МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

 Допускается к защите:

 зав. кафедрой бухгалтерского

 учета, финансов и аудита

 д.э.н., профессор Р.А. Алборов

 \_\_\_\_\_\_ «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему:** Учет и контроль эффективности использования основных средств

(на примере АО «Ижевский механический завод» г. Ижевска Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.03.01«Экономика»

Направленность: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник К.С.Бичурина

Научный руководитель,

д.э.н., профессор Р.А. Алборов

Рецензент,

д.э.н., профессор И.М. Гоголев

 Ижевск 2017

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |
| --- | --- |
| **ВВЕДЕНИЕ……………………………………………………………….** | 4 |
| **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ……………………………………………………….** | 6 |
| 1.1 Теоретические положения бухгалтерского учета и контроля основных средств…………………………………..……………………. | 6 |
| 1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета и контроля основных средств……………………………………………………….. | 18 |
| **2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД»**………………………………………………………………….. | 25 |
| 2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации……………..……………………………………………….. | 25 |
| 2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность …………………………………………………… | 29 |
| 2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля в организации…………………………………… | 38 |
| **3. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «Ижевский механический завод»………….………………………………………………………….** | 42 |
| 3.1 Задачи учета основных средств ………………………………….… | 42 |
| 3.2 Первичный учет основных средств и амортизации их стоимости | 44 |
| 3.3 Организация и методика аналитического и синтетического учета основных средств и амортизации их стоимости ……………………… | 47 |
| **4. ОРГАНИЗАЦИЯ М МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «ИМЗ»……………….** | 64 |
| 4.1 Задачи контроля основных средств ……………………………..…. | 64 |
| 4.2 Планирование и программирование внутреннего контроля основных средств ………………………………………………………... | 65 |
| 4.3 Организация и методика внутреннего контроля основных средств ……………………………………………………………………. | 70 |
| 4.4 Обобщение и порядок оформления результатов внутреннего контроля основных средств……………….……………..……………… | 82 |
| **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ……………………………………….** | 86 |
| **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ………………….** | 92 |
| **ПРИЛОЖЕНИЯ………………………………………………………….** | 98 |

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования**. В условиях дестабилизации экономической ситуации в стране и усиления конкурентной борьбы на рынках предприятия всех форм собственности активно ищут пути повышения эффективности своей производственно-хозяйственной деятельности. При этом наибольшее внимание уделяется не столько развитию за счет внешних факторов, сколько за счет интенсификации использования внутренних факторов и возможностей организации. Это касается как системы управления предприятием, так и его ресурсной и материально-технической базы. Оснащенность организации основными средствами и эффективность их использования оказывают влияние на интенсивность использования трудовых ресурсов, размер материальных затрат и, в конечном итоге, на финансовое состояние предприятия.

Грамотно выстроенная система учета основных средств может оказывать значительное влияние на формирование финансовых результатов деятельности. Основные средства выступают одним из важнейших производственных ресурсов, использование которых сопряжено с многообразными внутренними и внешними факторами производства. Возникновение фактов хозяйственной жизни по приобретению основных средств вызывает увеличение амортизационных отчислений, осуществление затрат по ремонту и модернизации основных средств, необходимость контроля за их состоянием и использованием, что сказывается на величине себестоимости произведенной и реализованной продукции и, в конечном итоге, на величине прибыли организации. Это позволяет выделить особую актуальность темы выпускной квалификационной работы.

**Цели и задачи исследования.** Целью выпускной квалификационной работы является обоснование теоретических положений и определение рекомендаций по рационализации учета и контроля основных средств. Для достижения поставленной цели определены основные задачи исследования:

- исследование теоретических основ бухгалтерского учета и контроля основных средств;

- проведение оценки экономического состояния анализируемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;

- изучение организации, методики учета и контроля основных средств в исследуемой организации;

- определение рекомендаций по рационализации учета и контроля основных средств.

**Объектом исследования** является одно из крупнейших промышленных предприятий Удмуртской Республики - АО «Ижевский механический завод». Предмет исследования – вопросы учета и контроля основных средств.

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту:**

- теоретические положения организации системы учета и контроля основных средств;

- результаты оценки экономического состояния организации;

- рекомендации по рационализации учета и контроля основных средств в исследуемом обществе.

**Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** являются труды отечественныхученых экономистов, а также нормативные, законодательные акты, регулирующие бухгалтерский учет и контроль основных средств. При написании выпускной квалификационной работы использованы следующие методы исследования:

 анализа; синтеза; моделирования; экономико – статистический метод и др.;

В качестве информационной базы использованы материалы официально сайта завода, первичные документы и регистры бухгалтерского учета, а также годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность АО «Ижевский механический завод».

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**1.1 Теоретические положения бухгалтерского учета и контроля основных средств**

Несмотря на то, что основные средства представляют собой объект бухгалтерского и налогового учёта, вопросы их терминологического определения, сущностного понимания и механизма учёта не являются однозначными, по ряду причин: во-первых, это влияние категориально понятийного аппарата экономической теории на учётно-аналитические науки, во-вторых – на развитие теории бухгалтерского учёта; в-третьих, – существование гражданско-правовой и налоговой позиций, зачастую носящих противоречивый характер в сравнении с требованиями бухгалтерских стандартов, но при этом оказывающих существенное влияние на методику и практику учёта.

Рассмотрим определения понятия «основные средства», которые дают различные авторы в учебной литературе и научных исследованиях.

Кондраков Н. П. дает следующее определение в своем учебнике «Бухгалтерский учёт, анализ хозяйственной деятельности и аудит»: «Основные средства это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев» [28].

Другой автор, Панкрухин А.П., пишет: «Основные средства представляют собой материально-вещественные ценности, используемые в производственном процессе и с течением времени переносящие свою стоимость на продукцию, производимую с их помощью, выполненные работы и оказанные услуги, путем начисления амортизационных отчислений» [34].

Ендовицкий Д.А. и Мокшина К.Н. определяют основные средства как «активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 мес. и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем» [24].

**С точки зрения** Петров А.М. «О**сновные средства** — это часть производственных фондов, которая участвует в процессе производства длительное время, сохраняя при этом свою натуральную форму, а их стоимость переносится на продукцию постепенно, по частям, по мере использования» [35].

Авторы учебников по экономике понимают основные средства несколько иначе. Так например, Молякова Д. С. дает следующее определение: «Основные средства - это часть национального богатства. Они создаются в процессе производства, многократно используются в производстве (экономике) и постепенно (частями, путем амортизации) переносят свою стоимость на создаваемые продукты и услуги, не изменяя свою натурально-вещественную форму» [33].

Скляренко В.К. и Прудникова В.М. обозначают основные средства как «совокупность производственных, материально-вещественных ценностей, действующих в процессе производства в течение длительного периода времени, сохраняющие на протяжении всего периода натурально-вещественную форму и переносящие свою стоимость на продукцию по частям по мере износа в виде амортизационных отчислений» [40].

**Еще один автор учебника по экономике,** Кантора Е. В., утверждает, что «**Основные фонды** – важная часть всех производственных фондов предприятия, которые вещественно воплощены в средствах труда. Основные фонды сохраняют свою натуральную форму в течение длительного времени независимо от продолжительности и частоты производственного процесса, они переносят собственную стоимость на готовую продукцию по частям и, соответственно, возмещаются только после проведения нескольких производственных циклов» [27].

Сведем приведенные авторские определения в таблицу 1.1.

Таблица 1.1. - Авторские определения термина «основные средства»

|  |  |
| --- | --- |
| **Автор определения** | **Определение** |
| **1** | **2** |
| Кондраков Н. П. [28] | Основные средства это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев |
| Панкрухин А.П. [34] | Основные средства представляют собой материально-вещественные ценности, используемые в производственном процессе и с течением времени переносящие свою стоимость на продукцию, производимую с их помощью, выполненные работы и оказанные услуги, путем начисления амортизационных отчислений |
| Ендовицкий Д.А. и Мокшина К.Н. [24] | Основные средства - активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 мес. и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем |
| Петров А.М. [35] | **Основные средства** — это часть производственных фондов, которая участвует в процессе производства длительное время, сохраняя при этом свою натуральную форму, а их стоимость переносится на продукцию постепенно, по частям, по мере использования |
| Молякова Д. С. [33] | Основные средства - это часть национального богатства. Они создаются в процессе производства, многократно используются в производстве (экономике) и постепенно (частями, путем амортизации) переносят свою стоимость на создаваемые продукты и услуги, не изменяя свою натурально-вещественную форму |
| Скляренко В.К. и Прудникова В.М. [40] | Основные средства - совокупность производственных, материально-вещественных ценностей, действующих в процессе производства в течение длительного периода времени, сохраняющие на протяжении всего периода натурально-вещественную форму и переносящие свою стоимость на продукцию по частям по мере износа в виде амортизационных отчислений |

Продолжение таблицы 1.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Кантора Е. В. [27] | **Основные фонды** – важная часть всех производственных фондов предприятия, которые вещественно воплощены в средствах труда. Основные фонды сохраняют свою натуральную форму в течение длительного времени независимо от продолжительности и частоты производственного процесса, они переносят собственную стоимость на готовую продукцию по частям и, соответственно, возмещаются только после проведения нескольких производственных циклов |

Что касается легального определения основных средств, то для целей бухгалтерского учета оно дается в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н:

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

 а) использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

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

 в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [8].

С точки зрения налогового законодательства дается несколько иная формулировка, при этом законодатель не употребляет термина «основные средства», а использует «амортизируемое имущество».

 Основные средства являются лишь составной частью амортизируемого имущества, также в него входят нематериальные активы и основные средства, не подлежащие амортизации, итак ст.256 НК РФ гласит:

Амортизируемым имуществом в целях настоящей главы признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

 Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей [2].

Отметим, что ранее норматив составлял 40 000, но с 01.01.2016г. был увеличен до 100 000 рублей. В организациях всех форм собственности применяется единая типовая классификация основных средств. Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли [16].

По видам основные средства организации подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включается в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

 В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

– в эксплуатации;

– в запасе (резерве);

– в стадии достройки, реконструкции и частичной ликвидации;

– на консервации;

– в ремонте.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства под разделяются на:

 – объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

– объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;

 – объекты основных средств, полученные организацией в аренду; – объекты основных средств, полученные организацией в безвозмездное пользование;

 – объекты основных средств, полученные организацией в доверительное управление [28].

 Для организации учета основных средств важное значение имеет установление принципов оценки объектов.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Восстановительная стоимость – стоимость основных средств в современных условиях, при современных ценах и технике, это стоимость, по которой оцениваются основные средства после проведения переоценки.

Стоимость основных средств переносится на готовый продукт (в себестоимость) посредством амортизации.

Amortisation – это постепенный перенос первоначальной стоимости объектов основных средств в процессе их эксплуатации на себестоимость готовой продукции, оказанных работ и услуг.

Термин «амортизация» также имеет различную трактовку у авторов. Приведем некоторые авторские определения (таблица 1.2).

Таблица 1.2 - Определение амортизации по мнению различных авторов

|  |  |
| --- | --- |
| Автор определения | Определение  |
| 1 | 2 |
| Бочкарева И.И., Быков В.А. [37] | Процесс декапитализации основных средств |
| Русакова Е.А. [28] | Способ постепенного возмещения затрат, связанных со строительством и приобретением объектов основных средств, отражаемый в системе счетов бухгалтерского учета как кругооборот средств |
| Куттер М.И. [31] | Способ возмещения из выручки стоимости затраченных ресурсов и создания фонда на замещение активов |
| Цыганков К.Ю. [49] | Составляющая собственного капитала организации, как амортизационный фонд, т.е. источник финансирования деятельности организации |

Продолжение таблицы 1.2

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Рудановский А.П. [38] | Двухканальный процесс. Первоначально в пассиве баланса формируется амортизационный фонд - источник простого воспроизводства, обеспеченный в активе оборотными средствами. На втором этапе на эту же сумму отражается уточняющий показатель, показывающий величину износа. В дальнейшем появились два самостоятельных бухгалтерских счета - "Амортизационный фонд" и "Износ основных средств" |

Как видно из таблицы 1.2, толкование амортизации осуществляется по-разному. На наш взгляд, амортизация представляет собой способ перенесения отнесения на затраты стоимости основных средств.

Количество и качество доступной информации есть основной критерий, необходимый для обоснованного выбора и принятия конкретного управленческого решения. Необходимо только понять, как использовать информацию в качестве инструмента управления. Важнейшей частью информационного пространства выступает система внутреннего контроля.

Согласно ст. 19 Закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждая организация обязана организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Если же её бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, то организован также должен быть контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, приведен в п. 1 ст. 5 Закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ [4].

Понятие внутреннего контроля не является новым для законодательства. Тем не менее, для большинства предприятий организация внутреннего контроля носила рекомендательный характер и только с вступлением в силу Закона N 402-ФЗ обрела обязательный. Вместе с тем то, каким образом должен быть организован такой контроль, данный законодательный акт не регламентирует. В распоряжении организаций есть лишь проект рекомендаций по организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Работа по обеспечению сохранности собственности на предприятии состоит не только в том, чтобы найти и строго наказать виновных, но и в том, чтобы создать условия, которые сделали бы невозможными хищения и злоупотребления, а также бесхозяйственность и расточительство в хранении и расходовании материальных и финансовых ресурсов. Выполнение этих функций возлагается на внутрихозяйственный контроль [24].

По существу внутренний контроль - это одна из важнейших составляющих системы управления. Так, по мнению Бурцева В.В., под ним следует понимать процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

* эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
* достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [20].

- способствует достижению поставленных целей, а вовсе не гарантирует его, так как он не может влиять на внешнюю среду(изменение экономической конъюнктуры, законодательства и т.п.) и человеческий фактор (превышение должностных полномочий или банальные ошибки при принятии решений руководством или персоналом). По сути, внутренний контроль, пусть и на разных уровнях обеспечивается любой организацией. Поэтому рассмотрению подлежит системный подход к внутреннему контролю.

Бурцев В.В.выделяет пять основных элементов внутреннего контроля экономического субъекта [20]:

Контрольная среда, то есть общее понимание внутреннего контроля и требований к нему. Сюда относятся: стратегии, цели и ценности экономического субъекта, организационная структура, правила осуществления отдельных хозяйственных операций, в том числе учетная политика; кадровая политика и т.п. При этом все составляющие контрольной среды должны быть задокументированы, как и порядок организации и осуществления внутреннего контроля в принципе. Более того, соответствующая документация подлежит регулярному обновлению, необходимость которого должна оцениваться как минимум раз в год. Само обновление должно быть произведено в течение разумного срока после выявления недостатков документации или изменений в деятельности экономического субъекта.

Оценка рисков. Подразумевает выявление и анализ таковых. При выявлении рисков предприятие должно принять соответствующее решение по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля. С этой целью составляется перечень процедур внутреннего контроля, относящихся к определенным выявленным рискам, который содержит:

* описание риска, указание на область или процесс, подверженные ему;
* краткое описание процедуры внутреннего контроля, ее классификацию при необходимости;
* данные об исполнителе процедуры;
* входящие, на основании которых осуществляется процедура, и исходящие, свидетельствующие о ее проведении, документы, а также ожидаемый результат.

Процедуры внутреннего контроля. Представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта, и в зависимости от момента осуществления могут быть предварительными и последующими. Первые нацелены на предупреждение, а вторые - на устранение ошибок и нарушений установленного порядка деятельности. К предварительным процедурам внутреннего контроля можно отнести:

* документальное оформление (в том числе внесение записей в регистры бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов);
* подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям (например, соответствия требованиям законодательства первичных документов или оприходованных материальных ценностей денежным средствам, перечисленным в их оплату);
* санкционирование (утверждение) хозяйственных операций (например, утверждение руководителем авансового отчета работника или того или иного счета на оплату);
* разграничение полномочий и ротацию обязанностей (например, разведение таких функций, как санкционирование хозопераций и отражение их результатов в бухучете и исполнение их определенными лицами в течение лишь ограниченного периода);
* физический контроль, в том числе охрану, ограничение доступа, инвентаризацию объектов.

В качестве последующих процедур внутреннего контроля можно привести:

* сверку данных;
* надзор, то есть оценку достижения поставленных целей или показателей.

Информация как коммуникация. Качественная и своевременная информация обеспечивает функционирование внутреннего контроля и возможность достижения им поставленных целей. Коммуникация подразумевает под собой распространение информации, Документами, устанавливающими правила коммуникации, могут являться политика в области внешних и внутренних коммуникаций, графики предоставления данных и составления отчетности, должностные инструкции.

Оценка внутреннего контроля. Подразумевает оценку всех остальных элементов с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их. Производить ее необходимо не реже одного раза в год. Но помимо этого оценка внутреннего контроля должна включать непрерывный внутренний мониторинг.

Одним из методов внутрихозяйственного контроля является ревизия. Слово ревизия происходит от латинского revisio, что означает пересмотр. В современных условиях хозяйствования ревизия представляет собой метод последующего периодического контроля, документальное или фактическое исследование обоснованности (законности) и целесообразности действий должностных лиц.

Ревизия основана на специальных методах и приемах выявления отрицательных и обобщения положительных сторон деятельности организации, изучения, сбора и фиксации хозяйственных нарушений с целью установления эффективности и законности деятельности организации. При ревизии изучают только совершенные хозяйственные операции на базе зафиксированной информации [41].

Суть ревизии – проверка по документированной учетно-экономической информации ряда вопросов, контролируемых в обязательном порядке руководством, собственниками хозяйствующего субъекта или вышестоящим органом.

Целью ревизии основных средств являются проверка законности и правильности:

* операций поступления, перемещения и выбытия основных средств;
* определение первоначальной стоимости основных средств;
* их документальное оформление;
* своевременности и правильности начисления и включения в издержки производства амортизационных отчислений основных средств;
* определения остаточной стоимости основных средств;
* отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств;
* проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения, сохранности и эффективности использования основных средств.

 Источниками информации являются: бухгалтерский баланс, приложения к отчетности, первичные документы по учету операций с основными средствами, договоры купли-продажи и договоры поставки основных средств, учетная политика организации и другие документы бухгалтерского учета, вытекающие из особенностей организации учета в проверяемой организации.

**1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета и контроля основных средств**

Предполагалось, что с принятием Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" в Российской Федерации должна будет действовать пятиуровневая система нормативного регулирования учета и контроля, однако в действительности она остается четырехуровневой. Федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета отсутствуют, требуется их дальнейшая разработка, что, конечно же, должно сказаться и на применении отдельных подходов к учету и контролю основных средств.

Таблица 1.3 - Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и контроля основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Уровень регулирования | Документ | Регулирующие органы | Значение и роль документов |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1-й уровень - законодательный (законы и законодательные акты) | Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и др. | Федеральное Собрание, Правительство РФ и др. | Устанавливают единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета на территорииРоссии, определяют порядок организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской информации пользователям, в том числе об амортизации основных средств |
| 2-й уровень - федеральные стандарты | Федеральные стандарты находятся в стадии разработки (в настоящее время их заменяют положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)).К документам данного уровня в соответствии с Федеральным законом N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" должен относиться и План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций | Уполномоченный федеральный орган (Минфин России), другие органы исполнительной власти | Обязательны к применению и устанавливают:- Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, - требования к учетной политике, бухгалтерским документам и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе в части амортизации стоимости основных средств;- Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, - порядок определения срока полезного использования, способы амортизации основных средств и особенности их применения;- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, - особенности применения сч. 02 "Амортизация основных средств", возможные типовые корреспонденции счетов;- Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, ПБУ 6/01 - состав, содержание и порядок формирования и особенности представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об амортизации основных средств |

Продолжение таблицы 1.3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** | 4 |
| 3-й уровень - отраслевые стандарты | Отраслевые стандарты находятся в стадии разработки.Возможно, к документам данного уровня, например, в сельскохозяйственных организациях целесообразно отнести План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса | Отраслевые министерства | Обязательны к применению и устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. |
| 4-й уровень - рекомендации в области бухгалтерского учета (методический) | Рекомендации в области бухгалтерского учета (различные методические рекомендации, инструкции) | Минфин России, отраслевые министерства, другие органы исполнительной власти | Применяются на добровольной основе в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета.Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Минсельхоза России от 19.06.2002 N 559, и другие - более детально, с примерами раскрывают конкретные механизмы определения сроков полезного использования, применения и учета отдельных способов амортизации, в том числе в условиях отдельных отраслей экономики |

Продолжение таблицы 1.3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1** | **2** | **3** | 4 |
| 5-й уровень - стандарты экономического субъекта (учетный или организационный уровень) | Документы внутренней регламентации (учетная политика организации, в том числе внутрифирменный стандарт, регламентирующий вопросы учета основных средств, в том числе амортизации) | Организации, административно-управленческий персонал | Предназначены для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета в организации**.** Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.Внутрифирменный стандарт, регламентирующий вопросы учета основных средств, определяет:- регламент ведения учета основных средств, в том числе амортизации, в конкретной организации в его организационном, методическом и техническом аспектах с учетом условий хозяйствования;- перечень утвержденных форм первичной документации по учету амортизации основных средств и документооборот;- форму ведения бухгалтерского учета и применяемые регистры;- перечень субсчетов к сч. 02 и возможные корреспонденции счетов;- порядок определения сроков полезного использования;- способы амортизации основных средств и т.д. |

Дополнительно по поводу регулирования контроля основных средств отметим, что он может реализовываться в форме внутреннего аудита.

Внутренний аудит - это постоянный, нацеленный на будущее процесс, задача которого - содействовать руководству компании в достижении поставленных целей наиболее эффективным образом. Его стратегическая направленность должна быть адекватной целевым установкам этой системы.

Международные стандарты аудита и Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности позволяют считать, что внутренний аудит играет ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками, контроля и корпоративного управления.

В июне 2015 Минфином РФ утвержден профессиональный стандарт для внутреннего аудитора [41].

В функции данного специалиста входит проведение независимых внутренних аудиторских проверок и консультаций по вопросам надежности и эффективности функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации с целью достижения стратегических целей организации; обеспечение достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организации; эффективности и результативности деятельности организации; сохранности активов организации; соответствия требованиям законодательства и внутренних нормативных актов организации.

Создание эффективной, гибкой и эксклюзивной для каждой организации системы внутреннего аудита в целях управления финансово-хозяйственной деятельностью требует определения теоретических и практических аспектов категории "внутренний аудит". На сегодняшний день как в российской, так и в зарубежной экономической литературе не существует однозначного понимания сущности, функций и задач внутреннего аудита (таблица 1.4) [41].

Таблица 1.4 - Определение сущности внутреннего аудита

|  |  |
| --- | --- |
|  Нормативные акты и положения  |  Понятие внутреннего аудита  |
| Документы Международного института внутренних аудиторов  | Внутренний аудит есть независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Внутренние аудиторы представляют организации данные анализа и оценки, рекомендации и другую информацию, являющуюся результатом проверок. Цель внутреннего аудита - оказание услуг организации, а не конкретному руководителю или узкому кругу заинтересованных лиц  |
| Международный стандарт аудита N 610 "Рассмотрение работы внутреннего аудита"  | Внутренний аудит - деятельность подразделения клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Внутренний аудит оказывает помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными элементами системы внутреннего контроля  |
| Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита" (в настоящее время отменено)  | Внутренний аудит - это организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля  |
| Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности N 29 "Рассмотрение работы внутреннего аудита"  | Внутренний аудит - это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля  |

Таким образом, изучив различные подходы к определению понятия "внутренний аудит", представляется возможным дать свою трактовку: внутренний аудит представляет собой современную форму независимого финансово-хозяйственного контроля, которая обеспечивает комплексную оценку результатов деятельности экономического субъекта и предполагает формирование мнения относительно результатов его деятельности как в целом, так по структурным подразделениям (центрам ответственности, видам деятельности).

В таблице 1.5 обобщены требования нормативных документов, касающихся подчиненности (подотчетности) системы внутреннего аудита согласно российской и международной практике [41].

Таблица 1.5 - Регулирование деятельности внутреннего аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный документ  | Подчиненность системы внутреннего аудита |
| Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита"  | К институтам внутреннего аудита относятсяназначаемые собственниками и (или) руководством экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутреннихаудиторов  |
| Международные стандарты аудита  | Внутренний аудит должен быть подотчетен руководителю соответствующего уровня. Цели, полномочия и обязанности внутреннего аудита определяются уставом, утверждаемым советом по аудиту  |
| ФП(С)АД N 29 "Рассмотрение работы внутреннего аудита"  | В идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством (советом директоров) аудируемого лица  |

Поскольку ФП(С)АД регулируют деятельность внешнего, а не внутреннего аудита, необходимо руководствоваться внутренними стандартами организации, согласно которым службы внутреннего аудита подчиняются совету по аудиту, что создает условия независимости его деятельности.

 Таким образом, регулирование учета основных средств является достаточно подробным, однако требует существенного совершенствования и сближения с международными стандартами учета. Именно с этой целью был разработан проект нового положения по учету основных средств. Регулирование внутреннего контроля является прерогативой самого хозяйствующего субъекта, но в соответствии с действующим законодательством такой контроль должен быть обязательно организован. В целях регламентации контроля рекомендуется разработать внутренние стандарты контроля на базе действующих стандартов аудиторской деятельности.

**2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД»**

**2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации**

АО «Ижевский механический завод» создано в 2013 г. в соответствии с Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом от 26.12.1995 «Об акционерных обществах», Федеральным законом от 21.12.2001 №178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» и другими законодательными актами Российской Федерации путем реорганизации федерального государственного унитарного предприятия «Ижевский механический завод».

История АО «Ижевский механический завод» началась в годы Второй мировой войны, когда решением Государственного комитета обороны СССР от 20.07.1942 № 2067 базе Тульского оружейного и Подольского механического заводов был создан завод № 622.

В 1951 г. предприятие получило наименование «Ижевский механический завод», с 1987 г. - производственное объединение «Ижевский механический завод», c 2002 г. - федеральное государственное унитарное предприятие «Ижевский механический завод». С 2013 г. - акционерное общество «Ижевский механический завод», сокращенное название - АО «ИМЗ».

 Руководство предприятия рассматривает качество продукции как решающий фактор интеграции в мировую экономику, как важнейшее условие повышения уровня жизни общества и коллектива.

 Сегодня Ижевский механический завод – одно из крупнейших в России многопрофильных предприятий с современными технологиями.

 Общество действует на принципах самофинансирования, использовании товарно-денежных отношений в условиях складывающихся рыночных отношений в обществе. Организации осуществляет учет результатов своей деятельности, ведет бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, установленном государством, и несет ответственность за ее достоверность.

Общество может быть ликвидировано в следующих случаях:

- по решению общего собрания акционеров;

- по решению суда в соответствии с законодательством РФ.

Ликвидацию проводит ликвидационная комиссия, составляет ликвидационный баланс и предоставляет его совету директоров, с момента ее назначения ликвидационная комиссия берет на себя выполнение функций совета директоров.

 Трудовые отношения в организации регулируются законодательством о труде РФ, законами и иными нормативными правовыми актами УР. Организация ведёт бухгалтерскую, статистическую и иную отчётность, установленную действующим законодательством. По окончании каждого года составляется годовой баланс предприятия.

В настоящее время местонахождение предприятия (юридическим адрес): Российская Федерация, 426063, г. Ижевск, Удмуртская Республика, ул. Промышленная, д.8.

Согласно Уставу АО «Ижевский механический завод» основными видами деятельности предприятия являются:

* производство и реализация товаров народного потребления и продукции производственно-технического назначения;
* коммерческая деятельность;
* посредническая деятельность;
* финансово-инвестиционная деятельность;
* научно-внедренческая деятельность;
* консультационная, информационно-рекламная, издательская деятельность;
* организация и проведение ярмарок, выставок, аукционов;
* оказание различных услуг предприятиям, организациям и населению; осуществление строительных, ремонтно-строительных и строительно-монтажных работ;
* внешнеэкономическая деятельность;
* другие виды деятельности, не запрещённые действующим законодательством.

Состав, количество, размеры и соподчиненность различных структурных подразделений предприятия образуют организационную структуру предприятия, которая зависит от ряда факторов: формы собственности, условий хозяйствования, специализации предприятия и др. Организационная структура должна обеспечивать эффективную работу предприятия, его быстрое реагирование на изменение рынка сбыта продукции. Организационная структура АО «ИМЗ» представлена в приложении А.

В целом же, организационная структура АО «ИМЗ» отвечает направлению специализации предприятия, наилучшим способом соответствует системе распределения работников, характеру труда в подразделениях, не препятствует внедрению новых форм экономических отношений в первичных трудовых коллективах.

Структура управления АО «ИМЗ» (приложение Б) является вертикальной, создана единая линия руководства и прямой путь активного воздействия на подчиненных. Это уменьшает возможность противоречивых и не увязанных заданий, укрепляет личную ответственность. Недостаток данной структуры в том, что руководитель не может быть универсальным специалистом и охватывать все стороны деятельности предприятия, для этого на предприятии созданы специализированные отделы.

 Во главе предприятия стоит генеральный директор, имеющий десять заместителей: по производству, по маркетингу и продажам, по внешним связям, по экономике и финансам, по режиму и безопасности, по социальным вопросам, главный инженер и другие. Непосредственно генеральному директору подчиняются: юридический отдел, отдел капитального строительства, отдел контроля исполнения документов.

 В подчинении заместителя генерального директора по экономике и финансам находятся планово-экономический и финансовый отделы.

В структуру заместителя генерального директора по маркетингу и продажам входят: отдел маркетинга, два отдела сбыта, специализированных на внутренний и внешний рынки, торговый дом, отдел по работе с региональными представительствами.

 В структуре заместителя генерального директора по материально-техническому снабжению находятся два отдела – снабжения и транспортное, погрузочно-разгрузочное, складское управление.

 Непроизводственная сфера управляется заместителем генерального директора по социальным вопросам, в нее входят: комбинат питания, санаторий-профилакторий «Сосновый», оздоровительный комплекс «Металлист», сад-прогимназия № 232.

 Структура главного инженера включает в себя следующие службы: три конструкторских отдела, отдел главного технолога, отдел технического контроля, отдел метрологии, отдел изобретательства и рационализации, отдел технической документации, управление по охране труда и окружающей среды, вычислительный центр, службы вспомогательного производства: энергетического, ремонтно-строительного, инструментального и экспериментального.

 Заместитель генерального директора по производству курирует производственные подразделения предприятия.

 Заместитель генерального директора по управлению персоналом руководит приемом и увольнением работников, взаимоотношения предприятия и трудового коллектива. В его ведении находятся отдел кадров, бюро пропусков.

 Заместитель генерального директора по режиму и безопасности организует охрану предприятия, конфиденциальность переговоров, сохранность имущества предприятия. В его подчинении находятся отделы, занимающиеся безопасностью информационной и технической базы предприятия.

**2.2 Основные экономические показатели, ее финансовое состояние и платежеспособность**

Главной целью деятельности любого коммерческого предприятия являются его финансовые результаты, главным из которых выступает прибыль. Прибыль рассматривается не только как основная цель, но и как главное условие деловой активности организации, как результат ее деятельности, эффективного осуществления своих функций по обеспечению потребителей необходимыми товарами в соответствии с имеющимся спросом на них. Рассмотрим основные показатели финансовых результатов деятельности АО «ИМЗ» за 2012 – 2014 гг. в таблице 2.1

Таблица 2.1 Основные показатели финансовых результатов деятельности АО «ИМЗ»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2014 г. в % к 2012 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Выручка, тыс. руб. | 3 087 235 | 2 902 045 | 3 351 591 | 108,6 |
| 2.Себестоимость, тыс. руб. | 2 922 145 | 2 973 855 | 3 301 032 | 113,0 |
| 3.Валовая прибыль, тыс. руб. | 165 090 | -71 810 | 50 559 | 30,6 |
| 4. Прибыль от продажи, тыс. руб. | 92 269 | -134 200 | -23 066 | - |
| 5.Прибыль (убыток) до налогообложения (+;-), тыс. руб. | 10 293 | -247 827 | -95 181 | - |
| 6.Чистая прибыль (убыток) (+;-), тыс. руб. | 7 284 | -221 197 | -106 499 | - |
| 7.Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+;-), % | 3,08 | -4,42 | -0,68 | - |
|

Выручка от продажи продукции в 2014 году - 3 351 591 тыс. руб., ее прирост к 2012 г . составил 8,6%. Важно отметить, что рост себестоимости превышает рост дохода по основному виду деятельности.

За счет указанной динамики показателей выручки и себестоимости предприятие за анализируемый период ухудшило показатели валовой прибыли: в 2014 г. этот показатель упал по сравнению с 2012 г. на 69,4%, а в 2013 г. предприятие получило валовой убыток к в размере 71810 тыс. руб.

В 2013 г. и 2014 гг. предприятие работало убыточно по основному виду деятельности (убыток от продаж составил 134200 тыс. руб. и 23066 тыс. руб. соответственно). Аналогичная ситуация с прибылью (убытком) до налогообложения, причем убыток еще более существенный по сравнению с убытком от основного вида деятельности. Следовательно, не профильные виды деятельности (прочие) также являются убыточными.

В итоге чистый убыток в 2014 г. составил 106499 тыс. руб., это почти в 2 раза меньше, чем в 2013 г. (221197 тыс. руб.), однако ситуация очень серьезная и может привести к процедуре банкротства.

Показатель рентабельности в 2012 г. составил 3,08 и трансформировался в 2013-2014 гг. в показатель убыточности из-за отрицательных финансовых результатов деятельности (-4,42% и -0,68% соответственно).

Для более полной оценки финансово – хозяйственной деятельности проанализируем показатели эффективности использования ресурсов организации. В таблице 2.2 представлены показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала АО «ИМЗ»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2014 г. в % к 2012 г.** |
| **А.Показатели обеспеченности и эффективности использования основных денежных средств** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб. | 980048 | 946793 | 885421 | 90,34 |
| в т.ч.производственных | 901644 | 871049 | 823441 | 91,33 |
| 2.Фондовооруженность, тыс.руб. | 140,93 | 136,39 | 127,66 | 90,58 |
| 3.Фондоемкость, руб. | 0,32 | 0,33 | 0,26 | 83,22 |
| 4.Фондоотдача, руб. | 3,15 | 3,07 | 3,79 | 120,17 |
| 5.Рентабельность использования основных средств, % | 1,05 | -26,18 | -10,75 | - |
| **Б.Показатели эффективности использования трудовых ресурсов** |
|
| 7.Затраты труда, тыс.чел.-час. | 13 685  |  13 662  | 13 650  |  99,74  |
| 7а. Производительность труда руб./ чел.-час. | 225,6 | 212,4 | 245,5 | 108,8 |
| 8.Фонд оплаты труда, тыс.руб. | 268 043 | 275 798 | 306 491 | 114,34 |
| 9.Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 11,5 | 10,5 | 10,5 | 90,99 |
| **В.Показатели эффективности использования материальных ресурсов** |
| 10.Материалоотдача, руб. | 3,41 | 3,25 | 3,58 | 104,91 |
| 11.Материалоемкость, руб. | 0,29 | 0,31 | 0,28 | 95,32 |
| 12.Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,08 | -0,11 | -0,02 | - |
| **Г.Показатели эффективности использования капитала** |
|
| 14.Рентабельность совокупного капитала (актива), % | 0,48 | -12,32 | -4,72 | - |
| 15.Рентабельность собственного капитала, % | 0,64 | -17,99 | -7,49 | **-** |
| 16.Рентабельность внеоборотных активов, % | 1,02 | -25,50 | -10,74 | **-** |
| 17.Рентабельность оборотных активов, % | 0,09 | -23,83 | -8,41 | **-** |

Проанализировав данные таблицы 2.2 можно прийти к выводам:

Среднегодовая стоимость основных средств уменьшается в анализируемом периоде (9,66%). Данная динамика объясняется начислением амортизации на имеющиеся основные средства, приобретение новых основных средств не компенсирует суммы амортизации и выбытия основных средств, крупных капиталовложение завод не производит. Соответственно уменьшается и показатель фондовооруженности (на 20,02%). Показатель фондоотдачи наоборот растет, за счет существенного увеличения выручки и в итоге его рост составил 20,17%. Что, безусловно, является положительным моментов в деятельности предприятия. Показатель фондоемкости прямо пропорционален показателю фондоотдачи – поэтому он уменьшается, что свидетельствует об уменьшении стоимости основных средств, приходящихся на 1 руб. выручки.

Что касается эффективности использования трудовых ресурсов:

- Затраты тыс.чел /часов практически не изменились (1%), что связано с стабильным графиком работы сотрудников и относительно стабильной численностью персонала;

- Фонд платы труда вырос на 14,34% за анализируемый период под влиянием инфляционных процессов;

 - Существенно изменился показатель выручки на 1 руб. затрат на оплату труда (упал на 9,01%) за счет более существенного роста ФОТ по сравнению с выручкой.

 Показатели эффективности использования материальных ресурсов свидетельствуют об увеличении материалоотдачи (на 4,91%) за счет роста выручки и отстающей от ее по темпам роста величины материальных затрат, соответственно снижается величина материалоемкости продукции (на 4,68%).

О показатели прибыльности на 1 руб. материальных затрат говорить не приходится, ввиду убыточности деятельности предприятия. Этим же объясняется отрицательное значение всех показателей рентабельности в периоде 2013, 2014 гг.

На основании данных таблицы 2.3 проанализируем движение денежных средств организации.

Таблица 2.3 - Движение денежных средств в АО «ИМЗ», тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2014 г. к 2012 г., %** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| **1.Остаток денежных средств на начало отчетного периода** | 13 662 | 7 304 | 16 526 | 121,0 |
| **2.Поступление денежных средств-всего** | 3 144 923 | 2 972 000 | 3 446 793 | 109,6 |
| в том числе: |   |   |   |   |
| а) от текущей деятельности | 3087235 | 2902045 | 3351591 | 108,6 |
| б) от инвестиционной деятельности | 856 | 6362 | 14700 | 1717,3 |
| в) от финансовой деятельности | 56 832 | 63 593 | 80 502 | 141,6 |
| **3.Расходывание денежных средств - всего** | 3 151 281 | 2 962 778 | 3 455 827 | 109,7 |
| в том числе: |   |   |   |   |
| а)в текущей деятельности | 3079931 | 2885519 | 3344099 | 108,6 |
| б)в инвестиционной деятельности | 9513 | 8874 | 17742 | 186,5 |
| в) в финансовой деятельности | 61 837 | 68 385 | 93 986 | 152,0 |
| **4.Чистые денежные средства – всего** | -6 358 | 9 222 | -9 034 | 142,1 |
| в том числе: |   |   |   |   |
| а) от текущей деятельности | 7 304 | 16 526 | 7 492 | 102,6 |
| б) от инвестиционной деятельности | -8 657 | -2 512 | -3 042 | - |
| в) от финансовой деятельности | -5 005 | -4 792 | -13 484 | - |
| Величина влияния изменений курса иностранной валюты  |   |   |   |   |
| **5.Остаток денежных средств на конец отчетного периода** | 7304 | 16526 | 7492 | 102,6 |

 Проанализировав данные таблицы 2.3, можно сделать вывод о том, что основные поступления денежных средств в организации происходят за счет продажи продукции, работ, услуг. Причем за 3 года поступление денежных средств увеличилось на 9,6%. Вместе с тем увеличивается темп роста расходования денежных средств – на 9,7%. Остаток денежных средств организации в 2014 году по сравнению с 2012 годом увеличился и составил на конец 2014 года 7492 тыс. руб.

 В организации наблюдается тенденция того, что денежные средства поступают, в основном, от выручки от продажи продукции. По инвестиционной и финансовой деятельности наблюдаются оттоки денежных сресдтв (отрицательные чистые денежные потоки). Это объясняется тем, что движение денежных потоков по данным видам деятельности связано с обновлением и ремонтом производственных средств, для чего привлекаются внешние заимствования и производятся капиталовложения.

Наиболее полно финансовая устойчивость организации может быть раскрыта на основе изучения соотношений между статьями актива и пассива баланса. Основные показатели финансовой устойчивости представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости АО «ИМЗ»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормальное ограничение** | **На конец года** | **2014 г. в % к 2012 г.** |
| **2012 г.** | **2013 г.** | **2014 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 21,63 | 1,67 | 1,54 | 7,10 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥0, 2 | 0,01 | 0,03 | 0,01 | 100,00 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,40 | 0,22 | 0,25 | 62,64 |

Продолжение таблицы 2.4

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_ | 592314 | 405804 | 384716 | 64,95 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_ | 1123188 | 1040187 | 1131955 | 100,78 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.: | \_ | -4776 | -4775 | -4774 | -0,05 |
| а) собственных оборотных средств |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_ | 219154 | 146761 | 196449 | 89,64 |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,75 | 0,68 | 0,63 | 83,87 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,33 | 0,46 | 0,59 | 177,24 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,38 | 0,30 | 0,31 | 82,41 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,05 | 0,39 | 0,34 | 644,48 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 0,05 | 0,16 | 0,18 | 339,53 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 1,33 | 1,46 | 1,59 | 119,24 |

Коэффициент текущей ликвидности характеризует платежеспособность предприятия, оцениваемые при условии не только своевременного расчета с дебиторами, но и продажи в случае необходимости прочих элементов материальных оборотных средств. Показатель характеризует платежеспособность на период равный средней продолжительности 1 оборота всех оборотных средств. Данный показатель находится в диапазоне нормативного значения в 2012 г., но в 2013-2014 гг. опустился ниже рекомендуемой нормы.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить в ближайшее время и характеризует платежеспособность на дату составления баланса. Коэффициент абсолютной ликвидности существенно меньше нормативного значения за весь период 2012-2014 гг.

Коэффициент быстрой ликвидности по смысловому назначению аналогичен коэффициенту текущей ликвидности; однако исчисляется по более узкому кругу текущих активов, когда из расчета исключена наименее ликвидная их часть — производственные запасы. Даны показатель за 2012-2014гг. также ниже нормативного значения.

Таким образом, баланс завода не ликвиден.

Показатель наличия собственных оборотных средств в 2014 г. составил 64,95% от аналогичного показателя 2012 г., что безусловно, является отрицательным моментом для предприятия.

Общая величина основных источников формирования запасов и затрат в 2014 г. наоборот несущественно (0,78%), но выросла по сравнению с 2012 г. В то же время излишек общей величины основных источников для формирования запасов и затрат уменьшился на 10,36%.

Коэффициенты автономии и соотношения заемных и собственных средств находятся в пределах нормы, однако свидетельствуют об увеличении заемных средств в структуре капитала предприятия.

Недостаток собственных оборотных средств держится примерно на одном уровне в течение всего анализируемого периода.

Коэффициент автономии (коэффициент концентрации собственного капитала) характеризует долю собственности владельцев организации в общей сумме авансированных средств. В динамике данный показатель снизился – в 2014 году по сравнению с 20129 вырос на 16,13%. Чем выше значение коэффициента, тем финансово более устойчиво и независимо от внешних кредиторов предприятие.

Коэффициент маневренности характеризует какая доля источников собственных средств находится в мобильной форме, рекомендуемая его величина 0,5 и больше. По сравнению с 2012 годом коэффициент маневренности завода уменьшился 17,59%, кроме того он меньше нормативного значения за 2012-20141гг., что указывает на неспособность предприятия поддерживать уровень собственного капитала и пополнять оборотные средства в случае если заемных средств не будет.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования показывает, какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных источников. Его показатель выше нормального значения в течение 2013-2014гг.

Коэффициент финансовой зависимости измеряется отношением заемных средств предприятия к общей стоимости основного капитала. Высокая величина данного показателя и ее рост свидетельствует о высокой финансовой зависимости АО «ИМЗ» от внешних источников финансирования деятельности.

Таким образом, можно сделать вывод, что АО «ИМЗ» находится в нестабильном и тяжелом финансовом положении, хотя все же имеется перспектива выхода из него при условии дальнейшего роста выручки в большем темпе, чем себестоимость, и оптимизации прочих доходов и расходов организации.

**2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля в АО «Ижевский механический завод»**

АО «ИМЗ» ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.

 Бухгалтерский учет в АО «ИМЗ» ведется в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями по ведению бухгалтерского учета, а также другими нормативными и инструктивными документами. Бухгалтерский учет на данном предприятии автоматизирован, используется программа «1С - Предприятие».

 Все хозяйственные операции, проводимые АО «ИМЗ», оформляются оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные документы составляются на заводе по формам, содержащемся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97г. №71а, что закреплено в учетной политике организации.

 Учетная политика АО «ИМЗ» формируется главным бухгалтером и оформляется Положением об учетной политике по ФГУП «ИМЗ».

 Учетная политика АО «ИМЗ» содержит: форму учета, порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, методы оценки производственных запасов, порядок начисления заработной платы, порядок проведения инвентаризации по основным и оборотным средствам, порядок ведения расчетов с организациями, лицами и бюджетом, порядок учета товаров и наценки на покупные товары. Изменения в учетную политику вносятся в случае разработки предприятием новых способов ведения бухгалтерского учета, изменения законодательства РФ в области бухгалтерского учета, а также изменения условий деятельности.

 Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций на АО «ИМЗ» несет руководитель организации.

 Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, а также своевременное и полное предоставление бухгалтерской отчетности. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников бухгалтерии.

 Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются не действительными и не должны приниматься к учету.

 В бухгалтерии АО «ИМЗ» составлен график документооборота в соответствии, с которым материально – ответственные лица должны сдавать свои отчеты. График документооборота определяет главный бухгалтер, утверждает директор. Документооборот предназначен для своевременного составления отчетности и получения данных о ходе производственных процессов.

 Бухгалтерский учет ведется в соответствии с требованиями действующего законодательства с составлением единого баланса по организации.

 Ежемесячно формируются оборотно-сальдовые ведомости в разрезе балансовых счетов с отражением сальдо на начало и конец месяца, оборотов по дебету и кредиту за месяц в корреспонденции с другими счетами. На основании данных регистров система данных об имущественном и финансовом положении организации составляется на основе данных бухгалтерского учёта, на образцах форм, предложенных Минфином России. На основании ведомостей формируется два основных регистра синтетического учета: «Оборотно-сальдовая ведомость за месяц» и «Главная книга».

 Система внутреннего контроля – это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово – экономической деятельности.

 Оценка системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета базируется на получении ответов на контрольные вопросы теста для оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (Таблица 2.5).

Таблица 2.5 - Тест для оценки внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета в АО «ИМЗ»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержаниевопроса | Ответы | Колич.параметры | Примечание |
| Нетответа | Да | Нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| **А**1 | **Внутренний контроль**существует ли в организации должность бухгалтера – ревизора? |  | + |  |  |  |
| 2 | Часто ли проводятся незапланированные проверки кассы и ТМЦ? |  | + |  |  |  |
| 3 | Проверяется ли подлинность первичных документов  | + |  |  | выборочно |  |
| 4 | Проверяется ли правильность оформления первичных документов |  | + |  | выборочно |  |
| 5 | Вносятся ли изменения в учетную политику согласно изменению законодательства?  |  | + |  |  |  |
| 6 | Часто ли ответственные лица приносят на подпись главному бухгалтеру первичные документы? | + |  |  | один раз в месяц |  |
| 7 | Разработан ли в организации график документооборота по центрам ответственности? |  |  | + |  |  |
| 8 | Часто ли руководству представляют отчеты по доходам и расходам? | + |  |  |  | По требованию |

**Продолжение таблицы 2.5**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| **Б**9 | **Система учета**Первичный учет ведется в унифицированных первичных документах? |  | + |  |  |  |
| 10 | Закреплены ли случаи использования бланков произвольной формы в учетной политике? |  |  | + |  |  |
| 11 | Бухгалтерский учет ведется автоматизировано?  | + |  |  |  | Частичная автоматиза-ция |
| 12 | Установлена ли в организации консультационная база? |  | + |  |  |  |
| 13 | Все ли бухгалтера имеют высшее образование? |  |  | + |  |  |
| 14 | Часто ли проводится аттестация бухгалтеров? | + |  |  |  | Вообще не проводилась |
| 15 | Часто ли проводятся собрания, совещания сотрудников бухгалтерии? |  | + |  |  | Раз в неделю |

Проанализировав систему внутреннего контроля АО «ИМЗ» сделаем вывод, что внутренний контроль находится на среднем уровне. В качестве сильных сторон отметим наличие службы внутреннего контроля, в качестве слабых - низкий квалификационный уровень бухгалтеров из-за невысокой заработной платы (порядка 15 тыс. руб.).

Также недостатком системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля является отсутствие графика документооборота по центрам ответственности. У материально – ответственных лиц нет конкретных сроков представления документов в бухгалтерию, поэтому в организации часто встречаются случаи, когда первичные документы на приход не обработаны.

**В настоящее время на заводе реализуется проект перехода на новую учетную систему: 1С: Бухгалтерия версия 8.3.**

**3 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «Ижевский механический завод»**

**3.1 Задачи учета основных средств**

В соответствии с Учетной политикой АО «ИМЗ»:

К основным средствам для целей настоящей инструкции относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты стоимостью свыше 100 000 руб., используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд предприятия в течение длительного времени (свыше 12 месяцев).

 Персональные компьютеры и внешние устройства к ним (принтеры, сканеры и др.), копировальные аппараты и транспортные средства учитываются в составе основных средств не зависимо от их стоимости».

Учет основных средств является одним из наиболее сложных и трудоемких разделов бухгалтерского учета, требующим пристального внимания со стороны внутренних и внешних пользователей отчетности. С данным разделом учета тесно взаимосвязано налогообложение, а также финансовое состояния организации и его привлекательность для кредиторов и партнеров. От стоимости основных средств зависит величина налога на имущество организаций, а также величина чистых активов организации и общей стоимости наиболее привлекательной для кредиторов части имущества - недвижимости. Амортизационная политика напрямую оказывает влияние на формирование финансового результата через себестоимость производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Отсюда вытекают сложные и важные задачи учета основных средств:

 К задачам учета основных средств относятся:

1) правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения, выбытия;

2) правильное начисление амортизации основных средств и отнесения ее на затраты;

3) контроль за наличием и сохранностью основных средств по местам их использования;

4) отражение в отчетности данных по основных средствам: в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах (амортизационных отчислений в составе себестоимости) и приложениях к отчетности;

5) полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и эксплуатацию, на проведение всех видов ремонта);

6) исчисление сумм износа по объектам основных средств, по которым амортизация не начисляется в соответствии с нормами законодательства;

7) отражение налоговых разниц в учете в связи с различиями в оценке основных средств и начисления амортизации между бухгалтерским и налоговым учетом;

8) контроль за эффективностью использования основных средств;

9) точное определение финансовых результатов от списания, выбытия объектов основных средств.

Для достижения поставленных задач в АО «ИМЗ» утверждены:

- научно-обоснованная классификация основных средств, закрепленная в локальной Инструкции по ведению учета основных средств;

- установление принципов оценки основных средств, закрепленные в Учетной политике завода, а также Инструкции по ведению учета основных средств;

- формы первичных документов и учетных регистров, закрепленные в Учетной политике завода, а также Инструкции по ведению учета основных средств;

- система документооборота в соответствии с утвержденным в ней графиком;

- перечень лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств.

**3.2 Первичный учет основных средств и амортизации их стоимости**

Операции по движению (поступлению, внутреннему перемещению, выбытию) основных средств оформляются первичными учётными документами, формы которых утверждаются приказом генерального директора - настоящее время утверждено применение унифицированных форм. Документы, поступающие в общество от сторонних организаций принимаются к учету, если содержат все необходимые реквизиты и отражают суть произведенной хозяйственной операции.

Обязательными реквизитами первичных документов с учетом последних изменений Закона «О бухгалтерском учете» (внесены изменения в п.6) являются:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 , с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В первичных учётных документах должны быть заполнены все установленные реквизиты. Свободные строки (графы), а также реквизиты, по которым отсутствует информация, прочеркиваются. Первичный документ подписывается уполномоченными должностными лицами с обязательной расшифровкой подписи.

Учёт основных средств по объектам ведется отделом главного бухгалтера с использованием инвентарных карточек учёта основных средств (ф. № ОС-6 «Инвентарная карточка учёта объекта основных средств»), цеха (отделы) ведут учёт основных средств в инвентарных книгах (ф. № ОС-6б «Инвентарная книга учёта объектов основных средств»).

Заполнение инвентарной карточки и инвентарной книги производится на основе акта приёмки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и выбытие инвентарного объекта основных средств.

Принятие основных средств к бухгалтерскому учёту осуществляется на основании составленных комиссией и утвержденных главным инженером актов о приёме-передаче основных средств (ф. №ОС-1 «Акт о приёме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», ф. ОС-1а «Акт о приёме-передаче здания (сооружения)», актов о приёме оборудования (ф. ОС-14 «Акт о приёме (поступлении) оборудования»). Акты о приёме-передаче компьютерной техники при направлении ее в финансово-экономические службы утверждаются первым заместителем генерального директора по финансам, экономике и управлению.

Выбытие основных средств производится на основании акта на списание объекта основных средств (ф. №ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)», ф. № ОС- 4а «Акт о списании автотранспортных средств»).

В случае списания автотранспортных средств в бухгалтерию вместе с актом о списании автотранспортных средств передается акт об аварии, с указанием причин, вызвавших аварию, а также документ, подтверждающий снятие автотранспортного средства с учета ГБДД.

Передача предприятием объекта основных средств в собственность других организаций оформляется актом о приёме-передаче основных средств (ф. № ОС-1) и накладной-пропуском.

На основании акта о приёме-передаче основных средств производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта основных средств, которая прилагается к акту о приёме-передаче основных средств. О выбытии объекта основных средств делается отметка в инвентарной книге.

Перемещение объектов основных средств из цеха (отдела) в цех (отдел) оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2).

Начисление амортизации производится автоматизировано в учетной системе 1 С: Предприятие в регистре «Ведомость начисления амортизации».

В унифицированные формы первичной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Госкомстатом РФ, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом реквизиты утвержденных Госкомстатом РФ унифицированных форм первичной документации остатся без изменений (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-рапорядительным документом АО «Ижевский механический завод».

**3.3 Организация и методика аналитического и синтетического учета основных средств и амортизации их стоимости**

Собственные основные средства в АО «Ижевский механический завод» учитываются на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учёту по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат предприятия на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств при принятии их к бухгалтерскому учёту определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учётом курсовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самим предприятием определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учёт и формирование затрат на производство основных средств осуществляются в порядке, установленном для учёта затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых предприятием.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных предприятием по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учёту.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием.

Оценка основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета сумм в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия основных средств к бухгалтерскому учёту. Возникающая при этом разница между оценкой основных средств, отраженной на счете учёта основных средств, и оценкой на счете учёта вложений во внеоборотные активы списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов (расходов). Указанная разница в состав курсовых разниц не включается.

Фактические затраты, связанные с приобретением (изготовлением)основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учёта расчетов, производственных затрат, материалов и др.

При принятии основных средств к бухгалтерскому учёту фактические затраты, связанные с приобретением (изготовлением) основных средств, списываются с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учёту по текущей рыночной стоимости и отражаются по дебету счета 01 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Учёт основных средств ведется в целых рублях.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учёту, не подлежит изменению, за исключением случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 в корреспонденции со счетами расчётов, производственных затрат, материалов и др.

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08, увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета 01.

При поступлении в АО «Ижевский механический завод» основных средств составляются проводки, представленные в таблице 3.1 на примере приобретения в апреле 2015 г. оборудования для цеха 56.

Таблица 3.1 - Регистрационный журнал хозяйственных операций по учету поступления основных средств за апрель 2015г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Получено за плату оборудование в цех 56  | 556300 | 08 | 60 | Накладная, счет-фактура |
| 2 | Отражен НДС по стоимости приобретенного оборудования  | 100134 | 19.2 | 60 | Накладная, счет-фактура  |
| 3 | Отражена стоимость монтажных работ  | 112540 | 08  | 60 | Акт о выполненных работах (оказанных услугах)  |
| 4 | Отражен НДС со стоимости монтажных работ  | 20257 | 19.1  | 60 | Акт о выполненных работах (оказанных услугах), счет-фактура  |
| 5 | Оплачены расчетные документы поставщику  | 656434 | 60 | 51  | Выписка банка из расчетного счета, платежное поручение |
| 7 | Введено в эксплуатацию приобретенное оборудование | 668840 | 01 | 08 | Акт (накладная) приемки- передачи основных средств (ф. ОС-1) |
| 8 | Предъявлен к вычету НДС  | 120391 | 68.1 | 19.1  | Счет-фактура  |

Стоимость основных средств АО «Ижевский механический завод» согласно требованиям действующего законодательства и учетной политики организации постепенно переносится на себестоимость продукции посредством начисления амортизации.

Амортизация в бухгалтерском учете на исследуемом предприятии производится следующим образом:

Начисление амортизации по объектам основных средств производится линейным способом (ПБУ 6/01, п. 18).

Кроме того в соответствии с Учетной политики для целей налогообложения установлен также линейный метод амортизации по объектам амортизируемого имущества (ст.259 НК РФ).

Согласно положениям учетной политики для целей налогообложения:

Амортизируемым имуществом считать имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 рублей. Вычислительную технику (компьютеры) считать амортизируемым имуществом независимо от стоимости.

Установить, что объекты со сроком службы, превышающим 12 месяцев, включаются в состав МПЗ (материально-производственных запасов, бух. счет 10), в т.ч. книги, брошюры, если их первоначальная стоимость не превышает 100 000 руб. (за исключением вычислительной техники - компьютеров).

Таким образом, для снижения трудоемкости учетного процесса по начислению амортизации максимально сближены методика бухгалтерского и налогового учета в части основных средств.

Корреспонденции счетов по учету амортизации за апрель 2015 г. приведены в таблице 3.2

Таблица 3.2 - Регистрационный журнал хозяйственных операций по начислению амортизации за апрель 2015 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Начислена амортизация по объектам ОС основного производства  | 12112451 | 20 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 2 | Начислена амортизация по объектам ОС вспомогательного производства | 2520365 | 23 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 3 | Начислена амортизация по объектам ОС общехозяйст­венного назначения | 2410987 | 25 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 4 | Начислена амортизация по объектам ОС общехозяйст­венного назначения | 2010987 | 26 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 5 | Начислена амортизация по объектам ОС, используемым для реализации продукции  | 677488 | 44 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 6 | Списана сумма начисленной амортизации по выбывающим объектам ОС | 134500 | 02 | 01.2 | Ведомость начисления амортизации |

Содержание объекта основных средств осуществляется в целях поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии. Восстановление объекта основных средств осуществляется посредством ремонта, достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации.

Ремонт основных средств на заводе проводится в соответствии с планом, который разрабатывается главным инженером по видам основных средств с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других факторов. Системой планово-предупреди­тельного ремонта предусматриваются: обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств.

К работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ре­монту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

При капитальном ремонте оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстанов­ление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата. В случае проведения капитального ремонта зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундамен­ты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

Расходы на все виды ремонта (текущий, средний, капитальный) основных средств включаются в затраты на производство готовой продукции.

Ремонт основных средств проводится в ОА «ИМЗ» хозяйственным и подрядным способом. В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляется ведомость дефектов, в которой указываются необходимые характеристики ОС, работы, подлежащие выполнению, сроки ремонта, нормы времени на работы, сметная стоимость ремонта в разрезе статей.

При хозяйственном способе предприятие осуществляет ремонт своими силами и расходы по ремонту отражаются в бухгалтерском учете. Бухгалтерией на основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды для проведения ремонта основных средств.

При капитальном ремонте подрядным способом работы производятся на основании договора подряда. По окончании ремонта объект принимается на основании акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. N ОС-3), который составляется в двух экземплярах. Акт подписывается главным инженером и представителем организации, производившей работы, и передается в бухгалтерию предприятия. Затем акт подписывается главным бухгалтером и утверждается директором. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения в характеристику объекта. Первый экземпляр акта остается у АО «Ижевский механический завод», второй - передается организации, проводившей работы по восстановлению основного средства.

В табл. 3.3 представлены корреспонденции счетов в части учета ремонтных работ за апрель 2015 г.

Таблица 3.3 - Регистрационный журнал хозяйственных операций по отражению ремонта основных средств за апрель 2015 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Получен счет подрядчика за ремонт основного средства | 44652 | 20 | 60 | Счет-фактура, акт выполненных работ |

Продолжение таблицы 3.3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Отражена предъявленная сумма НДС | 8037 | 19 | 60 | Счет-фактура |
| 3 | Принята к вычету сумма НДС | 8037 | 68 | 19 | Счет-фактура |
| 4 | Произведены расчеты с подрядчиком | 12500 | 60 | 51 | Выписка по банковскому счету |
| 5 | Получен счет подрядчика за ремонт основного средства | 3400 | 26 | 60 | Счет-фактура, акт выполненных работ |
| 6 | Отражена предъявленная сумма НДС | 612 | 19 | 60 | Счет-фактура |
| 7 | Принята к вычету сумма НДС | 612 | 68 | 19 | Счет-фактура |
| 8 | Произведены расчеты с подрядчиком | 3400 | 60 | 51 | Выписка по банковскому счету |
| 9 | Списаны на затраты материалы, использованные при ремонте  | 52456 | 20 | 10 | Требование- накладная |
| 10 | Списаны на затраты материалы, использованные при ремонте | 12219,8 | 26 | 10 | Требование- накладная |
| 11 | Отнесена на затраты по ремонту заработная плата сотрудника | 254784 | 26 | 70 | Расчетно-платежная ведомость |
| 12 | Отнесенным на затраты по ремонту соцвзносы с заработной платы работников обслуживающего производства | 79492 | 26 | 69.1, 69.2, 69.3,69.4 | Расчетно-платежная ведомость |

Учет операций, связанных с выбытием объектов основных средств, ведется на результативных субсчетах 91.1.1 «Выбытие основных средств (доходы)» и 91.2.1 «Выбытие основных средств (расходы)» (таблица 3.4).

Таблица 3.4 - Регистрационный журнал хозяйственных операций по учету выбытия основных АО «ИМЗ» за апрель 2015 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Списана первоначальная стоимость проданных основных средств | 92510 | 01.2 | 01.1 | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4) |
| 2 | Списана сумма накопленной амортизации проданных основных средств | 60138 | 02 | 01.2 | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4), справка-расчет  |
| 3 | Списана остаточная стоимость проданных основных средств | 60138 | 91.2.1 | 01 | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4) |
| 4 | Начислен НДС на выручку от продажи оборудования | 46168 | 91.3  | 68.1 | Счет-фактура, книга продаж |
| 5 | Начислена сумма выручки от продажи основных средств | 256487 | 76  | 91.1.1 | Договор, счет-фактура  |
| 6 | Списан финансовый результат на чистую прибыль | 150181 | 91.9 | 99 | Справка-расчет |
| 7 | Списана первоначальная стоимость списываемого основного средства | 42000 | 01.2 | 01.1 | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4)  |
| 8 | Списана сумма накопленной амортизации при выбытии основного средства | 42000 | 02 | 01-2 | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4), ведомость расчета амортизации  |

Продолжение таблицы 3.4

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 9 | Отражены затраты на ликвидацию (утилизацию) | 1800 | 76 | 91.2.1  | Акт на списание основных средств (ф. ОС-4) |
| 10 | Убыток от списания основного средства | 1800 | 99 | 91.9 | Справка-расчет бухгалтерии |

Регистры учета по синтетическому учету в АО «Ижевский механический завод»:

Машинограмма по основным средствам, формируемая вычислительным центром завода - это документ, отражающий первоначальную стоимость и начисленную амортизацию в разрезе каждого инвентарного номера на начало и конец месяца, код и сумму операций по движению объекта за месяц. Машинограмма распечатывается вычислительным центром ежемесячно до 10 числа, в течение отчетного года хранится в бухгалтерии (в бюро учета основных средств), а далее сдается на хранение в архив. Срок хранения машинограммы - 5 лет.

Кроме того для управленческих и текущих целей используются регистры бухгалтерского учета, формируемые в программе 1С Предприятие:

- оборотно-сальдовая ведомость - документ отражающий начальное и конечное сальдо, а также общие обороты по счетам;

- шахматная ведомость - форма отражения и периодического обобщения бухгалтерских записей в разрезе корреспондирующих синтетических счетов;

- главная книга - это регистр сводных проводок, т.е. сводный документ, в котором представлены итоговые данные по бухгалтерским счетам.

- ведомость по счету - представляет собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам;

- анализ счета - за период и по датам - представляет собой перечень счетов с которыми были корреспонденции у заданного счета;

- ведомость начисления амортизации - в данном регистре производится отражение начисленной и накопленной амортизации по каждому инвентарному объекту. Данный отчет является также регистром аналитического учета.

Схема документооборота по учету основных средств в АО «ИМЗ» представлена на рисунке 3.1.

Первичные документы

Синтетический учет

Аналитический учет

Машинограмма по счету 01

Опись инвентарных карточек

Инвентарная карточка учета ОС (форма ОС-6)

Инвентарная карточка группового учета ОС (форма ОС-6а)

сверка

Регистры учета движения ОС (анализ счета, ведомости)

Главная книга

Пояснения к бухгалтерскому балансу

Бухгалтерский баланс

 последовательность записей;

 сверка записей.

Рисунок 3.1 - Схема учета наличия и движения основных средств в АО «Ижевский механический завод»

Аналитический учет представляет собой в АО «Ижевский механический завод» пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по ф. N ОС-6. Данный документ был рассмотрен в п.3.2. настоящей работы.

Таким образом, применяемые АО «Ижевский механический завод» в учете основных средств корреспонденции счетов соответствуют требованиям Инструкции по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94, а также принятой Учетной политике предприятия и разработанной внутренней Инструкции по учету основных средств.

В целом, можно утверждать, что учет основных средств в АО «ИМЗ» организован на высоком уровне, ответственными лицами отслеживаются изменения действующего законодательства в данной сфере и своевременно вносятся коррективы в учетный процесс.

Однако отметим, что на заводе очень сильны традиции, зачастую методы учета применяются исходя именно из уже давно сложившейся практики, а не из экономической целесообразности.

Уже было отмечено, что в настоящее время учет ведется в частично автоматизированной форме в морально устаревшей версии 1с «Предприятие» верс.7. Новое руководство понимая не правильность такого подхода разрабатывает проект перехода завода на современную версию 8.3 данной программы, которая позволит автоматизировать учет полностью.

В рамках полноценной автоматизации предлагаем:

Провести анализ обоснованности применяемого способа начисления амортизации и сроков полезного использования. Такой анализ необходимо проводить регулярно. В учетной системе для этой аналитической процедуры есть вся необходимая информация. Такой анализ должен быть вменен в функционал отдела 104 «Планово-экономический отдел». По его результатам руководству завода должны быть рекомендованы проекты управленческих решений: оставить сроки и способ без изменения или изменить их на иные с подробными расчетами экономического эффекта от таких изменений.

Отметим, что в соответствии с п. 18 ПБУ 6/01 "применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу", т.е. выбранный в учетной политике и применяемый способ начисления амортизации пересмотру и изменению не подлежит. Однако данная норма вступает в некоторое противоречие с Положением по бухгалтерскому учету "Изменения в оценочных значениях" (ПБУ 21/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Так, в п. 2 ПБУ 21/2008 сказано, что корректировка стоимости актива или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств, и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности, признается изменением оценочного значения. Изменения в оценочных значениях подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности. Эти противоречия могут быть прояснены посредством обращения к МСФО (IAS) 16 "Основные средства", в п. 61 которого сказано, что "метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен в целях отражения такого изменения структуры". Кроме того, п. 51 МСФО (IAS) 16 определяет, что остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке. Таким образом, проверка должна проводиться не только в отношении выбранного способа амортизации, но и в отношении установленного срока полезного использования основных средств.

Процедуры выбора способа амортизации и срока полезного использования основных средств и периодической их проверки на соответствие их притоку экономических выгод от использования актива представлены на рисунке 3.2 (авторы схемы И.П. Селезнева и О.П. Князева).

┌─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┐

Выбор способа ведения бухгалтерского учета - способа амортизации основных

 средств/срока полезного использования

├────────────────────────┬────────────────────────┬───────────────────────┤

│Исследование и сравнение│ Оценка влияния каждого │ Выбор способа │

│ нескольких возможных │ из исследуемых способов│амортизации/определение│

│ к применению способов │ амортизации/ │ срока полезного │

│ амортизации/ │ предполагаемых сроков │ использования основных│

│ предполагаемых сроков │ полезного использования│средств, обеспечивающих│

│ полезного использования│ основных средств │ выполнение задач │

│ основных средств на │ на прогнозируемые │ по управлению │

│ соответствие их притоку│ показатели финансового │ и оптимизации │

│ экономических выгод │ состояния и финансовые │ предпринимательского │

│от использования объекта│ результаты деятельности│ риска │

│ │ организации │ │

└────────────────────────┴───────────┬────────────┴───────────────────────┘

 \│/

┌────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┐

│Утверждение и закрепление выбранного способа ведения бухгалтерского учета│

│ (способа амортизации) в учетной политике │

└────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┐

│ Последовательное применение выбранного способа ведения бухгалтерского │

│ учета (способа амортизации) │

└────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┐

│ Представление в бухгалтерской отчетности информации о суммах накопленной│

│ амортизации │

└────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┐

│ Оценка влияния величины суммы амортизации на фактические показатели │

│ финансового состояния и финансовые результаты хозяйствующего субъекта │

└────────────────────────────────────┬────────────────────────────────────┘

 \│/

┌────────────────────────────────────┴────────────────────────────────────┐

│ Проверка применяемого способа амортизации на его │

│ соответствие притоку экономических выгод от использования объекта │

│ основных средств │

└─────────────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Рисунок 3.2 - Этапы выбора способа амортизации/срока полезного использования для оценки влияния на показатели финансового состояния и финансовые результаты хозяйствующего субъекта

При реализации представленных на рисунке процедур бухгалтер должен основываться на своем профессиональном суждении. "Все, чем здесь может помочь пользователям отчетности бухгалтер, - это стараться добросовестно применять на практике свое профессиональное суждение, используя учетную политику как способ максимально приблизить данные отчетности к реальному положению дел" - пишет Пятов М.Л. в своей монографии «История одного эпиграфа профессора Я.В. Соколова» [36].

Результаты периодической проверки способа амортизации и срока полезного использования основных средств на соответствие их притоку экономических выгод от использования актива необходимо оформить документально. Документ, отражающий такие изменения, должен быть разработан организацией самостоятельно и утвержден в рамках ее учетной политики.

Следующее предлагаемое направление совершенствования учета основных средств на заводе:

Практически любое дорогостоящее основное средство (оборудование, транспорт, сооружения и др.) имеют некую ликвидационную стоимость. Поясним, что это такое. У объекта основного средства закончился установленный срок полезного использования, при этом имущество все равно имеет определенную стоимость. В частности, в оценке остающихся после разборки имущества запасных частей или материалов. Таким образом, можно говорить о том, что у объекта есть некая ликвидационная стоимость (рыночная оценка после окончания использования), по которой он может быть продан стороннему покупателю.

Между тем, если исходить из норм ПБУ 6/01, по окончании срока полезного использования объекта его остаточная стоимость должна быть равна нулю. Но продажа объекта с нулевой стоимостью за отличную от этого цену искажает экономический смысл данной возмездной операции. Зачем покупатель платит деньги за то, что ничего не стоит? У бухгалтера, который использует МСФО (IAS) 16, такого вопроса просто не возникнет, поскольку в Международном стандарте выделены амортизируемая величина и остаточная стоимость. Первое - это фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости. Вторая - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца этого срока. По сути, это и есть ликвидационная стоимость.

 Приведем условный пример, завод приобрел оборудование по цене

1 000 000 руб. (без НДС). Имущество введено в эксплуатацию в составе основных средств, срок полезного использования - пять лет. По его завершении ожидается, что оборудование будет иметь определенную стоимость - 100 000 руб. По такой цене можно купить аналогичную изношенную технику на запчасти.

По окончании срока службы имущество продано за 150 000 руб. (цена выше в связи с инфляцией).

Согласно МСФО (IAS) 16 амортизируемая стоимость равна 900 000 руб. как разница между первоначальной (1 000 000 руб.) и остаточной стоимостью (100 000 руб.). Годовая сумма амортизационных отчислений - 180 000 руб. (900 000 руб. / 5 лет), размер ежемесячных отчислений - 15 000 руб. (180 000 руб. / 12). По окончании срока службы остаточная (ликвидационная) стоимость составит 100 000 руб. (1 000 000 руб. - 15 000 руб. x 60 мес.).

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Таблица 3.5 - Корреспонденции счетов по учету ликвидационной стоимости объекта основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Введено в эксплуатацию оборудование | 01 | 08 | 1 000 000 |
| Начислена амортизация за срок полезного использования | 20 | 02 | 900 000 |
| Списана амортизируемая стоимость объекта | 02 | 01 | 900 000 |
| Списана остаточная стоимость объекта | 62 | 01 | 100 000 |
| Отражена прибыль от реализации ОС | 62 | 91 | 50 000 |
| Получены денежные средства от покупателя | 51 | 62 | 150 000 |

Совершенно очевидно, что в ближайшее время отечественные организации будут вынуждены применять принципы и правила международных стандартов учета, так как коренным образом поменяется все российское бухгалтерское законодательство. Поэтому крайне важно быть к этому готовым. Предлагаемые в настоящей работе предложения совершенствования в учете основных средств преследуют две цели: повышение объективности учетных данных (отражения экономической сути операций) и ориентацию существующей системы учета АО «ИМЗ» на применение принципов международных стандартов бухгалтерского учета.

**4 ОРГАНИЗАЦИЯ М МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД»**

**4.1 Задачи контроля основных средств**

Цель внутреннего контроля – обеспечение соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соответствии с целями организации. Цель внутреннего контроля во времени непрерывна, перманентна и достигается только на короткое время. Внутренний контроль организуется исходя из целей и задач управления предприятием. Государством регламентируются только основные направления внутреннего контроля – порядок проведения инвентаризаций, правила организации документооборота, рекомендации по организации аналитического учета, определение должностных обязанностей управленческого персонала и некоторые другие. При организации и осуществлении внутреннего контроля используются как денежные, так и неденежные измерители.

В частности целью внутреннего контроля основных средств является обеспечение ответственными лицами требований законодательства и внутренних локальных актов предприятия в части осуществления операций с основным средствами.

Система внутреннего контроля в АО «ИМЗ» охватывает весь диапазон процедур, методов и механизмов контроля, создаваемых руководством общества для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что достигаются следующие основные цели:

* соблюдение требований законодательства;
* подготовка достоверной финансовой отчетности;
* обеспечение эффективности операционной деятельности.

Процедуры внутреннего контроля являются неотъемлемой частью бизнес-процессов АО «ИМЗ».

Внутренний контроль основных средств решает следующие задачи:

1. контроль над сохранностью основных средств;
2. контроль эффективности использования и перемещения основных средств;
3. контроль правильности и своевременности отражения в учетной системе информации по наличию и движению основных средств;
4. контроль полноты и правильности отражения в отчетности сведений по основных средствам;
5. оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой об основных средствах.

Контрольные мероприятия проводятся бюро контроля и ревизий, входящего в состав отдела № 6 «Бухгалтерия».

**4.2 Планирование и программирование внутрихозяйственного контроля основных средств**

Специальных нормативных документов, где бы прописывались требования к действиям должностных лиц, осуществляющих внутренний контроль, части планирования, проведения и оформления результатов контроля, не существует. Поэтому каждое предприятия самостоятельно решает для себя эти вопросы. В АО «ИМЗ» данные нормы прописаны в Положении о бухгалтерии (так как бюро контроля и ревизий входит в ее состав), а также в должностных инструкциях ревизоров, в приказах генерального директора об утверждении годовой программы мероприятий по внутреннему контролю.

В своей деятельности ревизоры АО «ИМЗ» не используют критерий общей для проверки существенности, так как экономико-правовой оценке подлежит любой выявленное нарушение с целью не допущения негативных для завода последствий от ошибок и недостатков системы учета и сохранности основных средств.

При качественной оценке  выявленного нарушения ревизор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе контроля искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации и локальных актов завода. Таким образом, ревизору необходимо выявить существенность из контекста поставленного вопроса.

В АО «ИМЗ» планирование мероприятий внутреннего контроля работы происходит следующим образом.

Проверки финансово-хозяйственной деятельности Общества проводятся бюро контроля и ревизий в соответствии с годовым планом (графиком) работы, утвержденным генеральным директором. При необходимости проводятся внеплановые проверки по решению генерального директора или главного бухгалтера. В случае необходимости для проведения проверки может формироваться ревизионная комиссия из числа соответствующих специалистов.

Основными задачами проверок являются: проверка финансово-хозяйственной деятельности общества на предмет соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского и налогового учета, сохранности денежных средств и товарно-материальных ценностей, в том числе основных средств.

Проведению контроля (как правило, в форме ревизии) предшествует изучение материалов, характеризующих работу и показателей структурного подразделения, запланированного к проверке. Производится ознакомление с актами проверок, отчетными данными и другой информацией.

На этапе планирования у соответствующих бюро бухгалтерии запрашивается вся необходимая информация. Например, в части основных средств запрашиваются учетные данные в бюро учета основных средств и капитальных вложений.

Для оценки состояния основных средств в ревизионную комиссию привлекаются специалисты-эксперты из соответствующих служб завода.

Также запрашиваются в установленном порядке у проверяемых подразделений общества копии документов и другие данные.

На основе изучения указанных материалов руководителем проверки - старшим ревизором или начальником бюро составляется план проверки (ревизии), включающий перечень основных вопросов контроля.

План контроля (ревизии) при необходимости может быть дополнен или сокращен руководителем проверки в процессе проведения контрольных процедур.

План и детализирующая его программа разрабатываются на основе действующего инструк­тивного материала, действующего на предприятии, и опыта, накопленного сотрудниками бюро контроля и ревизий. Программу проверки утверждает главный бухгалтер как руководитель отдела, в который входит бюро контроля и ревизий.

В плане должны содержаться следующие моменты:

- цель проверки;

- сроки и место исполнения;

- проверяемый период;

- вопросы, подлежащие проверке.

В разделе «Цель проверки»формулируются главные задачи ре­визии, например: проверка финансово-хозяйственной деятельности цеха, в рамках которой проводятся проверка сохранности активов, использования материальных ресурсов при производстве готовой продукции, оказании услуг, проверка обоснованности списания брака на технологически неизбежные потери и т. п.

В разделе «Вопросы, подлежащие проверке»перечисляются вопросы, подлежащие раскрытию в ходе проверки.

В разделе «Сроки и место исполнения»указываются время начала и окончания ревизии, промежуточные контрольные сроки, место расположения объектов ревизии.

План проверки основных средств представлен в таблице 4.1. Он является универсальным, то есть применяется при ревизии любого структурного подразделения завода

Таблица 4.1 - План проверки основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| Цель ревизии | Проверка основных средств |
| Сроки и место проведения ревизии | Указывается срок проведения ревизии и структурное подразделения |
| Проверяемый период | Указывается срок, за который проводятся контрольные процедуры. Как правило, это один год |
| Вопросы подлежащие проверке: | Ревизор |
| 1. Документальное оформление операций с основными средствами | Указывается состав ревизионной комиссии или конкретный ревизор |
| 2. Проверка сохранности основных средств | Указывается состав ревизионной комиссии или конкретный ревизор |
| 3. Проверка учета основных средств | Указывается состав ревизионной комиссии или конкретный ревизор |
| 4. Проверка эффективности использования основных средств | Указывается состав ревизионной комиссии или конкретный ревизор |

Целью разработки программы проверки (ревизии) является проведение ее в сжатые сроки на высоком профессиональном уровне: правильно составленная программа ревизии концент­рирует внимание ревизора на основных вопросах ревизии, рас­крывает их содержание, т.е. помогает ревизующему детально прове­рить каждый вопрос.

Кроме того, программа проверки гарантирует «реальность» проведения контрольных процедур, то есть предусматривается возможность привлечения к ревизии допол­нительных ресурсов, специалистов. Например, нельзя провести экспертизу пригодности основных средств без привлечения соответствующих специалистов из компетентных служб завода.

Приведем программу ревизии с части основных средств на примере ревизии структурного подразделения завода ФОК «Сосновый» (отдел 192).

Таблица 4.2 - Программа контроля основных средств отдела 192 (ФОК «Сосновый»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Контрольные процедуры в части основных средств, подлежащие выполнению в рамках комплексной ревизии структурного подразделения АО «ИМЗ» | Источники информации для проверки | Срок |
| 1 Проверка правильности отнесения объектов к основным средствам и формирования первичных документов при поступлении основных средств | Товарные накладные, акты о приеме-передаче основных средств, счета-фактуры  | 01.09.2015 |
| 2. Проверка правильности формирования корреспонденций счетов при учете основных средств | Учетные регистры | 01.09.2015 |
| 3. Проверка правильности формирования первичных документов при поступлении основных средств | Акты на выбытие основных средств, счета-фактуры | 02.09.2015 |
| 4. Проверка правильности начисления амортизации | Расчет амортизации | 03.09.2015 |
| 5. Проверка затрат на капитальный ремонт основных средств | Первичные документы, подтверждающие затраты, учетные регистры | 04.09.2015 |
| 6. Проверка затрат на текущий ремонт основных средств | Первичные документы, подтверждающие затраты, учетные регистры | 07.09.2015 |
| 7. Проверка операций по внутреннему перемещению | Накладные на внутреннее перемещение, учетные регистры | 08.09.2015 |
| 8. Выборочная инвентаризация основных средств | Инвентаризационная опись | 09.09.2015 |
| 9. Анализ эффективности использования основных средств | Расчеты отдела № 104 «Планово-экономический отдел» по запросу начальника бюро контроля и ревизий | 10.09.2015 |

Таким образом, на заводе разработан и применяется регламент планирования контрольных мероприятий: в рамках годовой программы ревизий составляется график проверок. Проверка проводится поэтапно согласно плана, план детализируется в программе проверки (ревизии) для конкретного структурного подразделения.

**4.3 Организация и методика внутрихозяйственного контроля основных средств**

### Ревизор в ходе осуществления проверки документально оформляет все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих его выводы, а также доказательств того, что проверка проводилась в соответствии с действующим законодательством и внутренними регламентами общества.

Приведем выписки из рабочих документов ревизоров в части проведенного контроля основных средств структурного подразделения ФОК «Сосновый» (отдел № 192). Так как основных средств у профилактория много, поэтому основной способ проверки - выборочный, что допускается согласно локальным нормативным актам завода.

Таблица 4.3 - Выписка из рабочего документа ревизора в части «Проверки оформления первичных документов»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Реквизиты документа | Характер выявленного нарушения | Характер выявленного нарушения, мнение ответственных лиц проверяемого структурного подразделения | Общий вывод по контрольной процедуре |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Товарная накладная N 121 от 21.11.2014 | Не указан номер договора поставщика, нет расшифровки подписи грузополучателя, отсутствует дата получения основного средства | С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Организация может разработать собственную форму первичной документации, что и сделал поставщик | При разработке следует учитывать, что первичный учетный документ обязательно должен содержать реквизиты, перечисленные в ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ:- наименование и дата составления документа;- наименование экономического субъекта, составившего документ;- содержание факта хозяйственной жизни;- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; |

Продолжение таблицы 4.3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|  |  |  | - подписи, фамилии (с инициалами), а также должности лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, либо лиц, ответственных за оформление свершившегося события. Вывод**:** Отказ в вычете "входного" НДС. Отказ принятия расходов для уменьшения налогооблагаемой базы |
| Счет-фактура N 22 от 21.11.2014 | Не указан номер договора поставщика | Не указан номер договора поставщика | Внести номер договора в счет-фактуру (запросить документ на замену у поставщика) |
| Акт о приеме-передаче основных средств N 1 от 21.11.2014 | В шапке документа не указана организация-сдатчик, не заполнен реквизит ОКПО | В шапке документа не указана организация-сдатчик, не заполнен реквизит ОКПО | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета |
| Счет-фактура № 13 от 02.02.2014, товарная накладная № 13 от 21.11.2014 | Компьютер Samsung был принят к учету в составе материальных запасов на сч. 10 "Материалы" по стоимости приобретения 62 711,87 руб. | Компьютер Samsung был принят к учету в составе материальных запасов на сч. 10 "Материалы" по стоимости приобретения 62 711,87 руб. | Поскольку данный объект соответствует условиям, перечисленным в п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, компьютер относится к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования 60 мес. и стоимостью более 40 тыс. руб. Поэтому его следовало принять к учету в составе основных средств на сч. 01 "Основные средства". Кроме того в Учетной политике АО «ИМЗ» указано, что компьютерная и оргтехника учитывается в составе основных средств независимо от стоимости |

Ревизором проверена правильность отнесения к основным средствам имущества предприятия в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01. В результате проверки выявлено, что по видам основные средства на предприятии подразделяются следующим образом:

- машины и оборудование;

- передаточные устройства;

- транспортные средства;

- хозяйственный инвентарь;

- прочие основные средства.

Это общезаводская классификация, в структурном подразделении она выдерживается.

К основным средствам отнесены активы со сроком полезного использования более 12 месяцев, стоимостью на дату принятия к бухгалтерскому учету не менее 100 тыс. руб. за единицу, а также компьютерная и оргтехника независимо от стоимости (бухгалтерией не выполнено данное условие).

В ходе проверки установлено, что между профилакторием и ООО "Софт" заключен договор поставки N 34 от 26.09.2014. Общая цена договора составляет 213 300 руб., в том числе НДС. Согласно п. 2.2 договора указанная цена включает доставку оборудования покупателю.

Ревизором обнаружено, что услуги по монтажу лечебного оборудования в физиокабинет были списаны единовременно на затраты предприятия, но согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, сумма, уплачиваемая за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования, включается в первоначальную стоимость основного средства. Согласно договору подряда на монтажные работы N 25 от 08.10.2014 стоимость работ составила 194 000 руб., в том числе НДС. Поставщиком был составлен акт на выполненные работы N 5 от 03.12.2014 и выставлен счет-фактура N 5 от 03.12.2014. В карточке по сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражена сумма основного средства без монтажных работ. Результаты проверки отражены в сличительной таблице 4.4.

Таблица 4.4 - Проверка правильности корреспонденции счетов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонденция предприятия | Корреспонденция аудитора |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| Оплачен счет поставщика | 213 300,00 | 60.2 | 51 | 60.2 | 51 |
| Отражена стоимость основных средств | 180 762,71 | 08.4 | 60.1 | 07 | 60.1 |
| Выделен НДС | 32 537,29 | 19.1 | 60.1 | 19.1 | 60.1 |
| Принят к вычету НДС | 32 537,29 | 68.2 | 19.1 | 68.2 | 19.1 |
| Бухгалтерская справка.Зачтен аванс | 213 300,00 | 60.1 | 60.2 | 60.1 | 60.2 |
| Станок введен в эксплуатацию | 180 762,71 | 01.1 | 08.4 |  |  |
| Отражена стоимость услуг по монтажу оборудования | 164 406,00 | 26 | 60.1 | 07 | 60.1 |
| Выделен НДС | 29 594,00 | 19.1 | 60.1 | 19.1 | 60.1 |
| Оборудование передано в монтаж | 345 168,71 |  |  | 08.4 | 07 |
| Основное средство введено в эксплуатацию | 345 168,71 |  |  | 01.1 | 08.4 |

При проведении проверки были сделаны некоторые выводы.

Оборудование в учете включается в состав основных средств. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению для отражения в учете производственного оборудования, требующего монтажа, необходимо использовать сч. 07 "Оборудование к установке" в корреспонденции с кредитом сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по фактической себестоимости приобретения. Фактическая стоимость оборудования складывается из цен и расходов на приобретение и доставку оборудования на склады организации.

При сдаче оборудования для монтажа его стоимость должна быть списана со сч. 07 "Оборудование к установке" в дебет сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы". В связи с невыполнением этих требований обществу следует произвести исправительные записи в учете.

Таким образом, в обществе появилась сумма в 164 406 руб., излишне отнесенная на общехозяйственные расходы, которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в текущем периоде. И в расчетах по налогу на прибыль доначислению подлежит 20% от этой суммы, т.е. отчисления по налогам и сборам возрастут на 32 881,2 руб. за минусом сокращения налога на прибыль от начисленной амортизации с указанной суммы.

Результаты проверки оформления первичных документов отражены в рабочем документе (таблица 4.5).

Таблица 4.5 - Проверка оформления первичных документов на выбытие основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| Реквизиты документа | Характер выявленного нарушения |
| Акт о списании объекта основных средств (ф. N ОС-4) от 23.08.2014 | Не указан номер приказа на списание основных средств, нет подписи генерального директора, нет данных бухгалтерского учета в разд. 2 |
| Товарная накладная от 23.08.2014 N 041028 | Отсутствует дата отпуска и получения сервера, не указана расшифровка подписи получателя, отсутствует номер накладной |
| Счет-фактура от 23.08.2014 N 041028/08/23/0002 | Не заполнен реквизит грузополучателя, отсутствует прочерк в незаполненных столбцах |

Также в рамках ревизии силами специалистами планово-экономического отдела проведена проверка эффективности использования основных средств (таблице 4.6).

Таблица 4.6 - Показатели эффективности использования основных средств

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2014 г. к 2012 г. ,в % |
| Фондоотдача, руб. | 0,32 | 0,33 | 0,26 | 83,22 |
| Фондоемкость, руб. | 3,15 | 3,07 | 3,79 | 120,17 |
| Фондорентабельность, % | 1,05 | -26,18 | -10,75 | - |

Как видно из табл. 4.6 все показатели эффективности использования основных средств ухудшились, что связано с ухудшением положения завода в целом.

Для анализа состояния внутреннего контроля в части учета основных средств в АО «ИМЗ» воспользуемся тестом внутреннего контроля, предложенным Алборовым Р.А. (таблица 4.7).

Таблица 4.7 - Оценка внутреннего контроля АО «ИМЗ» в части учета основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направления и вопросы тестирования | Ответы | Примеча-ние |
| Нет ответа | да | нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | УсловияВедутся ли детализированные регистры для различных видов основных средств |  | х |  |  |
| 2 | РеальностьФиксируются ли в учете места размещения и эксплуатации основных средств и за кем они закреплены |  | х |  |  |
| 3 | Отражается ли в учете факт сдачи в аренду основных средств |  | х |  |  |

Продолжение таблицы 4.7

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4 | Проводится ли периодическая инвентаризация основных средств |  | х |  | Ежегодно перед состав-лением годовой отчетности, но не проводится в случае смены материально-ответственного лица |
| 5 | ПолнотаЗастрахованы ли основные средства на случай стихийных бедствий |  |  | х |  |
| 6 | Анализируются ли коэффициенты покрытия? Когда производился последний анализ? |  |  | х |  |
| 7 | Анализируется ли периодически правильность начисления налогов? Когда производился последний анализ? |  |  | х |  |
| 8 | РазрешениеПодготавливаются ли счета на арендную плату и предложения по аренде для просмотра и утверждения руководству |  | х |  |  |
| 9 | Подписываются ли главным бухгалтером и утверждаются ли руководителем акты приема-передачи основных средств |  | х |  |  |
| 10 | Точность Выбрал ли вариант начисления амортизации в учетной политике |  | х |  |  |
| 11 | Производится ли проверка правильности начисления амортизации |  | х |  |  |

Продолжение таблицы 4.7

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 12 | КлассификацияВыбран ли в учетной политике вариант учета затрат на ремонт основных средств |  | х |  |  |
| 13 | Бухгалтерский учетСоответствуют ли данные регистров данным Главной книги |  | х |  |  |
| 14 | Переодизация Отражаются ли в учете основные средства на дату утверждения акта приема-передачи? |  | х |  |  |

Как видно из таблицы 4.7 система внутреннего контроля основных средств имеет недостатки: не проводится инвентаризация при смене материально-ответственных лиц; основные средства не застрахованы, что несет в себе хозяйственный риск.

В своей деятельности ревизоры АО «ИМЗ» не используют критерий общей для проверки существенности, так как экономико-правовой оценке подлежит любой выявленное нарушение с целью не допущения негативных для завода последствий от ошибок и недостатков системы учета и сохранности основных средств.

При качественной оценке  выявленного нарушения ревизор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе контроля искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации и локальных актов завода. Таким образом, ревизору необходимо выявить существенность из контекста поставленного вопроса.

Проверяя состав основных средств, необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным постановлением Госкомитета РФ по стандартизации, методологии и сертификации от 26.12.1994г. № 359.

Проверяя состав, структуру и стоимость основных средств, дополнительно необходимо потребовать информацию о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об арендованных у других организаций основных средствах.

Важной задачей контроля основных средств в организации ,является проверка состояния их хранения, сохранности и эксплуатационного состояния. В ходе проверки необходимо выяснить, за кем закреплены те или иные объекты, как организованы их охрана и порядок хранения.

По степени использования объектов основные средства подразделяются на находящиеся в: эксплуатации; запасе (резерве); стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и на консервации.

В ходе этой проверки определяются обеспеченность организации основными средствами, размещение отдельных объектов по ее подразделениям, соблюдение действующего порядка их учета. В частности, необходимо: убедиться в правильности организации аналитического учета; обращать внимание на наличие инвентарных номеров объектов, технической документации, сроки поступления и оприходования объектов на баланс организации.

Особо тщательно следует проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации основных средств, а также инвентаризационные описи и приложенные к ним протоколы заседания инвентаризационных комиссий, сличительные ведомости, ведомости результатов последней инвентаризации, решения руководства организации по итогам ее проведения и правильности отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете. В ходе проверки рекомендуется проведение контрольной инвентаризации или хотя бы осмотра отдельных объектов основных средств.

При проверке сохранности основных средств необходимо убедится: в правильности оценки основных средств в бухгалтерском учете в соответствии с нормами Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств (ПБУ 6/01); проводилась ли переоценка этих объектов.

Следующей важной задачей контроля основных средств является выявление соблюдения действующего порядка их приобретения и списания, а также отражения их наличия и движения в бухгалтерском учете.

Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавливают путем изучения первичных документов и записей по счетам 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При проверке поступления основных средств в порядке их безвозмездной передачи устанавливают наличие соответствующих двусторонних актов приема-передачи указанных объектов, их техническое состояние и своевременность оприходования и закрепления за материально ответственными лицами.

Отдельно следует проверить операции по оприходованию полученных основных средств в виде вкладов в уставный капитал. Необходимо проверить также правильность оценки приобретенных основных средств. Так основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

В ходе дальнейшей проверки необходимо установить правильность начисления амортизации по основным средствам. По приобретенным (построенным) и введенным в эксплуатацию основным средствам, амотризационные отчисления производятся одним из следующих способов:

- линейным способом;

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Применение одного из способов амортизации стоимости по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока их полезного использования, кроме случаев нахождения объектов на реконструкции и модернизации или по объектам, переданным по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев.

Следует уделить особое внимание проверке правильности отнесения суммы амортизации на издержки производства (обращения) или списания за счет соответствующих источников средств. При обнаружении ошибок необходимо их исправить, путем внесения соответствующих исправительных записей в регистры бухгалтерского учета.

Далее необходимо проверить правильность начисления и отчисления на счета бухгалтерского учета арендной платы за имущество. Проверка осуществляется по текущей (краткосрочной) и долгосрочной аренде (лизингу) основных средств. Также необходимо проверить правильность составления договоров по аренде и лизингу имущества, порядок расчета и структуру арендных платежей.

Важным этапом контроля является проверка правильности учета и отнесения затрат на ремонт основных средств. При проверке необходимо установить наличие соответствующих документов. В АО «ИМЗ» в качестве таких документов проверяются: планы на проведение текущих и капитальных ремонтов, сметы, актов приема-передачи выполненных работ, договоров подряда, актов технического осмотра зданий и сооружений, правильность и своевременность составления указанных документов. Также проверяется правильность формирования издержек по статьям затрат; не завышались ли нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. Целесообразность и законность операций по ремонту устанавливаются на основе проверки первичных документов: нарядов на сдельные работы, ведомостей дефектов на ремонт машин, оборудования, лимитно-заборных карт на расход материальных ценностей.

Используется также встречная сверка документов: проверяются документы в цехах и подразделениях, чьи основные средства ремонтировались и документы ремонтных цехов, также используется прослеживание операций, устный опрос ответственных лиц, выборочную контрольную инвентаризацию объема и качества выполненных ремонтных работ, письменные запросы подрядчиков, прослеживание документов, аналитические процедуры окупаемости затрат на ремонт.

Затем необходимо проверить правильность учета и финансирования затрат на ремонт основных средств. Расходы на все виды ремонта (текущий, средний, капитальный) основных средств в АО «ИМЗ» списываются непосредственно на себестоимость продукции.

При наличии ремонтных работ следует обязательно проверить и проанализировать: насколько достоверны показатели проектно-сметной документации на ремонт и приемо-сдаточных актов на выполненные объемы работ; не скрываются ли под видом ремонта зданий и сооружений затраты на новое строительство или реконструкцию, относящиеся к капитальным вложениям. Все затраты на ремонт основных средств основной деятельности относятся, как известно, на себестоимость продукции, и в случае необоснованного их увеличения искажается конечный финансовый результат (прибыль) организации.

**4.4** **Обобщение и порядок оформления результатов внутреннего контроля основных средств**

По итогам проведенного контроля составляется акт ревизии в трех экземплярах. Первый экземпляр акта (отчета) передается руководству проверяемого структурного подразделения, второй — вместе с распорядительным документом поступает в бухгалтерию предприятия, третий — отправляется генеральному директору для принятия управленческих решений по результатам ревизии.

К актам (отчетам) прикладываются акты проверки наличия материальных ценностей, технико-экономические заключения, заключения лабораторных анализов, объяснительные записки должностных и материально-ответственных лиц и другие документы в зависимости от тематики проведенной проверки.

Акты (отчеты) проверки деятельности структурных подразделений предприятия (тематических проверок) можно условно подразделить на две части — вводную и описательную.

Во вводной части указываются следующая информация:

- дата, сроки и место проведения проверки;

- цель проверки;

- дата проведения последней проверки.

Описательная часть акта (отчета) включает разделы в соответствии с вопросами, указанными в акте ревизии.

Результаты излагаются на основании проверенных данных и фактов, подтвержденных имеющимися на предприятии документами, результатами встречных проверок, заключений специалистов и экспертов, объяснений должностных и материально-ответственных лиц.

При описании нарушений, выявленных в ходе аудита, обязательно указываются в чем суть нарушения, какие требования нормативные документы нарушены, кем, когда и за какой период допущены нарушения, размер документально подтвержденного ущерба.

Выводы и голословные утверждения в акте не допускаются. Также не допускается правовая и морально-этическая оценка действий должностных и материально-ответственных лиц.

Затем на основании акта (отчета) проверки руководителям соответствующих структурных подразделений направляется письмо или приказ директора предприятия с предложениями (распоряжениями) по устранению допущенных нарушений и недостатков, наказанию виновных лиц и требованием о предоставлении отчета о проделанных мероприятий по устранению выявленных нарушений.

Результаты проведенного внутреннего контроля основных средств обобщенны в виде таблицы 4.8

АКТ внутреннего контроля

основных средств структурного подразделения АО «ИМЗ» ФОК «Сосновый» за 31.08.2014-31.08.2015

Старший ревизор: Ягодова И.В.

В процессе контроля основных средств проведена проверка фактов, имевшими место в период с 01.08.2014 по 31.08.2015 г. в ФОК «Сосновый», являющимся структурным подразделением АО «ИМЗ», выделенным на самостоятельный баланс. Контроль проводился согласно утвержденному годовому плану проверок в разрезе вопросов, указанных в утвержденной программе контроля.

Результаты проведенного контроля систематизированы и представлены в таблице 4.8

Таблица 4.8 - Результаты внутреннего контроля основных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Выявленные ошибки | Порядок исправления | Налоговые и административные последствия |
| В товарной накладной от 21.11.2013 N 121 не указан номер договора поставщика, расшифровка подписи грузополучателя неразборчива | Указать в накладной номер договора, уточнить расшифровку подписи грузополучателя | Отказ в вычете "входного" НДС. Отказ принятия расходов для уменьшения налогооблагаемой базы |
| В шапке акта о приеме-передаче основных средств от 21.11.2014 N 1 не указана организация-сдатчик, не заполнен реквизит ОКПО | Внести в акт о приеме-передаче основных средств необходимые реквизиты | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета |
| Оборудование, требующее монтажа, принято к учету на сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" | Оборудование, требующее монтажа, первоначально учитывается на сч. 07 "Оборудование к установке". Следует произвести исправительные записи в учете | Нарушения правил ведения бухгалтерского учета |
| В товарной накладной от 23.08.2014 N 041028 отсутствует дата отпуска и получения основного средства, не указана расшифровка подписи получателя, отсутствует номер накладной | Внести в накладную недостающие реквизиты: поставить дату отпуска и получения основного средства, зарегистрировать накладную и проставить номер, расшифровать подпись получателя | Отказ в вычете "входного" НДС для покупателя. Отказ принятия расходов для уменьшения налогооблагаемой базы |
| Компьютер отнесен на сч. 10 "Материалы" | Сделать исправительные записи в учете и предоставить данные в отдел № 6 для уточненной декларации по налогу на прибыль | Искажение учета и отчетности, рассчитать и уплатить пени |

По результатам внутреннего контроля потери от искажений в товарной накладной от 21.11.2014 N 121 заключаются в отказе налогового органа в вычете "входного" НДС. Неуказанные реквизиты в товарной накладной от 23.08.2014 N 041028 приведут к отказу налоговой службы принять расходы для уменьшения налогооблагаемой базы.

В результате неверного отнесения объекта основных средств на сч. 10 "Материалы" предприятие не воспользовалось правом уменьшить налогооблагаемую прибыль на 5226 руб., а значит, уплатило излишний налог на прибыль. Из-за неверного отнесения услуг по монтажу основных средств на затраты предприятия в расчетах по налогу на прибыль доначислению подлежат 32 881,2 руб. за минусом суммы налога на прибыль от недоначисленной амортизации по причине неверного отражения в учете монтажных работ.

В качестве мер по совершенствованию методики внутреннего контроля АО «ИМЗ» предлагаем:

- разработать внутренние стандарты проверки каждого раздела учета:

1) основных средств;

2) товарно-материальных ценностей;

3) дебиторской задолженности

4) и других разделов учета

 на основе действующих стандартов аудиторской деятельности, в том числе должна быть внедрена практика расчета уровня существенности для каждого раздела проверки. Это позволит стандартизировать процесс проверки, сделать его понятным и прозрачным, а также свести к минимуму возможности злоупотреблений и нарушений со стороны ревизоров и проверяемых субъектов.

Также предлагаем разработать систему мотивации труда работников, осуществляющих функции внутреннего контроля.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

АО «Ижевский механический завод» создано» в 2013 г. в соответствии с Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом от 26.12.1995 «Об акционерных обществах», Федеральным законом от 21.12.2001 №178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» и другими законодательными актами Российской Федерации путем реорганизации федерального государственного унитарного предприятия «Ижевский механический завод».

Проведенный анализ финансово-хозяйственной деятельности завода показал:

Выручка от продажи продукции в 2014 году - 3 351 591 тыс. руб., ее прирост к 2012 г . составил 8,6%. Важно отметить, что рост себестоимости превышает рост дохода по основному виду деятельности.

За счет указанной динамики показателей выручки и себестоимости предприятие за анализируемый период ухудшило показатели валовой прибыли: в 2014 г. этот показатель упал по сравнению с 2012 г. на 69,4%, а в 2013 г. предприятие получило валовой убыток к в размере 71810 тыс. руб.

В 2013 г. и 2014 гг. предприятие работало убыточно по основному виду деятельности (убыток от продаж составил 134200 тыс. руб. и 23066 тыс. руб. соответственно). Аналогичная ситуация с прибылью (убытком) до налогообложения, причем убыток еще более существенный по сравнению с убытком от основного вида деятельности. Следовательно, не профильные виды деятельности (прочие) также являются убыточными.

В итоге чистый убыток в 2014 г. составил 106499 тыс. руб., это почти в 2 раза меньше, чем в 2013 г. (221197 тыс. руб.), однако ситуация очень серьезная и может привести к процедуре банкротства.

Показатель рентабельности в 2012 г. составил 3,08 и трансформировался в 2013-2014 гг. в показатель убыточности из-за отрицательных финансовых результатов деятельности (-4,42% и -0,68% соответственно).

АО «ИМЗ» находится в нестабильном и тяжелом финансовом положении, хотя все же имеется перспектива выхода из него при условии дальнейшего роста выручки в большем темпе, чем себестоимость, и оптимизации прочих доходов и расходов предприятия.

 Бухгалтерский учет в АО «ИМЗ» ведется в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями по ведению бухгалтерского учета, а также другими нормативными и инструктивными документами. Бухгалтерский учет на данном предприятии автоматизирован, используется программа «1С - Предприятие».

Внутренний контроль находится на среднем уровне. В качестве сильных сторон отметим наличие службы внутреннего контроля, в качестве слабых - низкий квалификационный уровень бухгалтеров из-за невысокой заработной платы (порядка 15 тыс. руб.).

Также недостатком системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля является отсутствие графика документооборота по центрам ответственности. У материально – ответственных лиц не конкретных сроков представления документов в бухгалтерию, поэтому в организации часто встречаются случаи, когда первичные документы на приход не обработаны.

**В настоящее время на заводе реализуется проект перехода на новую учетную систему: 1С: Бухгалтерия версия 8.3.**

В соответствии с Учетной политикой АО «ИМЗ»:

«К основным средствам для целей настоящей инструкции относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты стоимостью свыше 100 000 руб., используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд предприятия в течение длительного времени (свыше 12 месяцев).

 Персональные компьютеры и внешние устройства к ним (принтеры, сканеры и др.), копировальные аппараты и транспортные средства учитываются в составе основных средств не зависимо от их стоимости».

Операции по движению (поступлению, внутреннему перемещению, выбытию) основных средств оформляются первичными учётными документами, формы которых утверждаются приказом генерального директора - настоящее время утверждено применение унифицированных форм. Документы, поступающие в общество от сторонних организаций принимаются к учету, если содержат все необходимые реквизиты.

Применяемые АО «Ижевский механический завод» в учете основных средств корреспонденции счетов соответствуют требованиям Инструкции по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94, а также принятой Учетной политике предприятия и разработанной внутренней Инструкции по учету основных средств.

В целом, можно утверждать, что учет основных средств в АО «ИМЗ» организован на высоком уровне, ответственными лицами отслеживаются изменения действующего законодательства в данной сфере и своевременно вносятся коррективы в учетный процесс.

Однако отметим, что на заводе очень сильны традиции, зачастую методы учета применяются исходя именно из уже давно сложившейся практики, а не из экономической целесообразности.

Уже было отмечено, что в настоящее время учет ведется в частично автоматизированной форме в морально устаревшей версии 1с «Предприятие» верс.7. Новое руководство понимая не правильность такого подхода разрабатывает проект перехода завода на современную версию 8.3 данной программы, которая позволит автоматизировать учет полностью.

В рамках полноценной автоматизации предлагаем:

Провести анализ обоснованности применяемого способа начисления амортизации и сроков полезного использования. Такой анализ необходимо проводить регулярно. В учетной системе для этой аналитической процедуры есть вся необходимая информация. Такой анализ должен быть вменен в функционал отдела 104 «Планово-экономический отдел». По его результатам руководству завода должны быть рекомендованы проекты управленческих решений: оставить сроки и способ без изменения или изменить их на иные с подробными расчетами экономического эффекта от таких изменений.

Следующее предлагаемое направление совершенствования учета основных средств на заводе - учет ликвидационной стоимости основных средств в учете.

Совершенно очевидно, что в ближайшее время отечественные организации будут вынуждены применять принципы и правила международных стандартов учета, так как коренным образом поменяется все российское бухгалтерское законодательство. Поэтому крайне важно быть к этому готовым. Предлагаемые в настоящей работе предложения совершенствования в учете основных средств преследуют две цели: повышение объективности учетных данных (отражения экономической сути операций) и ориентацию существующей системы учета АО «ИМЗ» на применение принципов международных стандартов бухгалтерского учета.

Система внутреннего контроля в АО «ИМЗ» охватывает весь диапазон процедур, методов и механизмов контроля, создаваемых руководством общества для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что достигаются следующие основные цели:

* соблюдение требований законодательства;
* подготовка достоверной финансовой отчетности;
* обеспечение эффективности операционной деятельности.

Процедуры внутреннего контроля являются неотъемлемой частью бизнес-процессов АО «ИМЗ».

В АО «ИМЗ» планирование мероприятий внутреннего контроля работы происходит следующим образом.

Проверки финансово-хозяйственной деятельности Общества проводятся бюро контроля и ревизий в соответствии с годовым планом (графиком) работы, утвержденным генеральным директором. При необходимости проводятся внеплановые проверки по решению генерального директора или главного бухгалтера. В случае необходимости для проведения проверки может формироваться ревизионная комиссия из числа соответствующих специалистов.

На заводе разработан и применяется регламент планирования контрольных мероприятий: в рамках годовой программы ревизий составляется график проверок. Проверка проводится поэтапно согласно плану, который детализируется в программе проверки (ревизии) для конкретного структурного подразделения.

В настоящей работе была исследована методика организации внутреннего контроля основных средств на примере одного из структурных подразделений - профилактория завода.

По итогам проведенного контроля составляется акт ревизии в трех экземплярах. Первый экземпляр акта (отчета) передается руководству проверяемого структурного подразделения, второй — вместе с распорядительным документом поступает в бухгалтерию предприятия, третий — отправляется генеральному директору для принятия управленческих решений по результатам ревизии.

В результате выявлено:

По результатам внутреннего контроля потери от искажений в товарной накладной от 21.11.2014 N 121 заключаются в отказе налогового органа в вычете "входного" НДС. Неуказанные реквизиты в товарной накладной от 23.08.2014 N 041028 приведут к отказу налоговой службы принять расходы для уменьшения налогооблагаемой базы.

В результате неверного отнесения объекта основных средств на сч. 10 "Материалы" предприятие не воспользовалось правом уменьшить налогооблагаемую прибыль на 5226 руб., а значит, уплатило излишний налог на прибыль. Из-за неверного отнесения услуг по монтажу основных средств на затраты предприятия в расчетах по налогу на прибыль доначислению подлежат 32 881,2 руб. за минусом суммы налога на прибыль от недоначисленной амортизации по причине неверного отражения в учете монтажных работ.

В качестве мер по совершенствованию методики внутреннего контроля АО «ИМЗ» предлагаем разработать внутренние стандарты проверки каждого раздела учета: основных средств, товарно-материальных ценностей, дебиторской задолженности и т.д. на основе действующих стандартов аудиторской деятельности, в том числе должна быть внедрена практика расчета уровня существенности для каждого раздела проверки. Это позволит стандартизировать процесс проверки, сделать его понятным и прозрачным, а также свести к минимуму возможности злоупотреблений и нарушений со стороны ревизоров и проверяемых субъектов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс РФ. Часть I от 30.11.1994, N 51-ФЗ (в ред. от 22.10.2014 г.).
2. Налоговый кодекс РФ. Часть II от 05 августа 2000 г. N 117-ФЗ (в ред. от 29.12.2014 г.).
3. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (в ред. от 04.03.2014 г.).
4. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. от 04.11.2014).
5. Положение по ведению по бухгалтерскому учету и отчетности, утвержденное Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34 н (в ред. 24.12.2010).
6. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (в ред. 06.04.2015).
7. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (в ред. 06.04.2015).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (в ред. 24.12.2010).
9. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (в ред. 24.12.2010).
10. Положение по ведению по бухгалтерскому учету и отчетности, утвержденное Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34 н (ред. от 24.12.2010).
11. Приказ Министерства финансов Российской Федерации "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации" от 25.11.2011 № 160н.
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94 (в ред. от 08.11.2010).
13. Постановлением Госкомстата Российской Федерации “Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации” от 18.08.1998 № 88 (ред. от 03.05.2000).
14. Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 359 (ред. от 14.04.1998).
15. Приказ Минтруда России от 24.06.2015 N 398н "Об утверждении профессионального стандарта "Внутренний аудитор" Зарегистрировано в Минюсте России 29.07.2015 N 38251.
16. Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 30 июня 1995 г. № 49 (в ред. от 08.11.2010).
17. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010).
18. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебно-практическое пособие. — М.: Дело и сервис, 2004. — 464 с.
19. Алборов, Р. А. Внутрихозяйственный контроль (аудит) в организациях АПК / Р. А. Алборов, Т. Р. Галлямова ; М-во сельского хоз-ва РФ ; Башкирский ГАУ. – Уфа : Изд-во Башкирского ГАУ, 2004. – 80 с.
20. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: «Экзамен», 2010. – 320с.
21. Бухгалтерский учет: Учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Велби; Проспект, 2004. 768 с.
22. Гетьман В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 3. С. 4 - 15.
23. Головач А.М. Внутренний контроль и внутренний аудит в организации: разграничение компетенции // Аудиторские ведомости. 2012. N 1.
24. Ендовицкий Д.А., Мокшина К.Н. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета в контексте проблем учета капитала // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 25.
25. Зырянова Т.В., Терехова Лианский М.Е. Бизнес-модули развития финансового состояния строительных предприятий по международным стандартам // Бухучет в строительных организациях. 2014. N 12. С. 28 - 42.
26. Ибрагимова А.Х. Сущность и преимущества системы сбалансированных показателей для целей стратегического учета // Аудит и финансовый анализ. 2013. N 4. С. 49 - 56.
27. Кантора Е. Экономика предприятия: Учебник для ВУЗов. 2-е изд. - СПБ.: ПИТЕР, 2007.
28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт, анализ хозяйственной деятельности и аудит.-М.: Перспектива, 2010. - 412 с.
29. Кувалдина Т.Б. Основные средства в запасе: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2013. N 6. С. 41 - 44.
30. Кувалдина Т.Б., Задорожная А.Н. Оценка имущества при его принятии к учету: бухгалтерские и налоговые аспекты // Сибирская финансовая школа. 2014. N 3. С. 166 - 169.
31. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2014. 592 с.
32. Мельник М.В. Развитие стратегического аудита // Инновационное развитие экономики. 2012. N 4. С. 42 - 49.
33. Молякова Д. С. Финансы предприятий и отраслей народного хозяйства. – М.: Финансы и статистика, 2010. - 409 с.
34. Панкрухин А.П. Бухгалтерский учет основных средств — М.: Оме-га-Л, 2010. - 356 с.
35. Петров А.М. Бухгалтерский учет основных средств // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2012. N 3.
36. Пятов М.Л. История одного эпиграфа профессора Я.В. Соколова // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014. N 2. С. 29 - 33.
37. Русакова Е.А. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 240 с.
38. Селезнева И.П., Селезнева И.А. Учетная политика - инструмент ведения бухгалтерского учета и оценки платежеспособности организации // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014. N 2. С. 33 - 38.
39. Ситникова В.А. "Сальдированный" подход к учету выбытия основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 46. С. 17 - 25.
40. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2008. - 528 с.
41. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход. М.: Финансы и статистика, 2015. 60 с.
42. Чая В.Т., Белавин А.В. Адаптация международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) к деятельности малых и средних предприятий // Аудит. 2015. N 1. С. 20 - 22.
43. Чая В.Т. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности: задачи и некоторые решения // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 41. С. 55 - 60.
44. Чая В.Т., Кобозева К.В., Чая Г.В., Винидиктова В.И. Организация контроля качества: тенденции и перспективы перехода на международные стандарты // Аудит и финансовый анализ. 2014. N 6. С. 50 - 56.
45. Чая В.Т., Чичерина Е.Н. Методы определения справедливой стоимости активов и обязательств // Аудит и финансовый анализ. 2012. N 3. С. 221 - 226.
46. Чернов В.А. Анализ обеспеченности строительства материальными ресурсами // Бухучет в строительных организациях. 2014. N 11. С. 25 - 33.
47. Чернов В.А. Анализ основного капитала // Аудит и финансовый анализ. 2014. N 3. С. 12.
48. Чернов В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности (080109) "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / Под ред. М.И. Баканова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 127 с.
49. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. 384 с.
50. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Высшее образование, 2008. 448 с.
51. Шеремет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами // Аудиторские ведомости. 2013. N 8.
52. Шеремет А.Д., Соловьева О.В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности: анализ международного опыта // Аудит и финансовый анализ. 2012. N 1. С. 31 - 36.
53. Шульга С.В. Раскрытие информации в финансовой отчетности: этапы эволюции национальных систем и детерминанты интеграции // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 38. С. 43 - 51.
54. Юцковская И.Д., Косарева А.А. Задачи и функции внутреннего аудита в компаниях // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. N 12.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |