходимо вести на протяжении всего срока исполнения объекта. При безвозмездном получении объекта основного средства следует правильно сформировать возникающие временные разницы. В данном случае вычитаемая временная разница приводит к тому, что в отчетном периоде налог, рассчитанный на бухгалтерскую прибыль, будет меньше налога на прибыль, рассчитанного в налоговом учете. Часть отложенного налога на прибыль, которая рассчитана на уменьшение налога на прибыль, признается отложенным налоговым активом. Бухгалтеру организации необходимо рассчитать отложенный налоговый актив. По мере начисления амортизации часть стоимости безвозмездно полученного объекта основных средств необходимо отражать в составе внереализационный доходов. По мере уменьшения суммы вычитаемых временных разниц, будет уменьшаться сумма отложенного налогового обязательства.

7. Бухгалтеру организации для учета объекта основного средства, переданного безвозмездно другой организации, следует правильно рассчитать постоянные разницы. В соответствии с п.4 ПБУ 18/02, расходы и доходы, учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, как в текущем отчетном периоде, так и в следующих периодах, образуют постоянную разницу. Для отслеживания возникновения вычитаемых временных и постоянных разниц следует разработать регистр налогового учета по формированию текущего налога на прибыль.

8. При классификации работ по ремонту объектов основных средств, необходимо точно различать понятия ремонт и модернизация. Расходы на проведение ремонта включаются в состав текущих расходов организации. Расходы на модернизацию учитываются в составе капитальных вложений с дальнейшим отнесением на увеличение балансовой стоимости объекта.

3.3. Оценка эффективности предложенных мероприятий

Как отмечалось выше, основной целью разработки методики учета основных средств по новым правилам является устранение недостатков, а также упрощение и конкретизация существующих в организации методов учета.

Основные исходные данные для расчета эффективности проекта по разработке мероприятий по применению правил формирования информации об основных средствах организации в соответствии с проектом федерального стандарта бухгалтерского учета представлены в таблице 30.

Таблица 30

Данные для расчета эффективности проекта по разработке мероприятий

Исходные данные проекта	
Стоимость вложений в разработку мероприятий, руб.	210400
Срок эксплуатации нового проекта, квартал	2
Экономия в затратах за квартал за счет: переменных затрат, квартал	15000
постоянных затрат, квартал	60000
Финансирование проекта за счет: собственных средств, %	100
заемных средств, %	0

Ставка налога на прибыль, %	20

Обоснуем некоторые исходные данные:

1. В стоимость вложений в разработку мероприятий по изменению правил формирования включены:

- заработная плата сотрудника, занимающегося разработкой мероприятий – 50 000 рублей;

- покупка программного обеспечения - 60 400 рублей;

- обучение пользователей – 40 000 рублей;

- покупка оргтехники – 60 000 рублей.

2. Разработанная методика действует 4 квартала (1 год). В 2019 году возможны ее изменения.

3. Экономия в затратах составляет 75 000 рублей. Эта сумма складывается из:

- экономии на заработной плате сотрудников, занимающихся делопроизводством и документооборотом - 60 000 рублей в квартал;

- экономия на штрафах и пенях – 15 000 рублей в квартал.

4. Финансирование проекта осуществляется только из собственных средств.

5. Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Выводы по главе 3

Нами были предложены следующие рекомендации по совершенствованию учета и аудита основных средств в организации:

1. Для того чтобы систематизировать работу бухгалтерии с лицами ответственными за ввод и списание объектов основных средств, необходимо вести график документооборота. Это позволит вовремя оформлять операции по движению основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

2. Для всех объектов основных средств, независимо от их стоимости, необходимо вести инвентарные карточки, а также акты приема–передачи. Если

данную процедуру не соблюдать, объекты основных средств стоимостью, ниже 40000руб., могут быть не отнесены на затраты.

3. Ошибку по начислению амортизации на объект, переданный на консервацию сроком на 6 месяцев, необходимо исправить путем внесения исправлений в реестры бухгалтерского учета.

4. Для имущества, которое арендовано под торговые точки и центральный офис, необходимо организовать учет по счету 001 (Арендованные основные средства). Все объекты основных средств, независимо от того, находятся они в собственности или в аренде, должны быть представлены в бухгалтерской отчетности в денежной оценке.

5. Организации «Фармат» следует разработать положение регламентирующее проведение инвентаризации основных средств. Это повысит эффективность системы внутреннего контроля. Инвентаризацию следует проводить один раз в год. После проведения инвентаризации нужно своевременно отражать выявленные несоответствия.

6. При оформлении объекта основного средства по договору дарения, образованна временная разница, которая образует отложенный налог на прибыль, приводящий к уменьшению налога на прибыль. При несовпадении первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учёте необходимо применить положение ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль».

7. Бухгалтеру организации для учета объекта основного средства, переданного безвозмездно другой организации, следует правильно рассчитать постоянные разницы. В соответствии с п.4 ПБУ 18/02, расходы и доходы, учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, как в текущем отчетном периоде, так и в следующих периодах, образуют постоянную разницу. Для отслеживания возникновения вычитаемых временных и постоянных разниц следует разработать регистр налогового учета по формированию текущего налога на прибыль.

8. При классификации работ по ремонту объектов основных средств, необходимо точно различать понятия ремонт и модернизация. Расходы на проведение ремонта включаются в состав текущих расходов организации. Расходы на модернизацию учитываются в составе капитальных вложений с дальнейшим отнесением на увеличение балансовой стоимости объекта.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проделанной работы нами были решены поставленные задачи.

В первой главе были рассмотрены теоретические вопросы организации учета и аудита основных средств.

Основные средства представляют собой часть имущества, используемую в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, для сдачи в аренду, либо для управления организацией в течение длительного периода.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету, допускается в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценке.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость воспроизводства основных средств по действующим на определенную дату рыночным ценам, она определяется в результате переоценки.

Остаточная стоимость основных средств представляет собой их реальную стоимость с учетом амортизации на определенную дату. Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости основных средств суммы начисленной амортизации на дату учета. По остаточной стоимости объекты основных средств отражаются в бухгалтерском балансе.

В текущих условиях в РФ сформирована обширная нормативная база по учету и аудиту основных средств, которую составляют как федеральные законы, Положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации, разъясняющие правила и положения документов императивного характера.

Максимальное сближение бухгалтерского и налогового учета основных средств позволит избежать формирования постоянных и отложенных активов и обязательств.

Во второй главе был проведен анализ состава, динамики и структуры финансовых показателей, а также аудит движения основных средств в организации.

Учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций в организации ООО «Фармат» ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета. Так же на предприятии разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского и налогового учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а так же расчеты бухгалтерии. Организация использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Расходы предприятия признаются в момент их фактической оплаты. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности проводится инвентаризация основных средств один раз в год (в IV квартале), перед сдачей годового отчета.

На балансе ООО «Фармат» числятся такие ОС, как здания основных складов и складов обособленных подразделений, административное здание, офисное оборудование, железнодорожные вагоны.

В результате анализа состава, динамики и структуры финансовых показателей можно оценить уменьшение всех коэффициентов оборачиваемости хотя срок их оборачиваемости вырос.

Отрицательное влияние на показатели оборачиваемости средств оказывает экономический кризис в стране и его составляющие, такие как:

− спад объёмов производства; снижение потребительского спроса;

− нарушение договорных и платёжно-расчётных обязательств.

Также уменьшение коэффициента оборачиваемости может быть вызвано следующими причинами:

− накопление и переизбыток оборотных средств (чаще всего запасов);

− низкой квалификации персонала;

− увеличение кредиторской задолженности организации;

− неважная маркетинговая политика;

− просчеты и ошибки в системе логистики организации.

Исходя из расчетов показателей финансовой устойчивости и платежеспособности, можно сделать вывод об ухудшении финансового состояния предприятия.

Результаты аудиторской проверки показали следующее:

1. Для первичного учета основных средств имеет место применение нетиповых регистров первичного учета (актов о списании основных средств).

2. Не издан приказ о проведении инвентаризации и о назначении челнов инвентаризационной комиссии.

3. Не ведутся инвентарные карточки учета основных средств (для машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) (ф. № ОС-7) и инвентарные карточки (для зданий и сооружений) (ф. № ОС-6).

В течение трёх исследуемых лет ООО «Фармат», по оценке платежеспособности и ликвидности, не имеет возможности погашать свою кредиторскую задолженность с помощью наиболее ликвидных активов. В этом случае оно привлекает быстрореализуемые активы, предприятие использует краткосрочную дебиторскую задолженность на погашения кредиторской задолженности.

Долгосрочные кредиты и займы предприятием погашаются, т.к. их сумма ниже медленно реализуемые оборотные активы, сроки превращения которых в денежные средства совпадают со сроками погашения долгосрочных пассивов.

Исследуя финансовую устойчивость можно сделать следующий вывод, у предприятия имеется излишек собственных оборотных средств и собственных

и долгосрочных заемных средств в сумме, поэтому у предприятия есть шанс улучшить свою платежеспособность и финансовое состояние.

Для осуществления трансформации отчетности организации из РСБУ в МСФО, должны соблюдаться следующие условия:

- наличие у организации утвержденной учетной политики, соответствующей МСФО;

- данные учетных регистров, на основе которых сформирована российская отчетность организации, должны соответствовать РСБУ;

- данные учетных регистров, на основе которых сформирована российская отчетность, должны содержать необходимый для трансформации аналитический разрез, перечень раскрытий, примечаний и отчетов;

- наличие программного обеспечения с электронными таблицами для осуществления экономико-статистических расчетов.

Для приведения отчетности ООО «Фармат», составленной в соответствие с РСБУ, к отчетности по международным стандартам, следует внести трансформационные корректировки. Все корректировочные записи, вносимые в данные учетных регистров ООО «Фармат» для удобства можно разделить на следующие группы:

- реклассификационные корректировки по счетам расходов;

- корректировки, касающиеся операций с лизингом;

- корректировки по счетам НМА;

- корректировки по начислению отложенных налогов;

- реклассификация дебиторской и кредиторской задолженностей; −корректировки процентов по займам;

- корректировки по отражению затрат, относящихся к отчетному периоду (cut-off 2017);

- перенос корректировок прошлого отчетного периода;

- прочие корректировки.

В заключительной третьей главе были предложены следующие мероприятия:

1. Для того чтобы систематизировать работу бухгалтерии с лицами ответственными за ввод и списание объектов основных средств, необходимо вести график документооборота. Это позволит вовремя оформлять операции по движению основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

2. Для всех объектов основных средств, независимо от их стоимости, необходимо вести инвентарные карточки, а также акты приема–передачи. Если данную процедуру не соблюдать, объекты основных средств стоимостью, ниже 40000руб., могут быть не отнесены на затраты.

3. Ошибку по начислению амортизации на объект, переданный на консервацию сроком на 6 месяцев, необходимо исправить путем внесения исправлений в реестры бухгалтерского учета.

4. Для имущества, которое арендовано под торговые точки и центральный офис, необходимо организовать учет по счету 001 (Арендованные основные средства). Все объекты основных средств, независимо от того, находятся они в собственности или в аренде, должны быть представлены в бухгалтерской отчетности в денежной оценке.

5. Организации «Фармат» следует разработать положение регламентирующее проведение инвентаризации основных средств. Это повысит эффективность системы внутреннего контроля. Инвентаризацию следует проводить один раз в год. После проведения инвентаризации нужно своевременно отражать выявленные несоответствия.

6. При оформлении объекта основного средства по договору дарения, образованна временная разница, которая образует отложенный налог на прибыль, приводящий к уменьшению налога на прибыль. При несовпадении первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учёте необходимо применить положение ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль».

7. Бухгалтеру организации для учета объекта основного средства, переданного безвозмездно другой организации, следует правильно рассчитать постоянные разницы. В соответствии с п.4 ПБУ 18/02, расходы и доходы, учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, как в текущем отчетном периоде, так и в следующих периодах, образуют постоянную разницу. Для отслеживания возникновения вычитаемых временных и постоянных разниц следует разработать регистр налогового учета по формированию текущего налога на прибыль.

8. При классификации работ по ремонту объектов основных средств, необходимо точно различать понятия ремонт и модернизация. Расходы на проведение ремонта включаются в состав текущих расходов организации. Расходы на модернизацию учитываются в составе капитальных вложений с дальнейшим отнесением на увеличение балансовой стоимости объекта.

После проведения аудиторской проверки руководству ООО «Фармат» для ликвидации выявленных недостатков можно рекомендовать следующие мероприятия:

- применение следующих форм учета основных средств: акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3); акт на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а) и т.д.;

- проведение инвентаризации основных средств следует оформлять приказом руководителя ООО «Фармат» и определить состав инвентаризационной комиссии;

- аналитический учет кроме аналитической карточки счета 01 следует вести в инвентарных карточках учета основных средств (для машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) (ф. № ОС-7) и инвентарных карточках (для зданий и сооружений) (ф. № ОС-6);

- главному бухгалтеру предприятия провести среди работников разъяснительную работу о порядке оформления первичной учетной документации;

- руководству предприятия закрепить в приказном порядке уполномоченных лиц по оформлению первичных документов по учету основных средств и сроки их сдачи в бухгалтерию;

- помещение бухгалтерии ООО «Фармат» оборудовать сейфом;

- проводить выборочную инвентаризацию в течение года по утвержденному руководителем организации графику, а также по решению руководителя проводить дополнительные внеплановые инвентаризаций.

Для расчета эффективности проекта по разработки методики учета основных средств по новым правилам является устранение недостатков, а также упрощение и конкретизация существующих в организации методов учета.

В стоимость вложений в разработку мероприятий по изменению правил формирования включены:

- заработная плата сотрудника, занимающегося разработкой мероприятий – 50 000 рублей;

- покупка программного обеспечения - 60 400 рублей;

- обучение пользователей – 40 000 рублей;

- покупка оргтехники – 60 000 рублей.

Разработанная методика действует 4 квартала (1 год). В 2019 году возможны ее изменения.

Экономия в затратах составляет 75 000 рублей. Эта сумма складывается из:

- экономии на заработной плате сотрудников, занимающихся делопроизводством и документооборотом - 60 000 рублей в квартал;

- экономия на штрафах и пенях – 15 000 рублей в квартал.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017) и часть вторая от 26.01.1996 №14-ФЗ (ред. от 92 28.03.2017). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/

2. Федеральный закон от 3 ноября 2015 г. N 307-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с укреплением платежной дисциплины потребителей энергетических ресурсов»

3. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 28.11.2018)

4. Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств»

5. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»

6. Приказ Росстата от 25.11.2016 № 746 «Об утверждении официальной статистической методологии определения инвестиций в основной капитал на федеральном уровне».

7. Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)»

8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

9. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств»

10. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»

11. Информация Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»

12. Постановление Росстата от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету основных средств».

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)

15. Письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01

16. Письмо Минфина РФ от 25.12.2015 № 07-01-06/76480.

17. Письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.

18. Письмо Минфина РФ от 22.04.2013 № 03-03-06/1/13745.

19. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Т.М. Рогуленко,С.В. 79 Пономарёва, Ю.В. Слиняков, А.В. Бодяко. — М.: КНОРУС, 2016. – 288 с.

20. Галчин, Д.Г. Выбор оптимального способа начисления амортизации основных средств / Д.Г. Галчин // Молодой ученый. - 2016. - №27. - С. 381-384.

21. Любушин, Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия/Н.П. Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 471 с.

22. Нигматуллина Г.Р., - Методический инструментарий аудита и его место в системе контроля экономических субъектов - В сборнике: Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы материалы IV Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Министерство сельского хозяйства РФ, Министерство сельского хозяйства РБ, Министерство образования РБ, Башкирский государственный аграрный университет, Совет молодых ученых университета. 2014. С. 185-188.

23. Панов, Д.А. Некоторые подходы к организации системы управления основными средствами предприятия / Д.А. Панов // Финансовый менеджмент. - 2017. - №2. - С. 7-11.

24. Пономарева, С.В. Учет основных средств / С.В. Пономарева // Бухучет в строительных организациях. - 2016. - №5. - С. 7-14.

25. Перевозчикова, Е.Л. Учет основных средств / Е.Л. Перевозчикова // Российский бухгалтер. - 2016. - №5. - С. 9-14.

26. Провидонова, Н.В. Четыре разных способа начисления амортизации основных средств: чем они отличаются и какой из них выгоднее / Н.В. Провидонова // Проблемы развития современного общества. - 2015. - №9. - С. 63 103-108.

27. Пятов, М.Л. Вопросы учета основных средств / М.Л. Пятов // БУХ.1С. - 2015. - № 3. - С. 5-9.

28. Попова, А.Х. Аудиторская проверка операций с основными средствами: основные этапы / А.Х. Попова // Аудиторские ведомости. – 2016. - №6. - С. 11-14.

29. Ревуцкий, Л.Д. Аудит основных средств: основные задачи, сущность процедур и источники информации / Л.Д. Ревуцкий // Расчет. – 2015. - №5. - С. 7-13.

30. Сайфутдинова Л.Р., Насырова А.Д., Трансферная цена - элемент управленческого учета, - В сборнике: Состояние и перспективы увеличения производства высококачественной продукции сельского хозяйства Материалы II Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. ФГБОУ ВПО Башкирский государственный аграрный университет; Факультет пищевых технологий; Кафедра технологии мяса и молока. 2015. С. 104-106.

31. Сафина З.З., Насырова А.Д., - информационная система управленческого учета по центрам ответственности в системе управления, - В сборнике: Социально-экономические проблемы развития аграрной сферы

экономики и пути их решения Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 85-летию Башкирского государственного аграрного университета. 2015. С. 282-287.

32. Семенихин, В.В. Основные средства и нематериальные активы. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 1017 с.

33. Старостин, С.Н. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет / С.Н. Старостин. - М.: Феникс, 2014. - 416 с.

34. Спирченкова, О.А. Влияние способов начисления амортизации на экономические показатели предприятия / О.А. Спирченкова // Новые задачи экономики и пути их решения. - 2016. - №7. - С. 230-234.

35. Семенова, И.В. Основы аудита / И.В. Семенова. – М.: ИД «Иверия», 2016. – 379 с.

36. Сидоренков, Г.Н. Основные направления проведения проверки операций с основными средствами / Г.Н. Сидоренков // Все для бухгалтера. – 2015. - №19. - С. 11-15.

37. Суглобов, А.Е. Аудит основных средств: цель и основные задачи / А.Е. Суглобов // Аудиторские ведомости. – 2015. - №2. - С. 5-8.

38. Табалина, С.А. Аудит основных средств / С.А. Табалина // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2017. - №1. - С. 7-11.

39. Токарев, И.Н. Соответствие российской системы бухгалтерского учета международным стандартам. Учет амортизации основных средств / И.Н. Токарев // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2015. - №2. - С. 7-11.

40. Утехин, Э.А. Бухгалтерский учет / Э.А. Утехин. - М.: Тандем, 2014. - 541 с.

41. Федорова, Л.С. Аудит основных средств на предприятиях / Л.С. Федорова // Финансовая газета. – 2016. - №13. - С. 4. 64

42. Харитонов, Г.Д. Бухгалтерский учет и отчетность / Г.Д. Харитонов. – М.: БЕК, 2015. – 397 с.

43. Чаровник, В.В. Основы аудиторской деятельности / В.В. Чаровник. – СПб.: Гардарики, 2015. – 429 с.

44. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ А.Д. Шеремет. М.: ИНФРА-М, 2015. 415 с.

45. Шнайдер О.В. Основные средства: проблемы и методы использования/ О.В. Шнайдер, И.В. Усольцева// Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2014. № 1 (23). С. 278-281.

46. Шохин, С.О. Методологические особенности аудиторской проверки основных средств / С.О. Шохин // Аудиторские ведомости. – 2016. - №7. - С. 9-12.

47. Шилкин, С.А. Основные средства: понятие, классификация и оценка / С.А. Шилкин // Главбух. - 2015. - № 8. - С. 7-11.

48. Энтина, А.П. Бухгалтерский учет / А.П. Энтина. – М.: ИД «Лада», 2016. – 397 с.

49. Яковлев Н.Е. Бухгалтерский учет на производстве / Н.Е. Яковлев. – М.: Дело, 2015. – 357 с.

50. Верещагин С. Новый лимит основных средств: сложности перехода // Налоговый учет для бухгалтера. 2016. № 8. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "ФАРМАТ"

ОГРН 1075013007300

ИНН / КПП 5013056715 / 501301001

Бухгалтерский баланс

Все суммы указаны в тысячах рублей

Форма № 1	код	2016 нач./ кон.	2017 нач./ кон.	2018 нач./ кон.
БАЛАНС (актив)	1600	240609 258925	258925 249435	249435 291197
БАЛАНС (пассив)	1700	240609 258925	258925 249435	249435 291197
Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	1110	0 0	0 0	0 0
Результаты исследований и разработок	1120	0 0	0 0	0 0
Нематериальные поисковые активы	1130	0 0	0 0	0 0
Материальные поисковые активы	1140	0 0	0 0	0 0
Основные средства	1150	21578 20309	20309 19029	19029 18263
Доходные вложения в материальные ценности	1160	0 0	0 0	0 0
Финансовые вложения	1170	0 0	0 0	0 0
Отложенные налоговые активы	1180	2931 2940	2940 2948	2948 2956
Прочие внеоборотные активы	1190	0 0	0 0	0 0

Итого внеоборотных активов	1100	24509 23249	23249 21977	21977 21219
Оборотные активы				
Запасы	1210	80547 77313	77313 24893	24893 30810
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	60 64	64 64	0 0
Дебиторская задолженность	1230	132895 154044	154044 191552	191552 197861
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	1420 3300	3300 7344	7344 40100
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	601 875	875 3586	3586 1134
Прочие оборотные активы	1260	91 79	79 19	19 74
Итого оборотных активов	1200	215614 235676	235676 227458	227458 269978
Капитал и резервы				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	6000 6000	6000 6000	6000 6000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	0 0	0 0	0 0
Переоценка внеоборотных активов	1340	0 0	0 0	0 0
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0 0	0 0	0 0
Резервный капитал	1360	0 0	0 0	0 0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	32287 29489	29489 12357	12357 22496
ИТОГО капитал	1300	38287 35489	35489 18357	18357 28496

Долгосрочные обязательства

Долгосрочные заемные средства	1410	0 0	0 0	0 0
Отложенные налоговые обязательства	1420	835 840	840 843	843 849
Оценочные обязательства	1430	0 0	0 0	0 0
Прочие долгосрочные обязательства	1450	0 0	0 0	0 0
ИТОГО долгосрочных обязательств	1400	835 840	840 843	843 849

Краткосрочные обязательства

Краткосрочные заемные обязательства	1510	0 0	0 0	0 750
Краткосрочная кредиторская задолженность	1520	212547 216480	216480 215724	215724 237374
Доходы будущих периодов	1530	0 0	0 0	0 0
Оценочные обязательства	1540	1547 1975	1975 3388	3388 2665
Прочие краткосрочные обязательства	1550	0 0	0 0	0 0
ИТОГО краткосрочных обязательств	1500	201487 222596	222596 230235	230235 261852

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Отчет о финансовых результатах

Все суммы указаны в тысячах рублей

Форма № 2	код	2016 нач./ кон.	2017 нач./ кон.	2018 нач./ кон.
Доходы и расходы по обычным видам деятельности				
Выручка	2110	715698 730354	730354 734630	734630 765273
Себестоимость продаж	2120	-694111 -704253	-704253 -697778	-697778 -730832
Валовая прибыль (убыток)	2100	23624 26101	26101 39852	39852 34441
Коммерческие расходы	2210	-60 -221	-221 0	0 0
Управленческие расходы	2220	-12557 -14723	-14723 -18942	-18942 -20778
Прибыль (убыток) от продаж	2200	9587 11157	11157 20910	20910 13663
Прочие доходы и расходы				
Доходы от участия в других организациях	2310	0 0	0 0	0 0
Проценты к получению	2320	16 34	34 8	8 146
Проценты к уплате	2330	-647 -838	-838 -778	-778 -2507
Прочие доходы	2340	1872 2138	2138 2453	2453 10524
Прочие расходы	2350	-954 -1513	-1513 -18582	-18582 -8106
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	9654 10978	10978 4011	4011 13720
Текущий налог на прибыль	2410	-2187 -2375	-2375 -1813	-1813 -3582

Постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-28 -191	-191 -1007	-1007 -836
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-17 -20	-20 -3	-3 -6
Изменение отложенных налоговых активов	2450	8 8	8 8	8 8
Прочее	2460	0 0	0 0	0 0
Чистая прибыль (убыток)	2400	7709 8591	8591 2203	2203 10140
Совокупный финансовый результат				
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	2510	0 0	0 0	0 0
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	0 0	0 0	0 0
Совокупный финансовый результат периода	2500	0 0	0 0	0 0

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Общий план аудита учета основных средств ООО «Фармат»

Проверяемая организация	ООО «Фармат»
Проверяемый период	с 01.01.2018 по 31.12.2018
Период проведения аудита	с 13.02.2019 по 15.02.2019
Руководитель аудиторской группы	Золотарева Е.А.
Планируемый аудиторский риск	5%
Планируемый уровень существенности	3500 тыс. руб.

Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнители
1. Аудит наличия и сохранности основных средств	13.02.2019	Золотарева Е.А.
2. Аудит поступления основных средств	14.02.2019	Снегирева Д.А.
3. Аудит выбытия основных средств	15.02.2019	Снегирева Д.А.
4. Аудит аналитического и синтетического учета движения основных средств	14-15.02.2019	Золотарева Е.А.

Руководитель аудиторской группы Соловьев М.Б.

Руководитель аудиторской фирмы Макаров М.Ю.

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Общий план аудита учета основных средств ООО «Фармат»

Проверяемая организация	ООО «Фармат»
Проверяемый период	с 01.01.2018 по 31.12.2018
Период проведения аудита	с 13.02.2019 по 15.02.2019
Руководитель аудиторской группы	Золотарева Е.А.
Планируемый аудиторский риск	5%
Планируемый уровень существенности	3500 тыс. руб.

№	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Источник информации	Методы проверки
1	Проверка создания комиссии по приемке основных средств	13- 15.02.2019	Приказы, распоряжения	Документальная проверка
2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	13- 15.02.2019	Договоры, соглашения	Документальная проверка
3	Проверка оформления протоколов договорной цены	13- 15.02.2019	Протоколы, соглашения, приказы	Документальная проверка
4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи	13- 15.02.2019	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации	Встречная сверка, арифметическая проверка

	основных средств			
5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	13- 15.02.2019	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации	Встречная сверка, арифметическая проверка
6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	13- 15.02.2019	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика	Прослеживание, устный опрос
7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	13- 15.02.2019	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты	Встречная сверка, арифметическая проверка
8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	13- 15.02.2019	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры	Встречная сверка, арифметическая проверка
9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	13- 15.02.2019	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры	Инвентаризация
10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и	13- 15.02.2019	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о	Документальная проверка, встречная сверка

	инвентарных списков по конкретным материально-ответственным лицам бухгалтерией предприятия		материальной ответственности	
11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	13- 15.02.2019	Приказы, распоряжения	Документальная проверка
12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	13- 15.02.2019	Формы отчетности	Прослеживание
13	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	13- 15.02.2019	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета	Документальная проверка, встречная сверка
14	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	13- 15.02.2017	Методики оценки, протоколы собраний учредителей	Документальная проверка, встречная сверка
15	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	13- 15.02.2019	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	Документальная проверка, встречная сверка
16	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	13- 15.02.2019	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	Документальная проверка, встречная сверка
17	Проверка отражения в отчетности движения основных	13- 15.02.2019	Формы отчетности	Прослеживание

	средств			

Руководитель аудиторской группы Соловьев М.Б.

Руководитель аудиторской фирмы Макаров М.Ю.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Письменная информация руководству экономического субъекта по результатам аудита основных средств

Проверяемая организация	ООО «Фармат»
Проверяемый период	с 01.01.2018 по 31.12.2018
Период проведения аудита	с 13.02.2019 по 15.02.2019
Руководитель аудиторской группы	Золотарева Е.А.
Планируемый аудиторский риск	5%
Планируемый уровень существенности	3500 тыс. руб.

В соответствии с разработанными общим планом и программой аудита с 13.02.2019 г. по 15.02.2019 г. был проведен аудит Вашей организации за период с 01.01.2018 г. по 01.01.2018 г. На момент проведения работ ответственными лицами за ведение финансово-хозяйственной деятельности являлись:

Руководитель организации: Колесов Ю.А. - директор.

Лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета: Филатова В.В. - главный бухгалтер.

Результаты аудиторской проверки

При проверке были рассмотрены операции с основными средствами. Бухгалтерский учет в проверяемой организации ведется без применения автоматизированных форм учета.

Результаты проверки показали следующее.

1. Для первичного учета основных средств имеет место применение нетиповых регистров первичного учета (актов о списании основных средств).

2. Не издан приказ о проведении инвентаризации и о назначении челнов инвентаризационной комиссии.

3. Не ведутся инвентарные карточки учета основных средств (для машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) (ф. № ОС-7) и инвентарные карточки (для зданий и сооружений) (ф. № ОС-6).

Выводы и рекомендации

Руководству ООО «Фармат» для ликвидации выявленных недостатков можно рекомендовать проведение следующих мероприятий:

- кроме уже используемых в ООО «Фармат» рекомендуется применять следующие формы учета основных средств: акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3); акт на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а) и т.д.;

- проведение инвентаризации основных средств следует оформлять приказом руководителя ООО «Фармат» и определить состав инвентаризационной комиссии;

- аналитический учет кроме аналитической карточки счета 01 следует вести в инвентарных карточках учета основных средств (для машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) (ф. № ОС-7) и инвентарных карточках (для зданий и сооружений) (ф. № ОС-6);

- главному бухгалтеру предприятия провести среди работников разъяснительную работу о порядке оформления первичной учетной документации;

- руководству предприятия закрепить в приказном порядке уполномоченных лиц по оформлению первичных документов по учету основных средств и сроки их сдачи в бухгалтерию;

- помещение бухгалтерии ООО «Фармат» оборудовать сейфом;

- проводить выборочную инвентаризацию в течение года по утвержденному руководителем организации графику, а также по решению руководителя проводить дополнительные внеплановые инвентаризаций;

- проводить по распоряжению руководителя контрольные проверки правильности проведения инвентаризации;

- использовать для автоматизации учетных работ современное программное обеспечение.

Руководитель аудиторской группы Соловьев М.Б.

Руководитель аудиторской фирмы Макаров М.Ю.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Аудиторское заключение

Руководителю ООО «Фармат»

Колесову Ю.А.

Исходящий № 58

от 17 февраля 2019 г.

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

аудит проводился в отношении годовой бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства, состав которой установлен Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в части учета основных средств;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности.

Аудиторское заключение

Сведения об аудируемом лице:

Общество с ограниченной ответственностью «Фармат».

Сведения об аудиторе:

Общество с ограниченной ответственностью «Аудит»

Является членом Аудиторской палаты России (ОРНЗ 10301002143).

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации ООО «Фармат», состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2018 г., отчета о финансовых результатах за 2018 год в части учета основных средств.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности в части учета основных средств и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности в части учета основных средств с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных

руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в части учета основных средств.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части учета основных средств

Руководитель аудиторской группы Соловьев М.Б.

Руководитель аудиторской фирмы Макаров М.Ю.

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Выпускная квалификационная работа выполнена мной совершенно самостоятельно. Все использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

_____ _____ /_____/
подпись *(Ф.И.О.)*

«___» _____ 201__ г.