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, д.э.н., профессор

–––––––––––––– Р.А. Алборов

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

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему : Учет и аудит 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 А.А. Дмитриева

Научный руководитель

к.э.н., доцент Е.Л. Мосунова

Рецензент В.А. Соколов

к.э.н., доцент

Ижевск 2017

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |
| --- | --- |
| **ВВЕДЕНИЕ**………………………………………………………………. | 4 |
| **1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ** ………………………………………………………….. | 6 |
| 1.1 Теоретические основы учета основных средств……………………… | 6 |
| 1.2 Теоретические основы аудита основных средств …………………… | 14 |
| **2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД» г. ИЖЕВСКА УР**………………………………………………. | 21 |
| 2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации……………..………………………………………………….. | 21 |
| 2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность ………………………………………….. | 25 |
| 2.3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации…………………………………………………………………. | 37 |
| **3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД» г. ИЖЕВСКА УР**………………………. | 40 |
| 3.1 Учет поступления основных средств в организации…………….… | 40 |
| 3.2 Порядок начисления и учет амортизации основных средств в организации………………………………………………………………….  3.3Учет ремонта основных средств в организации………………… …… | 51  58 |
| 3.4 Порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в учете организации………………………………………………………….. | 61 |
| 3.5 Учет выбытия основных средств в организации………………..  3.6Рационализация учета основных средств в организации……………... | 66  71 |
| **4. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД» г. ИЖЕВСКА УР…………………………..……………….** | 76 |
| 4.1 Планирование и программирование аудита основных средств в организации.………………………………………………………… …….. | 76 |
| 4.2 Методика проведения аудита основных средств в организации….. | 82 |
| 4.3 Обобщение и оформление результатов аудита основных средств в организации…………………………………………………………............ | 90 |
| **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ…………………………………………..** | 94 |
| **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ……………………..** | 100 |

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Роль основных средств в деятельности организаций трудно переоценить. Их состояние и эффективное использование влияют на конечные результаты и являются важнейшим фактором в процессе хозяйственной деятельности организаций. Вместе с тем на эффективное и рациональное использование объектов основных средств оказывает значительное влияние организация их бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимая для принятия управленческих решений. Ведение бухгалтерского учета, и в частности учета основных средств, регламентируется нормативными документами. Однако в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств подвергается достаточно частым изменениям, что приводит к определенным затруднениям, связанным с применением новых редакций стандартов на практике. Кроме того, наличие регламентаций в нормативных документах еще не защищает от возникновения практических проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского учета. Поэтому на сегодняшний день вопросы учета основных средств, а также анализа эффективности их использования являются актуальными для любого хозяйствующего субъекта, имеющего данные активы.

Аудит как наиболее эффективный вид контроля на современном этапе способствует организации учета основных средств на высоком уровне, обеспечивая тем самым менеджмент достоверной информацией.

**Цели и задачи исследования.** Цель данной выпускной квалификационной работы заключается в том, чтобы на примере конкретной организации исследовать состояние учета основных средств и провести аудит их использования. Для достижения поставленной цели определены основные задачи исследования:

- исследование теоретических основ бухгалтерского учета и аудита основных средств;

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

- изучение организации и методики учета и аудита основных средств;

- сделать выводы и сформировать рекомендации по совершенствованию учета и аудита основных средств.

**Объектом исследования** является промышленное предприятие, входящее в группу компаний «Концерн Калашников» - АО «Ижевский механический завод».

**Предмет исследования** – учет и аудит основных средств, предъявляемые к ним требования и их документальное оформление.

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

- теоретические положения, определяющие сущность, содержание и методы учета и аудита использования основных средств;

- оценка экономического состояния изучаемой организации;

- рекомендации по совершенствованию учета основных средств, в том числе на основании проведенного аудита.

**Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** являются труды отечественныхученых экономистов, а также нормативные, законодательные акты, регулирующие бухгалтерский учет и аудит основных средств.

При написании выпускной квалификационной работы использованы следующие методы исследования: метод системного анализа, математические и статистические методы, методы сравнений и аналогий, метод обобщений, метод экспертных оценок т.д.

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

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### 1.1 Теоретические основы учета основных средств

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.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе деятельности. Большинство организаций для производства и реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг используют такой вид имущества, как основные средства.

Федченко Е.А. пишет: «Основными фондами считаются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. Основные фонды разделяются на материальные и нематериальные [48].

К материальным основным фондам (основным средствам) относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, жилища, вычислительная техника и оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие виды материальных основных фондов»[48].

Кондраков Н.П. дает следующее определение основным средствам: «Основные средства - это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев» [34].

По мнению Петрова А.М., основные средства - это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в основном в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 мес., или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес. [38].

Тишков И. Е. пишет, что основные средства составляют основу средств труда, являются важнейшим элементом производительных сил, играют определяющую роль для характеристики уровня их развития. Поэтому необходимо дальнейшее совершенствование учета основных средств, т. е. повышения его качества [47].

Панкрухин А.П. указывает на особое значение основных средств в деятельности организация: «Основные средства образуют производственно – техническую базу и определяют производственную мощь организации (учреждения), являются важным звеном в научно – техническом прогрессе, подчиняют себе не только сам процесс труда, но и весь процесс производства, его технологию и организацию» [37].

Основным документом, устанавливающим правила учета основных средств, является Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н (далее - ПБУ 6/01). Причем нормы ПБУ 6/01 применяются с учетом Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н (далее - Методические указания N 91н), а также Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15.

Фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр" подготовлен проект федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) N 1 «Основные средства».

Действующая система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств, представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1 - **Современная система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств**

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный документ | Требования к учету основных средств |
| 1 | 2 |
| О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ | Регламентирует общий порядок учета активов, в частности проведения инвентаризации активов |
| Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н | Дает определение и классификацию объектов основных средств; определяет их оценку и методы начисления |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006): Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 154н | Определяет порядок оценки и учета основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте |

**Продолжение таблицы 1.1**

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: [Приказ](consultantplus://offline/ref=AF13CAC2FA48E6594CB1BCF891C906E830DDFC251107515B1FD5237E945BS0M) Минфина России от 30.03.2001 N 26н | Дает определение и классификацию основных средств; регламентирует их оценку, срок полезного использования, способы начисления амортизации, раскрытие информации о них в отчетности |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н | Определяет порядок и правила признания доходов от поступления объектов основных средств |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н | Определяет порядок и правила признания расходов от выбытия объектов основных средств |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008): Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н | Определяет порядок включения затрат по кредитам и займам в себестоимость инвестиционного актива |
| Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина России от 13.10.2003 N 91н | Детализируют [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=AF13CAC2FA48E6594CB1BCF891C906E830DDFC251107515B1FD5237E94B043445B93423D4F54390451S3M) в отношении классификации, оценки, документации и учета основных средств |
| Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина России от 13.06.1995 N 49 | Определяет порядок проведения инвентаризации основных средств |
| Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н | Определяет порядок отражения основных средств на счетах бухгалтерского учета |

Условия, которые одновременно должны выполняться для того, чтобы актив мог быть принят к учету в составе основных средств (далее - ОС), перечислены в п. 4 ПБУ 6/01. Стоимостного критерия отнесения имущества к объектам ОС эти условия не содержат, но если лимит стоимости актива, закрепленный в учетной политике, не превышает 40 000 руб. за единицу, то активы, удовлетворяющие необходимым условиям, могут отражаться в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01).

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

Основные средства на основании п. 7 ПБУ 6/01 принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, порядок определения которой установлен п. п. 8 - 12 ПБУ 6/01 и зависит от способа поступления основного средства в организацию. Независимо от формы поступления основных средств в организацию первоначальная стоимость формируется с учетом затрат на доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, кроме случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств (п. 14 ПБУ 6/01).

Принимая объект к бухгалтерскому учету, организация должна определить срок его полезного использования. Под сроком полезного использования основных средств понимается период времени, в течение которого использование объекта способно приносить экономическую выгоду (доходы) организации (п. 20 ПБУ 6/01). В целях исчисления налога на прибыль организаций сроки полезного использования основных средств определяются с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. N 1. Несмотря на то что этот документ предназначен для целей налогового учета, он может применяться и в бухгалтерском учете, что предусмотрено п. 1 указанного Постановления.

Стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01). Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01). Прекратить начисление амортизации следует с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта основных средств либо его списания с бухгалтерского учета (п. 22 ПБУ 6/01).

В течение срока полезного использования начисление амортизации не приостанавливается, за исключением случаев, когда объекты по решению руководителя организации переводятся на консервацию сроком более 3 месяцев, а также на период восстановления объектов продолжительностью более 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).

Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится (п. 24 ПБУ 6/01).

Начисление амортизации производится одним из следующих способов, предусмотренных п. 18 ПБУ 6/01: линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Затраты на восстановление основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся (п. 27 ПБУ 6/01). Резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском учете не создаются.

Основные средства, принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, учитываются на счете 01 "Основные средства".

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение их первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании и реконструкции отражается по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08.

Амортизация, накопленная за время эксплуатации объектов основных средств, отражается на счете 02 "Амортизация основных средств". Начисленная сумма амортизации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Стоимость основных средств, выбывающих или не способных приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Доходы и расходы от списания отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (п. 31 ПБУ 6/01).

Планом счетов предусмотрено, что для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 может открываться субсчет "Выбытие основных средств", в дебет которого переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит - сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основного средства списывается со счета 01 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Исследования показали, что, несмотря на то что учетная политика организаций в отношении бухгалтерского учета основных средств, безусловно, построена исходя из требований ПБУ 6/01, варианты учета, допускаемые данным Положением, выбираются (там, где это возможно) таким образом, чтобы полностью соответствовать требованиям налогового учета основных средств. О том, каково в настоящее время соотношение требований бухгалтерского (финансового) и налогового учета основных средств, убедительно свидетельствуют данные, представленные в табл. 1.2.

Таблица 1.2 - **Сравнительная характеристика учета основных средств согласно бухгалтерскому (финансовому) и налоговому учету**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признак сравнения | Сходство | Различия |
| 1 | 2 | 3 |
| Определение основных средств | Аналогичные определения | Существенных различий нет |

**Продолжение таблицы 1.2**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| Первоначальная стоимость основных средств | Аналогичный порядок формирования первоначальной стоимости основных средств | Существенных различий нет |
| Переоценка основных средств | Допущение проведения переоценки | В налоговом учете положительная (отрицательная) сумма переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения |
| Срок полезного использования основных средств | Определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию | В налоговом учете определяется в соответствии с Классификацией основных средств, в бухгалтерском учете - исходя из ожидаемой экономической выгоды. |
| Амортизация основных средств | Соответствие лишь линейного метода начисления амортизации | Несоответствие методов начисления амортизации, отличающихся от линейного метода начисления амортизации |

Данные, представленные в табл. 1.2, свидетельствуют о существенном различии в подходе к учету основных средств в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете, обусловленном различными целями данных видов учета. При этом очевидно и то, что варианты учета основных средств для целей этих видов учета содержат явные пересечения: линейный метод амортизации, оценка по непереоцененной стоимости. Отношение ПБУ 6/01 к использованию классификатора налогового учета для определения срока полезного использования весьма "лояльное": несмотря на то, что такой классификатор не регламентирован ПБУ 6/01, его использование никоим образом не запрещается. Естественно, что в целях сокращения затрат на ведение двух видов расчетов и дополнительный учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств подавляющее число организаций выбирают такие варианты учета основных средств, которые в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете совпадают.

**1.2 Теоретические основы аудита основных средств**

30 декабря 2008 года был принят закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [4].

Настоящий закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности.

Аудит имеет важное значение в системе деловых отношений современного общества. Он полезен не только специалистам, избравшим в качестве профессии бухгалтерский учет и аудит, но и всем пользователям результатов аудиторской деятельности. В современных условиях знаниями об аудите должен обладать любой человек, связанный с бизнесом.

Алборов Р.А. дает следующее определение аудита - предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию сопутствующих услуг [17].

Целью аудита основных средств является выражение мнения достоверности отражения в учете и отчетности информации о наличии и использовании основных средств.

Аудит основных средств отличается от контроля остальных активов по следующим моментам:

- как правило, в бухгалтерском учете меньше записей об этих активах по сравнению с оборотными активами, но в целом это зависит от вида и масштабов деятельности проверяемой компании;

- часто ценность операций с основными средствами для проверяющего является важной по причине их высокой цены, из-за этого возникает риск пропуска или искажения информации по малоценным объектам основных средств;

- в отличие от других активов компании объекты основных средств отражаются в учете на протяжении нескольких лет.

Более того, тот факт, что эти активы имеют продолжительность жизни более одного года, вызывает необходимость проверки амортизационных и кумуляционных счетов. Кроме того, объекты основных средств, например производственное оборудование, могут быть проданы или списаны с баланса, генерируя при этом прибыли или убытки, которые аудитор должен принять во внимание.

Также следует отметить, что при обнаружении в ходе аудита крупных сделок, связанных с объектами основных средств, проверяющий должен провести анализ данных сделок на предмет правильного отражения их результатов в финансовой отчетности компании-клиента, в том числе определить, насколько прозрачными были эти операции для внутренних и внешних пользователей информации о деятельности хозяйствующего субъекта [35].

На рис. 1.1 представлены основные направления аудита основных средств.

┌──────────────────┐

┌───────────┐ │ Финансирование │ ┌───────────┐

│ Покупки, в│ └─────────┬────────┘ │ │

│ том числе ├────┐ │ ┌────┤ Продажи │

│ в лизинг │ │ │ │ │ │

└───────────┘ │ │ │ └───────────┘

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

│Инвестиции,│ ┌─────┴─────┐ │ Объекты │ ┌─────┴─────┐ │ │

│в том числе├─┤Поступление├───┤ основных ├──┤ Выбытие ├─┤ Списание │

│собственные│ └─────┬─────┘ │ средств │ └─────┬─────┘ │ │

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

┌───────────┐ │ │ │ ┌───────────┐

│ Прочее │ │ │ │ │ Прочее │

│поступление├────┘ ┌─────────┴────────┐ └────┤ выбытие │

│ │ ┌──────┤ Использование, ├──────┐ │ │

└───────────┘ │ │вызывающее затраты│ │ └───────────┘

│ └─────────┬────────┘ │

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

│ Амортизация ││ Затраты на ││ Затраты на │

│ ││ обслуживание ││ страхование │

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

Рисунок 1.1 - Направления аудита основных средств [35]

На нем показана также взаимосвязь между основными средствами и операциями, которые анализируют аудиторы в ходе выполнения аудиторских процедур по следующим направлениям: продажа - списание с учета, закупка - оплата, общие затраты - расходы на хранение на складах, накопление - возмещение капиталов, денежные средства - банк.

В имеющейся российской и зарубежной специальной литературе вопросы, касающиеся разработки конкретных методик и рекомендаций к ним, освещены достаточно полно. Методики, рассматривающие вопросы непосредственного проведения аудита, описанные в литературе, имеют довольно общий характер и при их практическом применении возникает необходимость в детализации. В них часто приведены лишь процедуры, которые необходимо выполнить аудитору, конкретные же рекомендации по их выполнению отсутствуют либо описаны поверхностно. Кроме того, описанные в литературе методики не учитывают специфических особенностей, связанных с отраслевой принадлежностью проверяемых предприятий.

Вместе с тем, предложенные различными авторами подходы к методическому обеспечению аудита позволяют разработать удобные в использовании методики, позволяющие организовать процесс аудита использования основных средств более рационально и эффективно.

Бычкова С.М., Карзаева Н.Н., переходя к описанию последовательности проведения аудита основных средств отмечают, что специфика аудита основных средств вытекает из особенностей бухгалтерского учета основных средств в организациях, осуществляющих различные виды деятельности [25].

Детков А.П. считают, что аудит основных средств может быть проведен в четыре главных этапа в деятельности аудитора [29].

Первый этап - подготовка к проведению аудита.

Второй этап в деятельности аудитора - неотложные контрольные действия.

Третий этап - непосредственное проведение аудиторской проверки.

Четвертый этап - это составление итоговых материалов аудиторской проверки, к которым относят аудиторское заключение и письменную информацию аудитора для руководства экономического субъекта по результатам проведения аудита (отчет аудитора) [29].

Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. предлагают изучить вопросы организации учета в следующей последовательности:

* обеспечен ли контроль над наличием и сохранностью основных средств;
* правильно ли отнесены предметы к основным средствам и сгруппированы согласно классификации, принадлежности и характеру участия в производственном процессе;
* правильно ли произведена оценка основных средств в учете;
* правильно ли оформлены и отражены в учете операции по поступлению и выбытию основных средств;
* правильно ли начислены и отражены в учете износ и ремонт основных средств;
* правильно ли отражены данные о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности;
* приняты ли меры по обеспечению сохранности основных средств (для этого необходимо установить, назначены ли приказом руководителя предприятия материально ответственные лица, отвечающие за сохранность основных средств и есть ли письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности);
* соответствуют ли должности материально ответственных лиц перечню должностей и работ предприятия;
* созданы ли условия для обеспечения сохранности материальных ценностей (шкафы, сейфы, закрываемые помещения и т.д.);
* оборудовано ли помещение пожарно-охранной сигнализацией;
* организован ли порядок вывоза материальных ценностей с территории предприятия;
* проводились ли инвентаризации [25].

Аудит основных средств выявляет, как была проведена последняя инвентаризация, какие и когда была выявлены ошибки, и как они исправлены. Если инвентаризация основных средств не проводилась более двух-трех лет, то аудитор может потребовать ее проведения. Это позволит более качественно провести последующую проверку и уменьшить аудиторский риск.

Аудит средств при проверке отчетности по основным средствам включает в себя проверку:

* соответствия форм бланков утвержденным формам;
* соответствия записей сводного аналитического учета записям в главной книге и балансе;
* правильности записей в форме №5 годового отчета о наличии и движении основных средств;
* правильности проведения проводок по учету основных средств;
* ведения учета на забалансовых счетах.

Панкрухин А.П. предлагает проведение аудита основных средств и нематериальных активов в следующей последовательности:

* проверка операций поступления, перемещения и выбытия основных средств и нематериальных активов;
* определение первоначальной стоимости данных активов;
* документальное оформление;
* своевременность и правильность начисления и включения в издержки производства амортизационных отчислений по ним;
* определение остаточной стоимости активов;
* отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств и нематериальных активов;
* проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения, сохранности и эффективности использования основных средств;
* проверка фактического использования в финансово-хозяйственной деятельности объектов нематериальных активов [37].

Таблица 1.3 **- Аналитические процедуры, применяемые при аудите основных средств**

|  |  |
| --- | --- |
| Аналитические процедуры | Возможные ошибки |
| Сравнение информации об основных средствах компании из ее финансовых отчетов с внутренними записями в учете, в том числе в специализированных программах его автоматизации | Вероятно отсутствие высокой мотивации проверяющего для точного сравнения данных из этих источников |
| Сопоставление чистой бухгалтерской стоимости основных средств с величиной источников долгосрочного финансирования | Возможно выявление нехватки ресурсов для финансирования инвестиций в основные средства из этого источника |
| Сравнение и анализ за несколько лет соотношения сумм начисленной амортизации и брутто-стоимости основных средств, в первую очередь производственного оборудования | Допущенные в прошлых периодах ошибки в начислении амортизации могут продолжать аккумулироваться в записях текущего периода |
| Сравнение сумм затрат на приобретение объектов основных средств, отраженных в финансовом учете, с другими источниками информации, например данными управленческого и складского учета, информацией из отдела продаж и т.п. | Потенциально допустимо выявление несовпадений данных по покупке основных средств из разных источников информации об этих операциях |
| Анализ совершенных расходов за проверяемые периоды на ремонт и техническое обслуживание объектов основных средств | Несовпадение сумм капитализации на данные расходы |
| Сравнение стоимости основных средств и некоторых показателей производства, таких как фондоотдача и фондоемкость | Возможно выявление неиспользованного и списанного оборудования, которое продолжает учитываться в бухгалтерском учете аудируемого лица |

Аналитические процедуры применяются для оценки вероятности появления ошибок как в данных об основных средствах, а следовательно, и в области их закупок, так и в отношении использования этих активов клиентом. На основании выявленных с помощью таких процедур ошибок аудитор может сконцентрироваться на процессе планирования своей работы.

Таким образом, анализ источников доказывает, что существует множество подходов к аудиту основных средств. Тем не менее, постоянно меняющаяся в настоящее время нормативная база в части основных средств вызывает возникновение различных ошибок на этапах учета использования основных средств. В связи с чем возникает объективная необходимость в разработке на практике методологического подхода к проверке данного участка учета с учетом специфики каждого конкретного предприятия.

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

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

АО «Ижевский механический завод» реорганизовано в 2014 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 2014 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 Б.

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 В) 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 управляющий 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, отделение профилактики и медицины, отдел ЖКУ.

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 2013 – 2015 гг. в таблице 2.1

Таблица 2.1 - **Основные показатели финансовых результатов деятельности АО «ИМЗ»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2015 г. в % к 2013 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Выручка, тыс. руб. | 3201571 | 4080961 | 4455493 | 139,2 |
| 2.Себестоимость, управленческие, коммерческие расходы, тыс. руб. | 3249182 | 4121418 | 4284358 | 131,9 |
| 3.Валовая прибыль, тыс. руб. | 20877 | 28136 | 249572 | 1195,4 |
| 4. Прибыль от продажи, тыс. руб. | -47611 | -28136 | 249572 | - |
| 5.Прибыль (убыток) до налогообложения (+;-), тыс. руб. | -212271 | -3976598 | 46053 | - |
| 6.Чистая прибыль (убыток) (+;-), тыс. руб. | -192348 | -3995419 | 16820 | - |
| 7.Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+;-), % | -1,41 | 0,66 | 5,64 | - |
|

Выручка от продажи продукции в 2015 году - 4455493 тыс. руб., ее прирост к 2013 г . составил 39,2%. Важно отметить, что рост себестоимости ниже рост дохода по основному виду деятельности.

За счет указанной динамики показателей выручки и себестоимости предприятие за анализируемый период улучшило показатели валовой прибыли: в 2015 г. этот показатель вырос по сравнению с 2013 г. на 1095,4%.

В 2013 г. и 2014 гг. предприятие работало убыточно по основному виду деятельности (убыток от продаж составил 28136тыс. руб. и 47611 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 были убыточными. В 2015 г. ситуация улучшилась, предприятие получило прибыль по итогам года в размере 16820 тыс. руб.

Показатель убыточности в 2013 г. составил 1,41% , в 2014-2015 гг. в показатель рентабельности ввиду получения прибыли от продаж составил соответственно 0,66% и 5,64%.

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 организации**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2015 г. в % к 2013 г.** |
| **А.Показатели эффективности использования трудовых ресурсов** | | | | |
|
| 1..Затраты труда, тыс.чел.-час. | 12111 | 12031 | 11641 | 96,12 |
| 2. Производительность труда руб./ чел.-час. | 514 | 659 | 744 | 144,79 |
| 3.Фонд оплаты труда, тыс.руб. | 1971047 | 2087822 | 2100782 | 106,58 |

**Продолжение таблицы 2.2**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4.Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 1,62 | 1,95 | 2,12 | 130,57 |
| **Б.Показатели эффективности использования материальных ресурсов** | | | | |
| 5.Материалоотдача, руб. | 1,59 | 2,11 | 2,92 | 183,50 |
| 6.Материалоемкость, руб. | 0,63 | 0,47 | 0,34 | 54,49 |
| 7.Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,01 | 0,01 | 0,06 | 906,60 |
| 8. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 1,01 | 1,01 | 0,96 | 94,75 |
| **В.Показатели эффективности использования капитала** | | | | |
|
| 9.Рентабельность совокупного капитала (актива), % | -2,98 | -132,29 | 1,25 | - |
| 10.Рентабельность собственного капитала, % | -3,73 | -232,38 | 2,64 | - |
| 11.Рентабельность внеоборотных активов, % | -3,91 | -264,31 | 3,09 | - |
| 12.Рентабельность оборотных активов, % | -12,54 | -264,87 | 2,10 | - |

Проанализировав данные таблицы 2.2 можно прийти к выводам:

- затраты тыс.чел /часов уменьшилась на 3,88%, что связано с со снижением численности персонала в 2014-2015 гг по сравнению с 2015 г., так как на заводе производится оптимизация в том числе и численности работников;

- фонд платы труда вырос на 6,58% за анализируемый период под влиянием инфляционных процессов. Рост средней заработной платы фактически составил около 10%, однако за счет уменьшения численности персонала итоговый показатель изменения фонда оплаты труда составил меньшее значение;

- производительность труда выросла на 44,79%, то есть оптимизация кадров имеет положительный экономический эффект – трудовые ресурсы используются более эффективно;

- вывод сделанный выше подтверждает и рост такого показателя, как выручка на 1 руб. оплаты труда, который составил 30,57%. В целом, отметим существенный рост показателей эффективности использования труда;

- показатели эффективности использования материальных ресурсов свидетельствуют об увеличении материалоотдачи (на 83,50%) за счет роста выручки и отстающей от ее по темпам роста величины материальных затрат, соответственно снижается величина материалоемкости продукции (на 45,51%). Данная динамика также достигнута благодаря программам оптимизации затрат, реализованных в 2015 г.;

- показатели прибыль на 1 руб. материальных затрат и затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг) также существенно улучшились. Таким образом, можно констатировать повышение эффективности использования материальных ресурсов завода;

- в 2013-2014 гг. все показатели рентабельности составляли отрицательные значения, так как завод работал убыточно, в 2015 г. АО «ИМЗ» работало и использовало капитал рентабельно. Однако, показатели рентабельности являются не существенными (менее 5%), что требует дальнейшего улучшения и оптимизации производственной деятельности завода.

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 2014, 2015 гг.

Далее рассмотрим показатели эффективности использования основных средств общества (табл. 2.3).

Таблица 2.3 – **Показатели эффективности использования основных средств организации**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2015 г. в % к 2013 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб. | 5358673 | 3344493 | 1353708 | 25,26 |
| в т.ч.производственных | 4929979 | 3076933 | 1272486 | 25,81 |
| 2.Фондовооруженность, тыс.руб./чел. | 860,14 | 540,39 | 226,07 | 26,28 |
| 3.Фондоемкость, руб. | 1,67376 | 0,81954 | 0,30383 | 18,15 |
| 4.Фондоотдача, руб. | 0,60 | 1,22 | 3,29 | 550,89 |
| 5.Рентабельность использования основных средств, % | -3,59 | -119,46 | 1,24 | - |

Среднегодовая стоимость основных средств уменьшилась в анализируемом периоде (74,74%). Данное изменение обусловлено реорганизацией завода, проведенной в 2014 г, когда из единого имущественного комплекса были выделены социальная сфера и производственный комплекс – 300 в самостоятельное юридическое лицо – АО «ИМЗ-2). Ввиду значительного сокращения стоимости основных средств на балансе АО «ИМЗ» наблюдаем отрицательную динамику показателя фондовооруженности (на 73,72%). Фондоотдача выросла в 5,5 раз, благодаря существенному росту выручки и значительному сокращению среднегодовой стоимости основных средств. Показатель фондоемкости прямо пропорционален показателю фондоотдачи – поэтому он уменьшается, что свидетельствует об уменьшении стоимости основных средств, приходящихся на 1 руб. выручки.

Наглядно динамику показателей использования основынх средств представим на рис. 2.1- 2.3.

Рисунок 2.1 – Динамика фондовооруженности за 2013-2015 гг.

Рисунок 2.2 – Динамика фондоотдачи и фондоемкости за 2013-2015 гг.

Рисунок 2.3 – Динамика фондорентабельности за 2013-2015 гг.

Далее на основании данных таблицы 2.4 проанализируем движение денежных средств организации.

Таблица 2.4 - **Движение денежных средств в организации, тыс. руб.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** | **2015 г. к 2013 г., %** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| **1.Остаток денежных средств на начало отчетного периода** | 5 125 | 951 | 2 295 | 44,8 |
| **2.Поступление денежных средств-всего** | 4 459 259 | 6 320 084 | 5 684 096 | 127,5 |
| в том числе: |  |  |  |  |
| а) от текущей деятельности | 3 201 571 | 3 951 949 | 4 222 186 | 131,9 |
| б) от инвестиционной деятельности | 856 | 2826 | 2291 | 267,6 |
| в) от финансовой деятельности | 1 256 832 | 2 365 309 | 1 459 619 | 116,1 |
| **3.Расходывание денежных средств - всего** | 4 463 433 | 6 318 740 | 5 657 464 | 126,8 |
| в том числе: |  |  |  |  |
| а)в текущей деятельности | 3 180 694 | 3 673 751 | 4 468 045 | 140,5 |
| б)в инвестиционной деятельности | 9513 | 9260 | 45309 | 476,3 |
| в) в финансовой деятельности | 1 273 226 | 2 635 729 | 1 144 110 | 89,9 |
| **4.Чистые денежные средства – всего** | -4 174 | 1 344 | 26 632 | -638,0 |
| в том числе: |  |  |  |  |
| а) от текущей деятельности | 20 877 | 278 198 | -245 859 | -1177,7 |
| б) от инвестиционной деятельности | -8 657 | -6 434 | -43 018 | 496,9 |
| в) от финансовой деятельности | -16 394 | -270 420 | 315 509 | -1924,5 |
| Величина влияния изменений курса иностранной валюты |  | 707 | 1 098 |  |
| **5.Остаток денежных средств на конец отчетного периода** | 951 | 2 295 | 30 025 | 3157,2 |

Проанализировав данные таблицы 2.4, 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 27,5%. Вместе с тем увеличивается темп роста расходования денежных средств – на 26,8%. Остаток денежных средств организации в 2015 году по сравнению с 2013 годом увеличился и составил на конец 2015 года 3057,2%.

В организации наблюдается тенденция того, что денежные средства поступают, в основном, от выручки от продажи продукции. По инвестиционной и финансовой деятельности наблюдаются оттоки денежных средств (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 2.5.

Таблица 2.5 - **Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости АО «ИМЗ»**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Нормальное ограничение** | **На конец года** | | | **2015 г. в % к 2013 г.** |
| **2013 г.** | **2014 г.** | **2015 г.** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 1,125 | 1,360 | 1,316 | 116,91 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥0, 2 | 0,001 | 0,321 | 0,018 | 2855,84 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,203 | 0,321 | 0,494 | 243,60 |

**Продолжение таблицы 2.5**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_ | 265182 | 206717 | 251494 | 94,84 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_ | 709100 | 390062 | 831823 | 117,31 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.: | \_ | -1116204 | -936182 | -1108929 | 99,35 |
| а) собственных оборотных средств |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_ | -672286 | -752837 | -528600 | 78,63 |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,799 | 0,569 | 0,472 | 59,10 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 0,271 | 0,692 | 1,037 | 382,16 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,037 | 0,069 | 0,068 | 182,99 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,157 | 0,138 | 0,114 | 73,05 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 3,685 | 1,445 | 0,964 | 26,17 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,217 | 0,431 | 0,526 | 242,09 |

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 вне диапазоне нормативного значения в течение всего периода анализа.

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 2013-2015 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 2013-2015гг. также ниже нормативного значения.

Таким образом, баланс завода не ликвиден.

Показатель наличия собственных оборотных средств в 2015 г. составил 94,84% от аналогичного показателя 2013 г., что безусловно, является отрицательным моментом для предприятия.

Общая величина основных источников формирования запасов и затрат в 2015 г. наоборот на 17,31% выросла по сравнению с 2013 г. Однако, предприятие испытывает дефицит собственных и общих источников финансирования деятельности.

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

Коэффициент автономии (коэффициент концентрации собственного капитала) характеризует долю собственности владельцев организации в общей сумме авансированных средств. В динамике данный показатель снизился – в 2015 году по сравнению с 2013. 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 2013 годом коэффициент маневренности завода существенно вырос, благодаря разделения завода на отдельных юридических лиц.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования показывает, какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных источников. Его показатель выше нормального значения в течение 2013-2015гг.

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 финансовом положении, хотя все же имеется положительная динамика 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 организации**

АО «ИМЗ» ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных в соответствии с принятой Учетной политикой.

Положение «Учетная политика АО «Ижевский механический завод» по бухгалтерскому учету» устанавливает совокупность способов ведения бухгалтерского учета путем выбора способа из нескольких, допускаемых [законодательством](consultantplus://offline/ref=339BEA25DD2542C0CBF1373C8A23C43679AD2BBB9AFAE6F6363BAF613E5ABC37B52C24ED96867AtEz0F) Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами, либо разработки соответствующего способа, исходя из требований ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и иных [положений](consultantplus://offline/ref=9AE688B05631FA53D92747881B31C5B6343A43DC857584F6DB99BA847827A278E92F1A1419CC49W0F3F) по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуется:

- на уровне Предприятия – главным бухгалтером.

-на уровне подразделений, выделенных на отдельный баланс – начальником бюро бухгалтерского учета.

Ответственные лица за организацию и ведение учета (оперативного, бухгалтерского) по Предприятию и меры их ответственности устанавливаются соответствующими нормативными документами Предприятия.

Ответственность работников Предприятия за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности определяется в соответствии с внутренними нормативными документами Предприятия.

Структура и численность подразделений, ответственных за ведение бухгалтерского учета на Предприятии, определяется внутренними нормативными актами Предприятия.

- отдел 194 «Отдел медицины и профилактики»;

- отдел 196 «Комбинат питания»;

Подразделения, имеющие отдельный баланс, ведут учёт в рамках учётной политики Предприятия, отражают факты хозяйственной жизни с применением рабочих планов счетов, согласно приложений.

Наделены правом составления бухгалтерской, статистической, налоговой отчётности и обязаны представлять её в отдел Главной бухгалтерии. Объём отчётности и сроки её представления определяются графиком документооборота Предприятия.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Порядок оформления первичных учетных документов, использование и хранение, регламентируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, Документооборот в обществе определен графиком документооборота, утвержденным приказом по предприятию.

На Предприятии организована система внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью. Для достижения целей функционирования системы внутреннего контроля в области своевременной подготовки финансовой отчетности и обеспечения ее достоверности на Предприятии организован внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – внутренний контроль).

Система внутреннего контроля включает в себя четыре ключевых элемента:

- контрольная среда;

- оценка рисков;

- контрольные действия;

- информационные системы и методы коммуникации;

Под контрольной средой понимается осведомленность и действия главного бухгалтера, а также начальников бюро бухгалтерского учета обособленных подразделений, направленные на установление и поддержание внутреннего контроля. Контрольная среда влияет на эффективность контроля и включает в себя следующие составляющие:

- доведение до сведения бухгалтерской службы принципов честности и других этических ценностей;

- профессионализм (компетентность работников); повышение квалификации работников

- наделение ответственностью и полномочиями.

Под оценкой рисков понимаются технологии и процессы, позволяющие выявлять, анализировать и по возможности устранять существенные риски в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также их возможные последствия.

Контрольные действия обеспечивают выполнение распоряжений руководства, а также позволяют управлять рисками, связанными с достижением Предприятия поставленных целей и минимизировать их. К ним относятся:

- разграничение обязанностей и ответственности работников бухгалтерии;

- соблюдение внутренних документов, регламентирующих порядок и отражение в учете хозяйственных операций;

- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации (сверка расчетов с контрагентами, сверка с банками остатков денежных средств на счетах, сверка данных об арендованном и сданном в аренду имуществе и т.п.);

- контроль за исполнением графика документооборота, графика закрытия отчетного периода;

- осуществление контроля за изменением (исправлением) в данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности закрытых отчетных периодов;

- координацию деятельности с внешним аудитором общества

- организация проверок сохранности ценностей;

- проведение мероприятий внутреннего аудита, целевых ревизий финансово-хозяйственной деятельности общества и его обособленных подразделений в соответствии с утвержденными Планом и Программой документальных ревизий и проверок и по указанию руководства

- другие контрольные действия.

Информационные системы и методы коммуникации помогают осуществлять поиск, сбор и обмен информацией в формате и во временных рамках, позволяющих руководству и другим работникам выполнять свои обязанности. В частности:

- финансовая учетная система формирует точную, полную и своевременную финансовую информацию;

- обеспечена защита информации, включая контроль доступа, создание резервных копий.

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 18-20тыс. руб.).

**В настоящее время на заводе реализуется проект автоматизации учетных процессов (автоматизированная система используется отдельными автономными модулями, единой автоматизированной платформы нет, некоторые раздела учета до сих пор ведутся не в автоматизированном формате).**

1. **УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «ИЖЕВСКИЙ МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД» г. ИЖЕВСКА УР**
   1. **Учет поступления основных средств в организации**

Прежде, чем перейти, к непосредственным вопросам учета основных средств на исследуемом заводе, определим, что в соответствии с учетной политикой общества относится к данным объектам.

В соответствии с Учетной политикой АО «ИМЗ»: «Бухгалтерской учет объектов основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств при единовременном выполнении условий, установленных пунктом 4 ПБУ 6/01:

* объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Предприятия либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
* объект предназначен для использования свыше 12 месяцев и стоимостью более чем установленной в п.5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
* не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
* объект способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

В составе объектов основных средств независимо от стоимости также признаются:

* объекты, требующие государственной регистрации (транспортные средства и т.п.);
* объекты недвижимости (здания, сооружения и т.д.).
* вычислительная техника и оргтехника

В составе объектов основных средств также числятся объекты основных средств, временно не используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг.

Предприятие выделяет следующие группы ОС:

- Здания кроме жилых;

- Сооружения;

- Силовые машины;

- Рабочие машины;

- Машины и оборудование;

- Измерительные регулирующие устройства и приборы;

- Средства механизации и автоматизации инженерного труда;

- Вычислительная техника;

- Прочие машины и оборудование;

- Транспортные средства;

- Производственный и хозяйственный инвентарь;

- Инструмент;

- Мебель;

- Земельные участки;

- Другие виды основных средств (библиотечный фонд, музейные экспонаты).

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п.4 ПБУ 6/01, и стоимостью не более установленного размера стоимости за единицу отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы». Порядок учета таких активов изложен в разделе 8 настоящего положения.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы».

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»).

Синтетический учет основных средств в АО «Ижевский механический завод» ведется в денежной оценке. Для этого используются балансовые счета: 01 «Основные средства». Данный счет имеет два субсчета: 01.1 «Основные средства»; 01.2«Выбытие основных средств».

Аналитический учет представляет собой в АО «Ижевский механический завод» пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по [ф. N ОС-6](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF857EOFs4K). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект или на группу однотипных объектов, которым присваивается инвентарный номер. Заполнение инвентарных карточек (книг) производится на основе первичной документации: актов (накладных) приемки-передачи [(ф. N ОС-1)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF867BOFs1K), актов на списание основных средств ([ф. N ОС-4](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K), [ОС-4а](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF857AOFsCK)), технических паспортов и других документов. Описи инвентарных карточек ведутся бухгалтерией в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости (в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации) отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Принятие к учету основных средств осуществляется на основании акта о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) в следующем порядке:

1. Приобретаемые объекты основных средств, не требующие монтажа на дату готовности объекта к эксплуатации, независимо от факта подачи документов на государственную регистрацию прав (при необходимости проведения такой регистрации).

2. Приобретаемые объекты основных средств, требующие монтажа – на дату готовности к эксплуатации.

3. Оборудование, подлежащее обязательному прохождению входного контроля – не ранее даты его проведения, при условии готовности объекта к эксплуатации (доведения до рабочих характеристик и т.п.).

4. Объекты основных средств, создаваемые хозяйственным способом – на дату готовности к эксплуатации (на дату принятия решения об использовании объекта в качестве основного средства).

5. Объекты строительства - на дату фактической готовности объекта к использованию.

Объект строительства считается фактически готовым к использованию, если он приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями предприятия и когда на ввод в эксплуатацию основного средства не требуется существенных затрат. Ввод объектов ОС осуществляется, независимо от факта наличия/отсутствия разрешения на строительство и (или) разрешения на ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта и (или) подачи документов на государственную регистрацию прав.

Решение о фактической готовности объекта строительства к использованию принимается заказчиком строительства объектов КС и/или уполномоченной комиссией исходя из технологических, производственных, технических потребностей предприятия и оформляется организационно-распорядительным документом подразделения предприятия. Дата фактической готовности объекта строительства к использованию соответствует либо предшествует дате начала его фактической эксплуатации.

На дату фактической готовности объекта к эксплуатации оформляется:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б); инвентарная карточка)

Автомототранспортные средства и другие виды самоходной техники, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств на дату принятия от поставщика, при условии готовности объекта к эксплуатации, вне зависимости от факта регистрации транспортного средства.

Приобретенные в собственность земельные участки (объекты природопользования) принимаются в состав объектов основных средств на момент подачи документов на регистрацию права собственности предприятия на соответствующий объект.

Объекты, отвечающие условиям признания основных средств (в частности: по которым подтверждена готовность к эксплуатации и существуют намерения предприятия использовать объект: в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд) находящиеся в запасе (на складе), учитываются на счете 01 «Основные средства». Амортизация по таким основным средствам начисляется в общеустановленном порядке.

Под уполномоченными комиссиями понимаются соответствующие комиссии предприятия, обладающие по отдельности или в совокупности следующими полномочиями:

1. принятие решений относительно приема-передачи, оценки состояния и срока полезного использования, ввода в эксплуатацию объектов основных средств;
2. принятие решений относительно существенности затрат на ввод в эксплуатацию основного средства;
3. принятие решений относительно консервации объектов основных средств;
4. принятие решений относительно списания объектов основных средств;

Состав уполномоченных комиссий утверждается организационно-распорядительным документом предприятия с обязательным включением представителей технических служб предприятия.

Учет основных средств и амортизационных отчислений по ним осуществляется в суммах округленных до целых рублей. Возникающие при этом разницы от округления относить на прочие доходы и расходы.

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) не денежными 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 октябре 2015 г. оборудования для цеха 56.

Таблица 3.1 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по учету поступления основных средств за октябрь 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 | Отражена покупная стоимость поступившего оборудования в цех 56 | 556300 | 08 | 60 | Накладная,  [счет-фактура](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A32CCD813F452DC114005ADBAE7F6DD0C9BB222FCAF877AF5O9s8K) |
| 2 | Отражен НДС по стоимости приобретенного оборудования | 100134 | 19.2 | 60 | Счет-фактура |
| 3 | Отражена стоимость работ по установке оборудования | 112540 | 08 | 60 | Акт о выполненных  работах (оказанных  услугах) |

**Продолжение таблицы 3.1**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 4 | Отражен НДС со стоимости монтажных работ | 20257 | 19.1 | 60 | Счет-фактура |
| 5 | Погашена задолженность перед поставщиком | 656434 | 60 | 51 | Выписка банка из расчетного счета,  платежное поручение |
| 7 | Введено в эксплуатацию приобретенное оборудование по первоначальной стоимости | 668840 | 01 | 08 | Акт (накладная) приемки-передачи основных средств ([ф. ОС-1)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF867BOFs1K) |
| 8 | Предъявлен к вычету НДС | 120391 | 68.1 | 19.1 | Счета-фактуры |

Пообъектный (аналитический) учет основных средств ведется с использованием инвентарных карточек (книг) учета объектов основных средств [формы N ОС-6](consultantplus://offline/ref=F2C085E1CB7F1A2096404A505F06551044BC4CAF1C135069521A1AC6F643728C2FB29BB4D7EB0Fh2A9O). Инвентарные карточки открываются на каждый инвентарный объект.

Заполняется инвентарная карточка не только на основании акта приема-передачи, но и на основании технических паспортов и других документов на приобретение инвентарного объекта основных средств. В карточке приводятся данные об объекте основных средств, сроке полезного использования, способе начисления амортизации, а также указываются индивидуальные особенности объекта.

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.

* оборотно-сальдовая ведомость— это документ, отражающий состояние различных счетов на первое число месяца, квартала, года. Также отражаются остатки счета по состоянию на конец предыдущего учетного периода, и приход и расход за этот период. Оборотно-сальдовая ведомость бывает помесячной, поквартальной и годовой — сводной.
* шахматная ведомость - форма отражения и периодического обобщения бухгалтерских записей в разрезе корреспондирующих синтетических счетов. Содержит итоговые суммы однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций. Представляет собой таблицу, горизонтальные строки которой отведены для записей по дебетуемым счетам, а вертикальные колонки - для записей по кредитуемым счетам. В местах пересечения колонок и строк приводятся итоговые суммы (обороты) всех операций по указанным корреспондирующим счетам. Однократной записью осуществляется двойное отражение операций. В отличие от оборотной ведомости простой формы, Шахматная оборотная ведомость содержит не только суммы оборотов каждого счёта, но и слагаемые этих оборотов. Это позволяет проверить полноту и правильность записей по счетам, а также видеть экономическую сущность операций, отражённых по дебету и кредиту каждого счёта, и выявить ошибки в корреспонденции 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 (в нашем случае 01 счету). Она предназначена для проверки правильности учетных записей общего ознакомления с состоянием хозяйственной финансовой деятельности АО «Ижевский механический завод» и проверкой правильности данных перед составлением нового баланса.
* анализ счета - за период и по датам - представляет собой перечень счетов с которыми были корреспонденции у счета 01 с указанием их сумм за период. Удобный регистр в том случае, когда необходимо выявить какую-то хозяйственную операцию, то есть максимально сузить диапазон поиска нужной информации.
* карточка счета – в нее включаются все операции с счетом 01. Кроме того, в карточке счета отражаются остатки на начало и конец периода, обороты за период и остатки после каждой операции.

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

Первичные документы

Синтетический учет

Аналитический учет

Регистры синтетического учета

Опись инвентарных карточек

Инвентарная карточка учета ОС (форма ОС-6)

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

сверка

Регистры аналитического учета движения ОС

Главная книга

Пояснения к бухгалтерскому балансу

Бухгалтерский баланс

* последовательность записей;
* сверка записей.

Рисунок 3.1 - Схема документооборота по учету основных средств в АО «Ижевский механический завод»

**3.2 Порядок начисления и учет амортизации основных средств**

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

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) Предприятию. Срок полезного использования определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

По приобретенным объектам при определении сроков полезного использования основных средств используется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ № 1.

Срок полезного использования каждого конкретного объекта основных средств устанавливается в пределах группы, определенной в соответствии с Постановлением № 1 от 01.01.2002 г Правительства РФ. Если срок полезного использования не может быть установлен исходя из требований Классификации основных средств, технические службы определяют срок полезного использования такого объекта, исходя из технической документации на приобретаемый объект основных средств (гарантийный талон, технический паспорт) в рамках амортизационных групп, утвержденных Постановлением Правительства РФ №1 от 01.01.2002 года.

По приобретенным объектам основных средств, бывшим в употреблении, срок полезного использования определяется с учетом срока полезного использования предыдущего собственника.

При приобретении объекта основных средств, срок полезного использования которого уже достиг нормативного срока эксплуатации (или оставшийся срок полезного использования бывшего в эксплуатации объекта составляет 12 месяцев и менее), срок полезного использования указанного объекта определяется решением уполномоченной комиссии в соответствии с требованиями техники безопасности и другими факторами.

По излишкам объектов основных средств в эксплуатации, выявленным по результатам инвентаризации, на момент принятия объекта к бухгалтерскому учету срок полезного использования устанавливается по решению уполномоченной комиссии.

Срок полезного использования объекта основных средств в виде капитальных вложений в арендованные основные средства устанавливается равным сроку полезного использования объекта аренды (на основании полученной у арендодателя копии акта ввода в эксплуатацию или должным образом оформленной справки). При определении срока полезного использования объекта основного средства в виде капитальных вложений в арендованные основные средства используется классификация основных средств в соответствии с Постановлением Правительства РФ №1. При этом период начисления амортизации ограничен сроком действия договора аренды. Остаточная стоимость капитальных вложений в арендованные основные средства после истечения срока аренды списывается в состав прочих расходов Предприятия.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется на дату ввода объекта в эксплуатацию и не пересматривается, кроме случаев улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации.

Порядок определения срока полезного использования и начисления амортизации по объектам основных средств после достройки, дооборудования, модернизации и реконструкции изложен в разделе 7.5.

Начисление амортизации по всем объектам основных средств производится линейным способом).

Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. При применении линейного способа начисления амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты к нормам амортизационных отчислений не применяются.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств (включая основные средства после реконструкции и модернизации) начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В аналогичном порядке начисляется амортизация по объектам основных средств, находящимся в запасе (резерве).

Амортизация не начисляется:

* по объектам основных средств, переведенным на консервацию сроком более 3 месяцев согласно приказа по предприятию. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала консервации;
* по объектам основных средств, находящимся на реконструкции или модернизации продолжительностью более 12 месяцев по приказу по предприятию. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала реконструкции или модернизации;
* по объектам ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

По ОС, переведенным из консервации сроком свыше 3-х месяцев в эксплуатацию, начисление амортизации возобновляется в порядке, действовавшем до момента консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта ОС на консервации. Амортизация начисляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла расконсервация.

По объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам, начисляется амортизация в общеустановленном порядке. При этом расходы по амортизации этих объектов относятся к расходам по обычным видам деятельности Предприятия.

Корреспонденции счетов по учету амортизации за апрель 2016 г. приведены в таблице 3.2

Таблица 3.2 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по начислению амортизации за апрель 2016 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 общепроизводствен-ного 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 |

Наряду с суммой начисленной амортизации организация использует по новым объектам основных средств право отнести единовременно в расходы, уменьшающие налог на прибыль, до 30% затрат на их приобретение. Данный вид расхода получил название «амортизационная премия».

Величина амортизационной премии ограничена и ее предельный размер зависит от амортизационной группы основного средства, по которому премия рассчитывается (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Таблица 3.3 – **Порядок определения «амортизационной премии» в соответствии с учетной политикой организации для целей налогообложения**

| **Предельный размер амортизационной премии** | **Амортизационная группа** | **База исчисления** |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 10% | I-II,  VIII-X | Первоначальная стоимость основных средств (кроме полученных безвозмездно) или расходы, понесенные при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств |
| 30% | III — VII |

Так, завод в феврале 2016 г. приобрел пресс-форму для литья полуфабрикатов в пистолетном производстве, первоначальная стоимость которой равна 88 000 руб., в том числе НДС – 13423 руб. Срок полезного использования данного основного средства - 2 года.

В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ разрешается в первый месяц начисления амортизации единовременно списать в расходы 30 процентов стоимости основного средства. Но данный факт никак не отражается в бухгалтерском учете. По этой причине в первый месяц начисления амортизации сумма расходов в налоговом учете будет принципиально больше, чем в бухгалтерском. В связи с этим начисляется временная разница, поскольку рано или поздно списанные суммы сравняются, так как первоначальная стоимость в бухгалтерском и налоговом учете по данной пресс форме совпадает. При начислении амортизации по пресс форме в первом месяце начислено ОНО (отложенное налоговое обязательство), а со второго месяца оно списывается, так как сумма налоговой амортизации станет меньше суммы бухгалтерской амортизации.

Амортизационная премия равна 74576 (88000-18%НДС) руб. × 30 %=22372 руб . Она будет включена в расходы в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию- с марта, 2016 года. Сумма, с которой будет начисляться амортизация в налоговом учете, равна 74576-22372.= 52203 руб.. Ежемесячная сумма налоговой амортизации начиная с марта 2016 года – 2175 руб. (52203 руб. × 1/24).

Ежемесячная сумма бухгалтерской амортизации начиная с марта 2016 года – 3107(74576 × 1/24).

Тогда в бухгалтерском учете в марте сумма расходов составляет 3107 руб., а в налоговом учете в том же месяце признаны расходы в размере 2175+22372=24548 руб. Налогооблагаемая временная разница составит 24548-3107=21441 руб. Соответствующее ей ОНО – 24441\*20%=4288 руб.

Данная ситуация представлена в табл. 3.4.

 Таблица 3.4 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по начислению амортизации по начисление ОНО при применении амортизационной премии**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № 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 | Февраль 2016г.:  Принята к учету пресс форма | 74576 | 01 | 08 | Акт (накладная) приемки-передачи основных средств ([ф. ОС-1)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF867BOFs1K) |

**Продолжение таблицы 3.4**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Март 2016г.:  Начислена амортизация по пресс форме | 3107 | 20 | 02 | Ведомость начисления амортизации |
| 3 | Отражено ОНО | 4288 | 68 | 77 | Бухгалтерская справка |
| 4 | Ежемесячно с апреля 2016: уменьшается ОНО | 186 | 77 | 68 | Ведомость начисления амортизации |

Таким образом, применяемые АО «Ижевский механический завод» при амортизации основных средств корреспонденции счетов также соответствуют требованиям Инструкции по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94, а также учетной политике предприятия).

Отметим, что расчеты налоговых разниц в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в настоящее время не автоматизирован в учетной системе и производится в табличном редакторе (эксель) бухгалтером сводного бюро. Рассчитанные суммы общими итогами с помощью бухгалтерской справки заносятся в учетную систему.

Основным учетным регистром является ведомость начисления амортизации. Если ведомость начисления амортизации сформирована по данным бухгалтерского учета, то она считается регистром бухгалтерского учета, если сформирована по данным налогового учета, то она считается, соответственно, регистром налогового учета.

В данном расчете приведены данные в разрезе групп основных средств, объектов основных средств по первоначальной и остаточной стоимости, накопленной и начисленной в отчетном периоде амортизации.

**3.3 Учет ремонта основных средств**

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)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8672OFs5K), 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. 3.5 представлены корреспонденции счетов в части учета ремонтных работ за апрель 2016 г.

Таблица 3.5 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по отражению ремонта основных средств за октябрь 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 |
| 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 | 52689 | 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 | 4012 | 60 | 51 | Выписка по банковскому счету |
| 9 | Списаны на затраты материалы, использованные при ремонте основных средств производственного назначения | 52456 | 20 | 10 | Требование-  [накладная](consultantplus://offline/ref=26A7904A38D1505B1D3A3FE09DCEA92AE8E4FAE3B9329342C5084C12X9p1H) |
| 10 | Списаны на затраты материалы, использованные при ремонте основных средств общехозяйственного назначения | 12219,8 | 26 | 10 | Требование-  [накладная](consultantplus://offline/ref=26A7904A38D1505B1D3A3FE09DCEA92AE8E4FAE3B9329342C5084C12X9p1H) |
| 11 | Отнесена на затраты по ремонту заработная плата работников | 254784 | 26 | 70 | Расчетно-платежная ведомость |

**Продолжение таблицы 3.5**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 12 | Отнесенным на затраты по ремонту социальные страховые взносы заработной платы работников | 79492 | 26 | 69.1, 69.2, 69.3,69.4 | Расчетно-платежная ведомость |

Для целей учета также используется стандартный набор регистров учета рассмотренный в пункте 3.1., при этом выбираются необходимые отремонтированные объекты, либо затратные счета.

**3.4 Порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в учете организации**

В организации проводится инвентаризация основных средств, целью которой является установление фактического наличия объектов основных средств, соответствие его учетным данным, а также выявление состояния данных активов. Сроки и обстоятельства, при которых проводится инвентаризация, указываются в приказе генерального директора о проведении инвентаризации.

Инвентаризация активов и обязательств АО «ИМЗ» проводится в порядке, установленном законодательством РФ, Регламентом процесса «Инвентаризации активов и обязательств» и иными внутренними нормативными и организационно-распорядительными документами предприятия.

Инвентаризация основных средств заключается в проверке их фактического наличия в натуре по местам нахождения или эксплуатации. В ходе инвентаризации устанавливают соответствие между учетными данными и фактическим наличием основных средств, определяют их комплектность, техническое состояние, степень использования по назначению.

Главными задачами инвентаризации основных средств являются:

1) выявление фактического наличия объектов основных средств;

2) контроль за сохранностью путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

3) выявление объектов, потерявших свои качества и не используемых в практической деятельности;

4) проверка соблюдения правил и условий хранения и эксплуатации;

5) проверка соблюдения правил организации материальной ответственности.

Для проведения инвентаризации приказом управляющего АО «ИМЗ» создается инвентаризационная комиссия, состоящая из нескольких подкомиссий, каждая из которых проводит инвентаризацию по структурным подразделениям. До начала инвентаризации проверяют наличие инвентарных описей, наличие и состояние технической документации, уточняют перечень основных средств по местам их нахождения. При отсутствии этих документов их получают, либо оформляют. Если в бухгалтерском учете или технической документации будут установлены расхождения и неточности, их уточняют и исправляют.

Инвентаризация перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также в случаях, когда требование проведения инвентаризации отдельных видов активов и обязательств установлено локальными нормативными документами предприятия, проводится с периодичностью и в сроки, установленные в Учетной политике.

Выписка из Учетной политики в части сроком проведения инвентаризации по внеоборотным активам представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6 **- Периодичность и сроки проведения инвентаризации по внеоборотным активам**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименование объектов инвентаризации | Периодичность проведения инвентаризации | Сроки проведения инвентаризации |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Объекты незавершенного строительства, оборудование к установке, требующее и не требующее монтажа | ежегодно | не ранее 1 октября отчетного года |
| 2 | Основные средства (объекты недвижимости) | не реже одного раза в три года | не ранее 1 октября отчетного года |
| 3 | Основные средства (движимое имущество) | не реже одного раза в три года | не ранее 1 октября отчетного года |
| 4 | Земельные участки, являющиеся собственностью Предприятия | не реже одного раза в три года | не ранее 1 октября отчетного года |
| 5 | Земельные участки, полученные во временное пользование (долгосрочную, краткосрочную аренду) | в случаях необходимости (при изменении или уточнении площади, их постановке на кадастровый учет и т.п.) | не ранее 1 октября отчетного года |
| 6 | Прочие внеоборотные активы | ежегодно | не ранее 1 октября отчетного года |

Перед проведением инвентаризации основных средств проверяется наличие и состояние:

- регистров аналитического учета (инвентарных карточек, инвентарных книг, описей);

- технических паспортов и другой технической документации;

- документов на основные средства, сданных или принятых в аренду и на хранение.

Инвентаризация проводится по местам хранения и материально ответственным лицам и оформляется инвентаризационной описью (форма N ИНВ-1).

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности завода.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия включает в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов производится с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, по соответствующим документам определяется сумма увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Основные средства, которые в момент инвентаризации могут находиться вне места нахождения предприятия (автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризуются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Выявленные отклонения /излишки, недостача отражаются на счете 91 и на результатах хозяйственной деятельности того месяца, в котором была закончена инвентаризация на основании приказа руководителя организации.

В таблице 3.7 представлены корреспонденции счетов по отражению результатов инвентаризации в учете.

Таблица 3.7 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по отражению результатов инвентаризации основных средств за 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 | Отражены излишки основных средств по рыночным ценам, представленным отд.125. | 123458 | 08 | 91.1 | Инвентаризационная опись, протокол инвентаризационной комиссии, приказ управляющего по результатам инвентаризации |

**Продолжение таблицы 3.7**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Приняты на учет излишки основных средств | 123458 | 01 | 08 | Инвентаризационная опись, протокол инвентаризационной комиссии, приказ управляющего по результатам инвентаризации |
| 3 | Списана балансовая стоимость выбывших объектов основных средств на отдельный субсчет (недостача) | 98250 | 01.9 | 01.1 | Инвентаризационная опись, протокол инвентаризационной комиссии, приказ управляющего по результатам инвентаризации |
| 4 | Отражена накопленная амортизация по выбывшим объектам на отдельном субсчете  (недостача) | 78455 | 02 | 01 | Инвентаризационная опись, протокол инвентаризационной комиссии, приказ управляющего по результатам инвентаризации |
| 5 | Списана остаточная стоимость выбывших объектов основных средств (недостача) | 17795 | 94 | 01.9 | Инвентаризационная опись, протокол инвентаризационной комиссии, приказ управляющего по результатам инвентаризации |

Заключение по результатам инвентаризации, предложения и решения инвентаризационной комиссии оформляют соответствующим протоколом, который утверждает управляющий предприятием.

* 1. **Учет выбытия основных средств**

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Стоимость объекта основного средства, который выбывает или не способен приносить заводу экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с баланса на дату утверждения акта о списании ОС. Для определения того, что объект ОС не способен приносить обществу экономические выгоды (доход) в будущем, рассматривается следующая совокупность признаков:

- объект не востребован (не вовлечен) в производственный процесс (в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд в данном подразделении);

- объект не используется для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- отсутствуют планы по использованию объекта ОС в будущем, в том числе отсутствует возможность и необходимость использования данного объекта другим подразделением Предприятия;

- объект невозможно продать (или обменять на другой актив);

- не целесообразно восстановление (ремонт, модернизация, реконструкция) объекта ОС, который не используется в связи с физическим износом или моральным устареванием.

Объекты основных средств, списываются с баланса по причине не возможности извлечения экономических выгод в будущем, по факту окончания работ по ликвидации (демонтажу).

Неспособность объекта основных средств приносить АО «ИМЗ» экономические выгоды (доход) в будущем подтверждается заключением уполномоченной Комиссии завода. Списание указанных объектов с баланса осуществляется на основании организационно-распорядительного документа АО «ИМЗ». Документы, подтверждающие факт неспособности указанных объектов основных средств приносить обществу экономические выгоды (доход) в будущем, а также подтверждающие факт принятия решения о списании указанных объектов с баланса, оформляются в порядке, установленном внутренними нормативными документами АО «ИМЗ». После завершения работ по ликвидации (демонтажу) указанные объекты основных средств списываются с балансового учета.

Расходы, связанные с ликвидацией объектов основных средств, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» на дату подписания акта выполненных работ по ликвидации объекта.

Расходы по демонтажу выводимыхиз эксплуатации и (или) предназначенных для ликвидации объектов основных средств списываются в состав прочих расходов на дату оформления акта о приемке-передаче результатов выполненных работ по демонтажу.

При списании объекта основных средств его остаточная стоимость относится в состав прочих расходов с отражением по кредиту счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, бывшие в употреблении, полученные от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию объектов основных средств, приходуются с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При списании основных средств, содержащих драгоценные металлы, в акте о списании в разделе «Краткая характеристика объекта» указывается перечень драгоценных металлов и их вес, которые должны быть извлечены при проведении работ по ликвидации в составе узлов и деталей.

По результатам проведенной ликвидации (демонтажа) основного средства детали, узлы, оборудование, содержащие драгоценные металлы, принимаются к учету в дебет счета 10 «Материалы» и 07 «Оборудование, требующее монтажа» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Частичная ликвидация объекта основных средств осуществляется с соблюдением правил, установленных при выбытии объектов основных средств.

При частичной ликвидации (демонтаже) отражается выбытие части объекта основного средства и изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету

Ликвидируемая доля определяется в процентном отношении, с учетом которой исчисляется первоначальная (остаточная) стоимость и начисленная амортизация, в части, приходящейся на ликвидируемую часть объекта основных средств.

В оставшейся части основного средства амортизация продолжает начисляться в общеустановленном порядке исходя из остаточной (скорректированной на стоимость ликвидированной части) стоимости объекта.

Частичная ликвидация возможна при выполнении работ по реконструкции. В этом случае остаточная (скорректированная на стоимость ликвидированной части) стоимость объекта увеличивается на стоимость его реконструкции.

В бухгалтерском учете доходы и расходы от частичной ликвидации объектов основных средств отражаются в том отчетном периоде, к которому относятся, с зачислением на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (пункт 31 ПБУ 6/01).

По исходному объекту сохраняется наименование, инвентарный номер и инвентарная карточка ОС-6, в которой отражается изменение его первоначальной стоимости и накопленной амортизации.

Бухгалтерский учет операций, связанных с выбытием объектов основных средств, ведется на результативном счете 91.3 «Выбытие основных средств». При выбытии основных средств в учете АО «Ижевский механический завод» делаются следующие проводки :

Таблица 3.8 - **Регистрационный журнал хозяйственных операций по учету выбытия основных средств в организации за октябрь 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)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K) |
| 2 | Списана сумма накопленной амортизации проданных основных средств | 60138 | 02 | 01.2 | Акт на списание основных средств [(ф. ОС-4)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K), справка-расчет |
| 3 | Списана остаточная стоимость проданных основных средств | 60138 | 91.2.1 | 01 | Акт на списание основных средств [(ф. ОС-4)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K) |
| 4 | Начислен НДС с выручки от продажи основных средств | 46168 | 91.3 | 68.1 | [Счет-фактура](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A32CCD813F452DC114005ADBAE7F6DD0C9BB222FCAF877AF5O9s8K), [книга продаж](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A32CCD813F452DC114005ADBAE7F6DD0C9BB222FCAF877EF7O9s7K) |
| 5 | Начислена сумма выручки от продажи основных средств | 256487 | 76 | 91.1.1 | Договор, счет-фактура |
| 6 | Выявлена прибыль от продажи основных средств | 150181 | 91.9 | 99 | Справка-расчет |
| 7 | Списана первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства | 42000 | 01.2 | 01.1 | Акт на списание  основных средств  [(ф. ОС-4)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K) |
| 8 | Списана сумма накопленной амортизации при  ликвидируемого основного средства | 42000 | 02 | 01-2 | Акт на списание основных средств  [(ф. ОС-4)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K), ведомость  расчета амортизации |

**Продолжение таблицы 3.8**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 9 | Отражены затраты по ликвидации (утилизации) основного средства | 1800 | 76 | 91.2.1 | Акт на списание основных средств  [(ф. ОС-4)](consultantplus://offline/ref=C0444BBE2C27F8C7956452CCE289F58A37CFDC1AF45E811B485CA1B8E0F9821B9CFB2EFDAF8673OFs7K) |
| 10 | Выявлен убыток от ликвидации основного средства | 1800 | 99 | 91.9 | Справка-расчет бухгалтерии |

Таким образом, применяемые при выбытии основных корреспонденции счетов соответствуют требованиям Инструкции по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94, а также учетной политике предприятия).

В качестве регистров также используются ранее рассмотренный ранее набор стандартных отчетов.

**3.6 Рационализация учета основных средств**

В целях совершенствования учета основных средств на АО «Ижевский механический завод» рекомендуем:

1. Полностью автоматизировать учет основных средств. В настоящее время часть учетных операций по данному разделу выполняется не в учетной системе 1С, а в табличных регистрах и на бумажных носителях. В частности не автоматизирован расчет налоговых разниц. Данный учетный процесс является сложным и трудоёмким. Кроме того, для подготовки подробной информации для руководства о наличии, состоянии и движении основных средств требуется значительное время, а также внесение данных в отчеты вручную, т.к. в учетной программе нет необходимой аналитики. Версия 8 программы 1С, внедряемая (в настоящее время используется отдельными модулями) позволяет в каждом индивидуальном случае подобрать оптимальное решение, учитывающее специфику организации. Набор компонентов может определятся индивидуально и в последствии пополняться. Средства работы с документами позволяют организовать ввод документов, их произвольное распределение по журналам и поиск любого документа по различным критериям: номеру, дате, сумме. Исходной информацией является операция, которая отражает реальный хозяйственный акт. Операции могут формироваться автоматически на основе вводимых документов. Вместе с операцией документ может порождать бухгалтерские проводки. Такой способ позволяет быстро вводить большое количество проводок, что значительно облегчает работу бухгалтера, а также позволит формировать разнообразные отчеты с подробной информацией о количестве, качестве и движении основных средств.

Кроме того, программа позволяет ведение параллельного учета данных налогового учета по налогу на прибыль (НУ) и данных по временным (ВР) и постоянным разницам (ПР) в регистре с использованием отдельного плана счетов, который практически аналогичен хозрасчетному (с той же аналитикой счетов). Для каждой проводки по бухгалтерскому учету (БУ) автоматически формируется одна или несколько проводок по налоговому плану счетов так, чтобы для каждого счета выполнялось равенство: БУ = НУ + ПР + ВР. (1) Причем суммы определяются следующим образом: БУ - сумма по бухгалтерскому учету; НУ - сумма, принимаемая для налогового учета (обычно задается в самом документе или может быть вычислена системой на основании справочных данных по специальным алгоритмам). Далее классифицируется разница. Если она (или ее часть) определена как постоянная, то записывается проводка с видом учета ПР. Оставшаяся часть разницы классифицируется как ВР, и делаются проводки с тем, чтобы выполнилось равенство (1). В конце налогового периода анализируются обороты за период по счетам 90 и 91 по виду учета ПР и формируются проводки по отражению постоянных налоговых активов и обязательств. Также анализируются обороты за период по всем счетам, кроме 90 и 91, по виду учета ВР и формируются проводки по отражению отложенных налоговых активов и обязательств. Аналитический учет по счетам 09 и 77 ведется в разрезе видов активов и обязательств.

2. Изменить способ начисления амортизации – перейти с линейного метода на использование способа уменьшаемого остатка. Применяемый линейный способ отличается простотой расчетов, однако предполагает, что основные средства будут равномерно использоваться в течение срока полезного использования, не учитывая степень их износа со временем. Способ уменьшаемого остатка относится к разряду ускоренных способов, обеспечивающих неравномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объектов основных средств: более интенсивно в первые годы, менее интенсивные — в последние. Это объясняется в частности тем, что в настоящее время большая часть оборудования вследствие технического прогресса интенсивно теряет свои потребительские качества, то есть достаточно быстро морально устаревает. Поэтому очень часто оборудование списывается вследствие морального износа, а не физического. В этих условиях представляется экономически обоснованным решение списывать на текущие затраты большую часть амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации оборудования, чем в последующие.

3. Данные, содержащиеся в формах бухгалтерской отчетности, должны содержать информативные данные, которые могут быть использованы для принятия управленческих решений:

- на АО «Ижевский механический завод» основные средства в балансе отражаются свернуто (первоначальная стоимость за минусом амортизации в целом). Предлагаем отражать данные развернуто по группам и выделять по каждой группе отдельно первоначальную стоимость и начисленную амортизацию.

- в пояснительной записке к годовому отчету предприятие тражает первоначальную стоимость полученных и сданных в аренду основных средств. Предлагаем для повышения информативности этих показателей отражать их развернуто по группам основных средств и по рыночной стоимости (договорной).

4. Проводить на регулярной основе (не менее 2 раз в год) мероприятия внутреннего контроля за правильностью формирования первоначальной стоимости основных средств, начисления амортизации, отражения операций по их движению и выбытию.

Реализация данных предложений по совершенствованию бухгалтерского учета в части основных средств позволит обеспечить реальность, своевременность и полноту данных по учету наличия и движения основных средств.

Отметим, что программа 1С «Предприятие» уже имеется, требуется доработка модуля «Учет основных средств» силами ИТ-специалистов отдела 121. За реализацию проекта внедрения автоматизированного модуля участникам проекта – ИТ-специалистам и бухгалтерам будет выплачена премия. Общий фонд ее составляет 5% от фонда оплаты труда привлеченных специалистов, что составит примерно 15 тыс. руб.

После внедрения предложенных мер планируется сокращение затрачиваемого и оплачиваемого сверхурочного времени бухгалтеров бюро учета основных средств минимум на 6 часов ежемесячно, что в год составит:

6\*12 = 72 часа.

В среднем сверхурочная работа бухгалтеров составляет 12 часов в месяц, то есть 144 часа в год (данные 2015 г.). Оплата сверхурочной работы бухгалтеров бюро учета основных средств в 2015 г. составила 42980 руб. Таким образом, планируется снижение расходов на оплату сверхурочной работу бухгалтеров бюро учета основных средств на 50%.

Экономия оплаты сверхурочных работ бухгалтеров бюро учета основных средств:

42980 /2 = 21490 руб.

Экономический эффект = Экономия (=∆С ) – Затраты на реализацию проекта (∆К)

Экономический эффект = 21490-15000=6490 руб.

Расчетный коэффициент экономической эффективности:

Ер=∆С/∆К=21490/15000=1,43

Т.к. расчетный коэффициент экономического эффекта (1,43) выше нормативного коэффициента экономической эффективности (0,35), следовательно, проект является целесообразным и эффективным.

Расчетный срок окупаемости:

tp=1/Ер=1/1,43=0,69 (года)

Таким образом, полученный расчетный срок окупаемости по внедряемому варианту (0,69 года) меньше нормативного (2,9 лет), то есть решение о внедрении автоматизированной системы бухгалтерского учета основных средств экономически эффективно.

**4 АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «МЕХАНИЧЕСКИЙ ЗАВОД»**

**4.1 Планирование и программирование аудита основных средств**

Целью аудита основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

Отчетность АО «ИМЗ» подлежит обязательному аудиту в соответствии с нормами Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Цель планирования - организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу.

Планирование и программирование аудита основных средств в АО «ИМЗ» проведено в следующей последовательности (рис. 4.1).

Конкретизация методики проведения аудита - составление программы аудита

Разработка плана аудита

Определение уровня существенности для аудита основных средств

Оценка аудиторского риска и определение методов проведения аудита

Ознакомление с деятельностью аудируемого лица

Рисунок 4.1 – Схема планирования и прогнозирования аудита основных средств

На этапе ознакомления с деятельностью аудируемого лица аудиторами проводятся интервью, анализ дополнительной документации, описание бизнес-процессов для целей аудит. Для этого используются данные самого общества, а также данные из внешних источников (размещенная в интернете информация). Одновременно выявляются существующие контрольные процедуры в целях их последующего тестирования. Основой для выявления рисков в подпроцессах являются риски процесса в целом, определенные в рамках планирования аудита. Важно обеспечить непротиворечивость рисков различного уровня, для того чтобы результаты аудита соответствовали его исходным целям.

По результатам оценки рисков проводится обоснование уровня риска.

Для того чтобы определить способы и приемы проведения аудита, а также объем выборки необходимо оценить уровень внутреннего контроля и учета.

Аудиторский риск — это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), представляющий собой оценку риска неэффективности аудиторской проверки. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, риска неэффективности системы внутреннего контроля (СВК) клиента, риска невыявления ошибок клиента аудиторами.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

В Приложении Г приведена оценка неотъемлемого риска, которая показала, что его можно оценить как средний.

В Приложении Д приведена оценка риска средств контроля (средний уровень).

На основании проведенного анализа составляющий аудиторского риска примем:

НР (неотъемлемый риск) = 5

РК (риск средств контроля) =3

Аудитор исходит из величины аудиторской проверки в целом равным 5% (0,01) = АР (приемлемый аудиторский риск).

В этом случае можем рассчитать риск не обнаружения (РН):

РН = АР/ (НР \*РК) = 1/ (5 \*3) =3,33 ( в пределах 5%).

Далее необходимо на основании полученного представления о достоверности и надежности внутреннего контроля и учета рассчитать уровень существенности аудита и оценить аудиторский риск.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность в аудите», разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

Оценка уровня существенности аудита основных средств в АО «ИМЗ» представлена ниже.

Таблица 4.1 - **Рабочий документ аудитора «Расчет уровня существенности аудиторской проверки»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого периода, тыс. руб. | Сущест-венность пока-зателя (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Прибыль до налогообложения | 46053 | 5 | 2303 |
| Валовый объем реализации без НДС | 4455493 | 2 | 89110 |
| Валюта баланса | 3683323 | 2 | 73667 |
| Собственный капитал | 1742976 | 10 | 174298 |
| Общие затраты предприятия | 4284358 | 2 | 85687 |

Порядок расчетов существенности

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

(2303+89110+73667+174298+85687)/5=85013тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(85013-2303)/ 85013\*100%=97%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(174298-85013)/ 85013\*100%=105%

Принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наибольшее и наименьшее значения.

Новое среднее арифметическое составит:

(89110+73667+85687)/3=82821 тыс. руб.

Далее определим уровень существенности для аудита основных средств. Для этого распределим общий уровень существенности поровну между активом и пассивом баланса:

82822 тыс. руб./2 =41410 тыс. руб.

Удельный вес основных средств в валюте баланса составляет:

1351069 тыс. руб.\*100%/ 3683323 тыс. руб. = 36,68%.

Таким образом, частный уровень существенности для основных средств равен:

41410 тыс. руб.\* 36,68% =15190тыс. руб.

Округлим полученное значение до 15200 тыс. руб.

Разработка общего плана и программы аудита основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

Ниже представлен общий план аудита основных средств АО «ИМЗ».

Таблица 4.2 - **Рабочий документ аудитора «План аудита основных средств»**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | АО «ИМЗ» |
| Период аудиторской проверки | 01.01.2015-31.12.2015 |
| Руководитель аудиторской группы | Будковая А.Р. |
| План трудозатрат, час. | 96 |
| Уровень существенности | 15190 тыс. руб. |
| Приемлемый аудиторский риск | 3,33 |
| Проверяемые разделы учета | Период проведения |
| 1. Планирование аудита | 02.12.2016 |
| 1. Общая методологическая проверка учета основных средств | 02.12.2016 |
| 3. Аудит поступления объектов ОС | 03.12.2016 |
| 4. Аудит начисления амортизации ОС | 04.12.2016 |
| 5. Аудит ремонта и содержания основных средств | 05.12.2016 |
| 6. Выбытия объектов ОС | 06.12.2016 |
| 7. Обобщение результатов, составление заключения | 07.12.2016 |

Целью разработки программы проверки является проведение ее в сжатые сроки на высоком профессиональном уровне: правильно составленная программа аудита концент­рирует внимание аудитора на основных вопросах аудита, 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 аудиту допол­нительных ресурсов.

Приведем программу аудита в части основных средств в табл. 4.3.

Таблица 4.3 – **Рабочий документ аудитора «Программа аудита основных средств»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | АО «ИМЗ» | | |
| Период аудиторской проверки | | 01.01.2015-31.12.2015 | | |
| Руководитель аудиторской группы | | Дмитриева А.А. | | |
| План трудозатрат, час. | | 96 | | |
| Уровень существенности | | 15190 тыс. руб. | | |
| Приемлемый аудиторский риск | | 3,33 | | |
| Этапы проведения аудиторской проверки | Период проведения | | Исполнители | Проверяемые документы |
| 1 | 2 | | 3 | 4 |
| 1. Формирование аудиторской группы | | | | |
| 1.1 Проведение собрание по вопросу формирования аудиторской группы | 12.12.2016 | | Дмитриева А.А. | - |
| 1.2 Проведение инструктажа аудиторской группы и распределение обязанностей | 12.12.2016 | | Дмитриева А.А. | - |
| 1.3 Знакомство аудиторской группы с деятельностью АО «ИМЗ» | 12.12.2016 | | Дмитриева А.А. | Устав, Учетная политика, бухгалтерская (финансовая) отчетность |
| 1. Проверка правильности и точности отражения операций по поступлению основных средств | | | | |
| 2.1 Проверка наличия договоров на приобретение основных средств | 13.12.2016 | | Дмитриева А.А. | Договоры купли-продажи |
| 2.2 Проверка правильности оприходования основных средств | Дмитриева А.А. | Счета-фактуры, акты приема-передачи ОС – 1, бухгалтерские регистры |
| 1. Проверка правильности и точности отражения операций по движению основных средств | | | | |
| 3.1 Проверка правильности и своевременности отражения операция по:  - ремонту;  - амортизации;  -инвентаризации;  -перемещению | 14.12.2016 | | Дмитриева А.А. | Накладные на перемещение, инвентарные карточки, дефектные ведомости, акты приемки ОС из ремонта, ведоси начисления амортизации, инвентаризационные описи, бухгалтерские регистры |

**Продолжение табл. 4.3**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 3.2 Анализ правильности отражения показателей эффективности использования основных средств в отчете | 15.12.2016 | Дмитриева А.А. | Годовой отчет |
| 1. Проверка правильности и точности отражения операций по выбытию основных средств | | | |
| 4.1 Проверка правильности списания основных средств | 16.12.2016 | Дмитриева А.А. | Акты списания основных средств, бухгалтерские регистры |
| 4.2 Проверка правильности отражения продажи и ликвидации основных средств | 16.12.2016 | Дмитриева А.А. | Договоры купли-продажи, акты списания и утилизации, бухгалтерские регистры |
| 1. Подготовка и представление письменной информации руководству АО «ИМЗ» по результатам аудита основных средств | | | |
| 5.1 Сопоставление данных по результатам проверки с учетными данными и подготовка письменной информации (отчета) по результатам аудита | 16.12.2016 | Дмитриева А.А. | Рабочие документы аудитора, бухгалтерские регистры |
| 5.2 Представление информации руководству общества | 17.12.2016 | Дмитриева А.А. | Письменная информация (отчет) по результам проведенного аудита |

Таким образом, аудит проводится поэтапно согласно плана, план детализируется в программе аудита, в которой обозначены конкретные аудиторские процедуры.

**4.2 Методика проведения аудита основных средств**

Операции с основными средствами ввиду их значительных объемов проверены выборочно.

Аудитор использовал следующую методику выборки:

- определение метода отбора;

- нахождение объема и получение выборки;

- выполнение аудиторских процедур по отношению к отобранным элементам выборки;

- анализ полученных результатов и распространение их на генеральную совокупность.

Согласно внутреннему стандарту аудиторской компании при случайном отборе используется бесповторный метод. Отбор осуществляется с помощью специальной компьютерной программы.

Аудиторская проверка операций с основными средствами проведена в следующей последовательности:

1. Определение цели и основных задач аудита, подборка нормативных актов.

2. Оценка системы внутрихозяйственного контроля.

3. Расчет уровня существенности и аудиторского риска.

3. Составление общего плана, аудиторской программы.

4. Осуществление аудиторских процедур по существу.

5. Выявление существенных нарушений ведения учета, подготовки отчетности, соблюдения законодательства и выражение мнения.

Аудитором проверена правильность соблюдения общей методологии учета основных средств: идентификации активов в качестве основных средств, правильности корреспонденций счетов в соответствии с [п. 5](consultantplus://offline/ref=EEB488953D434E5CC1CD192DCA74A4E979872ED4D772BF5F822B03A526E7E007134830B0C2772C69EAo3E) Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 и требований Учетной политики общества.

В ходе проверки установлено, что в 2015 г. в цех 37 было приобретено оборудования. Общая цена договора составляет 213 300 руб., в том числе НДС. Согласно п. 2.2 договора указанная цена включает доставку оборудования покупателю.

Аудитором обнаружено, что услуги по монтажу оборудования 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 03.12.2015 и выставлен счет-фактура N 5 от 03.12.2015. 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 -  **Рабочий документ аудитора «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 аудита были сделаны следующие 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.

Также выявлен был случай не правильной квалификации актива (табл. 4.5)

Таблицы 4.5 – **Рабочий документ аудитора «Не верная квалификация активов при принятии к учету»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Документы | Нарушение | Что нарушено и рекомендации по исправлению |
| Счет-фактура № 13 от 02.02.2015, товарная накладная № 13 от 21.11.2015 | Компьютер Samsung был принят к учету в составе материальных запасов на сч. 10 "Материалы" по стоимости приобретения  32 711,87 руб. | В Учетной политике АО «ИМЗ» указано, что компьютерная и оргтехника учитывается в составе основных средств независимо от стоимости. Сделать исправительные записи по восстановлению списанных затрат, принять актив в качестве основного средства. |

Также в ходе аудита были проверено наличие первичных документов и качество их заполнения.

Таблица 4.6 - **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 21.11.2015 | Не полное заполнение реквизитов | 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;  - 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 21.11.2015 | Не полное заполнение реквизитов | Не указан номер договора поставщика | Внести номер договора в счет-фактуру (запросить документ на замену у поставщика) |

**Продолжение таблицы 4.6**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Акт о приеме-передаче основных средств N 1 от 21.11.2015 | Не полное заполнение реквизитов | В шапке документа не указана организация-сдатчик, не заполнен реквизит ОКПО | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета. Заполнить реквизиты надлежащим образом |
| Акт о списании объекта основных средств (ф. N ОС-4) от 23.08.2015 | Не полное заполнение реквизитов | Не указан номер приказа на списание основных средств, нет подписи управляющего, нет данных бухгалтерского учета в разд. 2 | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета. Заполнить реквизиты надлежащим образом |
| Товарная накладная от 23.08.2015 N 041028 | Не полное заполнение реквизитов | Отсутствует дата отпуска и получения сервера, не указана расшифровка подписи получателя, отсутствует номер накладной | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета. Заполнить реквизиты надлежащим образом |
| Счет-фактура от 23.08.2015 N 041028/08/23/0002 | Не полное заполнение реквизитов | Не заполнен реквизит грузополучателя, отсутствует прочерк в незаполненных столбцах | Нарушение правил заполнения первичных документов бухгалтерского учета. Заполнить реквизиты надлежащим образом |

В таблице 4.7 представлена выписка из рабочего документа в части аудита поступления основных средств.

Таблица 4.7 - **Выписка из рабочего документа аудитора в части проведенного аудита поступления основных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование проверяемого документа | Дата состав-ления докуме-  та | №  докум. | Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений |
| 1 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Проверка документального оформления операций по поступлению ОС | | | |
| Акт ОС-1 на инв № 5474 | 24.02.2015 | 1 | Не заполнен реквизит "первоначальная стоимость" |
| Акт ОС-1 на инв № 6454 | 04.03.2015 | 2 | Нет замечаний |

**Продолжение табл. 4.7**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 3 | 4 | 5 |
| Акт ОС-1 на инв № 6454 | 04.03.2015 | 3 | Не указан инвентарный номер и срок эксплуатапции |
| 2. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости ОС | | | |
| Акт ОС-1 на инв № 5474 + инв карточка | 24.02.2015 | 1 | Нет замечаний |
| Акт ОС-1 на инв № 6454+ инв карточка | 04.03.2015 | 2 | Нет замечаний |
| Акт ОС-1 на инв № 6454+ инв карточка | 04.03.2015 | 3 | Нет замечаний |

В разделе по выбытию основных средств проверено наличие договоров купли-продажи и их соответствие законодательству, а также правильность оформления операций по выбытию объектов основных средств и их отражение в учете.

Таблица 4.8 - **Выписка из рабочего документа аудитора в части проведенного аудита выбытия ОС**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наимено вание проверяемого документа | Дата состав-ления докуме-  та | №  докум. | Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Проверка соблюдения законодательства |  |  |  |
| Договор купли-продажи | 15.06. 2015 | 51/2 | Нет замечаний |
| Договор купли-продажи | 17.06. 2015 | 52/2 | Возможно цена не соответствует рыночному уровню. |
| Договор купли-продажи | 19.06.2015 | 53/2 | Нет замечаний |
| 2. Проверка правильности оформления операций по выбытию ОС | | | |
| Акт ОС-4 на инв № 547410 + инв карточка | 24.02.2015 | 11/7 | Нет замечаний |
| Акт ОС-4 на инв № 645420+ инв карточка | 04.03.2015 | 28/5 | Нет замечаний |
| Акт ОС-4 на инв № 645410+ инв карточка | 04.03.2015 | 30 | Нет замечаний |

Немаловажным разделом является проверка правильности начисления амортизации основных средств. На исследуемом предприятии начисление производится автоматизировано в программе 1С: Бухгалтерия. Для проверки использован выборочный метод: выбраны случайным способом объекты основных средств, по которым произведен арифметический пересчет амортизационных отчислений в 2015 г.

Таблица 4.9 **- Выписка из рабочего документа аудитора в части проведенного аудита начисления амортизации**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование проверяемого документа | Объект проверки | Дата состав-ления докуме-  та | № | Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений |
| Справка о расчете амортизации - данные по инв. № 6574 | Правильность расчета | 30.06.2015 | 6 | Нет замечаний |
| Справка о расчете амортизации - данные по инв. № 841254 | Правильность расчета | 31.07.2015 | 7 | Нет замечаний |
| Справка о расчете амортизации - данные по инв. № 3654 | Правильность расчета | 30.08.2015 | 8 | Нет замечаний |

Также проведен аудит затрат на ремонт основных средств сплошным методом. Проанализированы сметы ремонтных работ, акты ф. ОС-3, проверено соответствие данных между указанными документами, а также правильность списания стоимости ремонтных работ на затраты.

Таблица 4.10 - **Выписка из рабочего документа аудитора в части проведенного аудита ремонта основных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование проверяемого документа | Дата состав-ления докуме-  та | №  докум. | Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ф. ОС-3 + смета затрат | 22.01.2015 | 1 | Нет замечаний |
| Ф. ОС-3 + смета затрат | 23.02.2015 | 2 | Нет замечаний |
| Ф. ОС-3 + смета затрат | 22.03.2015 | 3 | Нет замечаний |

Таким образом, можно констатировать, что методика аудита основных средств на таком крупном предприятии является сложной и требует глубоких знаний в области бухгалтерского и налогового учета, а также аудита.

**4.3** **Обобщение и оформление результатов аудита основных средств**

Завершающим этапом аудита является составление и представление заказчику аудиторского мнения. Полученные данные о выявленных нарушениях анализируются на предмет их существенности и влияния на достоверность отчетности.

Аудиторское заключение — официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» выделяют два вида аудиторского заключения:

1. Немодифицированное аудиторское заключение (безоговорочно положительное заключение) готовится, когда аудитор приходит к мнению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

2. Модифицированное аудиторское заключение

Модифицированное аудиторское заключение выдается, если возникли факторы:

- не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении для привлечения внимания пользователей к какой- либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой отчетности;

- влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Перед представлением аудиторского заключения аудиторы представилиь письменную информацию по результатам проведения аудита. В ней содержатся сведения об обнаруженных недостатках, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности и рекомендации по их устранению. Письменная информация или отчет по результатам аудита представляется аудиторской организацией руководству или собственнику в соответствии с правилом – стандартом «Письменная информация руководству экономическому субъекта по результатам проведения аудита».

Результаты проведенного аудита систематизированы и представлены в таблице 4.11.

Таблица 4.11 - **Выявленные в результате проведенного аудита основных средств нарушения**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Выявленные ошибки | Порядок исправления | Сумма, руб. | Налоговые и административные последствия |
| В товарной накладной от 21.11.2015 N 121 не указан номер договора поставщика, расшифровка подписи грузополучателя неразборчива | Указать в накладной номер договора, уточнить расшифровку подписи грузополучателя | 164 406,00 | Отказ в вычете "входного" НДС. Отказ принятия расходов для уменьшения налогооблагаемой базы |
| В шапке акта о приеме-передаче основных средств от 21.11.2015 N 1 не указана организация-сдатчик, не заполнен реквизит ОКПО | Внести в акт о приеме-передаче основных средств необходимые реквизиты | 98750,00 | 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 | 289430,00 | 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 | 48650,00 | 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 | 32 711,87 | Искажение учета и отчетности, рассчитать и уплатить пени |
| Итого |  | 469541,87 |  |

Таким образом, проведенный аудит показал, что учет основных средств в АО «ИМЗ» организован на высоком уровне, существенных нарушений, влияющих на достоверность бухгалтерской отчетности не выявлено. Кроме того, все допущенные нарушения носят исправимый характер. Предложения по устранению недостатков системы учета даны в табл. 4.13. Сумма выявленных нарушений значительно ниже рассчитанного уровня существенности, таким образом выявленные нарушения не являются значительными. Кроме того, они носят исправимый характер. Аудитором даны рекомендации по их исправлению и снижению хозяйственных и налоговых рисков.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Ижевский механический завод – одно из крупнейших в России многопрофильных предприятий с современными технологиями машиностроения, металлургии, приборостроения, микроэлектроники, выпускающее гражданское и служебное оружие, упаковочное оборудование, электроинструмент, кухонные машины, нефтегазовое оборудование, медицинскую технику, точное стальное литье.

Проведенный анализ финансово-хозяйственной деятельности завода показал:

Выручка от продажи продукции в 2015 году - 4455493 тыс. руб., ее прирост к 2013 г . составил 39,2%. Важно отметить, что рост себестоимости ниже рост дохода по основному виду деятельности.

За счет указанной динамики показателей выручки и себестоимости предприятие за анализируемый период улучшило показатели валовой прибыли: в 2015 г. этот показатель вырос по сравнению с 2013 г. на 1095,4%.

В 2013 г. и 2014 гг. предприятие работало убыточно по основному виду деятельности (убыток от продаж составил 28136тыс. руб. и 47611 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 были убыточными. В 2015 г. ситуация улучшилась, предприятие получило прибыль по итогам года в размере 16820 тыс. руб.

Показатель убыточности в 2013 г. составил 1,41% , в 2014-2015 гг. в показатель рентабельности ввиду получения прибыли от продаж составил соответственно 0,66% и 5,64%.

АО «ИМЗ» находится в нестабильном финансовом положении, но появилась реальная перспектива выхода из него при условии дальнейшего роста выручки в большем темпе, чем себестоимость, и оптимизации прочих доходов и расходов предприятия.

Среднегодовая стоимость основных средств уменьшилась в анализируемом периоде (74,74%). Данное изменение обусловлено реорганизацией завода, проведенной в 2014 г, когда из единого имущественного комплекса были выделены социальная сфера и производственный комплекс – 300 в самостоятельное юридическое лицо – АО «ИМЗ-2). Ввиду значительного сокращения стоимости основных средств на балансе АО «ИМЗ» наблюдаем отрицательную динамику показателя фондовооруженности (на 73,72%). Фондоотдача выросла в 5,5 раз, благодаря существенному росту выручки и значительному сокращению среднегодовой стоимости основных средств. Показатель фондоемкости прямо пропорционален показателю фондоотдачи – поэтому он уменьшается, что свидетельствует об уменьшении стоимости основных средств, приходящихся на 1 руб. выручки.

В соответствии с Учетной политикой АО «ИМЗ»: «Бухгалтерской учет объектов основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств при единовременном выполнении условий, установленных пунктом 4 ПБУ 6/01:

* объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Предприятия либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
* объект предназначен для использования свыше 12 месяцев и стоимостью более чем установленной в п.5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
* не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
* объект способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

В составе объектов основных средств независимо от стоимости также признаются:

* объекты, требующие государственной регистрации (транспортные средства и т.п.);
* объекты недвижимости (здания, сооружения и т.д.).
* вычислительная техника и оргтехника

В составе объектов основных средств также числятся объекты основных средств, временно не используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг.

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.

В целях совершенствования учета основных средств на АО «Ижевский механический завод» рекомендуем:

1. Полностью автоматизировать учет основных средств. В настоящее время часть учетных операций по данному разделу выполняется не в учетной системе 1С, а в табличных регистрах и на бумажных носителях. В частности не автоматизирован расчет налоговых разниц. Данный учетный процесс является сложным и трудоёмким.

2. Изменить способ начисления амортизации – перейти с линейного метода на использование способа уменьшаемого остатка.

3. Данные, содержащиеся в формах бухгалтерской отчетности, должны содержать информативные данные, которые могут быть использованы для принятия управленческих решений:

- на АО «Ижевский механический завод» основные средства в балансе отражаются свернуто (первоначальная стоимость за минусом амортизации в целом). Предлагаем отражать данные развернуто по группам и выделять по каждой группе отдельно первоначальную стоимость и начисленную амортизацию.

- в пояснительной записке к годовому отчету предприятие тражает первоначальную стоимость полученных и сданных в аренду основных средств. Предлагаем для повышения информативности этих показателей отражать их развернуто по группам основных средств и по рыночной стоимости (договорной).

4. Проводить на регулярной основе (не менее 2 раз в год) мероприятия внутреннего контроля за правильностью формирования первоначальной стоимости основных средств, начисления амортизации, отражения операций по их движению и выбытию.

Реализация данных предложений по совершенствованию бухгалтерского учета в части основных средств позволит обеспечить реальность, своевременность и полноту данных по учету наличия и движения основных средств.

Целью аудита основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

Отчетность АО «ИМЗ» подлежит обязательному аудиту в соответствии с нормами Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

В ходе планирования аудита были приняты оценочные значения аудиторского риска на уровне 3,33% и уровня существенности 15190 тыс. руб.

Операции с основными средствами ввиду их значительных объемов проверены выборочно.

Аудитор использовал следующую методику выборки:

- определение метода отбора;

- нахождение объема и получение выборки;

- выполнение аудиторских процедур по отношению к отобранным элементам выборки;

- анализ полученных результатов и распространение их на генеральную совокупность.

Согласно внутреннему стандарту аудиторской компании при случайном отборе используется бесповторный метод. Отбор осуществляется с помощью специальной компьютерной программы.

Аудиторская проверка операций с основными средствами проведена в следующей последовательности:

1. Определение цели и основных задач аудита, подборка нормативных актов.

2. Оценка системы внутрихозяйственного контроля.

3. Расчет уровня существенности и аудиторского риска.

3. Составление общего плана, аудиторской программы.

4. Осуществление аудиторских процедур по существу.

5. Выявление существенных нарушений ведения учета, подготовки отчетности, соблюдения законодательства и выражение мнения.

Проведенный аудит показал, что учет основных средств в АО «ИМЗ» организован на высоком уровне, существенных нарушений, влияющих на достоверность бухгалтерской отчетности не выявлено. Кроме того, все допущенные нарушения носят исправимый характер. Предложения по устранению недостатков системы учета даны в табл. 4.13. Сумма выявленных нарушений значительно ниже рассчитанного уровня существенности, таким образом выявленные нарушения не являются значительными. Кроме того, они носят исправимый характер. Аудитором даны рекомендации по их исправлению и снижению хозяйственных и налоговых рисков.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть I от 8 июля 1999 г. № 138 – ФЗ (в ред. 28.12.2016).
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть II от 29 декабря 2000г. (в ред. 28.12.2016).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. от 23.05.2016).
4. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (ред. от 03.07.2016).
5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010).
6. 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).
7. Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 359 (ред. от 14.04.1998).
8. 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).
9. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (в ред. 06.04.2015).
10. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. 06.04.2015).
11. 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 № 154н (в ред. 24.12.2010).
12. 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).
13. 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).
14. 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).
15. 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.
16. Абдуллабекова А.М. Сравнительная характеристика МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» // Актуальные вопросы современной экономики. 2015. № 4. С. 33-41.
17. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. 2003 г. – 464 с.
18. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета. Учебное пособие для ВУЗов; КноРус; 2008.
19. Алексеева А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. М.: КноРус, 2006. — 672 с.
20. Бакаева А. Вопросы учета основных средств. // Экономика и жизнь. – 2016. – № 17.
21. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта - М.: Финансы и статистика, 2010. 184с.
22. Барышников Н. П. В помощь бухгалтеру и аудитору. – М.: ФИЛИНЪ, 2010 -214 с.
23. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник - 5-е издание, перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 624 с.
24. Бочкарева Н. А. Инвентаризация основных средств // БиНО. – 2014. – № 9. С. 29-32.
25. Бычкова С.М . Аудит: ситуации,примеры,тесты: учебное пособие/ С.М. Бычкова, Н.Н. Карзаева. - М.: Юнити, 2010. - 127 с.
26. Волович М. А. Основные средства: признание, оценка и раскрытие в финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 5. С. 18-21.
27. Гордонов М. Переоценка основных фондов // Экономика и жизнь. – 2015. – № 3. С. 25-28.
28. Демина И.Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и МСФО (IAS) 16 "Основные средства"//Международный бухгалтерский учет.- 2013.- № 12. С.12-15.
29. Детков А. П. Учет основных средств // Я бухгалтер. – 2015. – № 7. С. 6-8.
30. Дружиловская Э.С. Учет основных средств по новым правилам // Все для бухгалтера. 2014. № 3. С. 15-18.
31. Ендовицкий Д.А., Мокшина К.Н. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета в контексте проблем учета капитала // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 25. С. 32-36.
32. Зеленкова Е. О переоценке основных фондов // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 2. С. 54-58.
33. Ковалева А.М. «Финансовый менеджмент»: Учебник, под ред. К.э.н., проф. А.М. Ковалевой. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 287 с.
34. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит».-М.: Перспектива, 2010. - 412 с.
35. Кучеров А.В. Практика аудита приобретения основных средств на зарубежных предприятиях корпоративного типа // Аудитор. 2015. № 8. С. 16 - 22.
36. Леонова С.В. Сравнительная характеристика МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 16/01 «Учет основных средств» // Вестник Тульского филиала Финуниверсета. 2015. № 1. С. 369-371.
37. Панкрухин А.П. Бухгалтерский учет основных средств — М.: Оме-га-Л, 2010. - 356 с.
38. Петров А.М. Бухгалтерский учет основных средств // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2013. № 3. С. 64-67.
39. Пошерстник Е. Б. Бухгалтерский учет. – СПб.: Герда, 2011.
40. Пястолов С.М. «Анализ финансово – хозяйственной деятельности предприятия». Учебник. 2 – е издание, стереотип. – М.: Издательский центр «Академия»; Мастерство, 2002. – 336 с.
41. Русакова Е. А. Учет основных средств. – М.: Финансы и статистика, 2009.
42. Савицкая Г.В. «Анализ хозяйственной деятельности предприятия»: Учебник, - 3 – изд., переработанное и дополненное – М.: ИНФРА – М, 2004. – 425 с. (Серия «Высшее образование»).
43. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 345 с.
44. Сайт Национальной организации по стандартам финансового учета и отчетности. URL: <http://www.nsfo.ru>.
45. Сухов М.В. Амортизация основных средств и нематериальных активов. // Главбух. – 2015. - № 5. С. 12.
46. Сухов М.В. Налоговый учет операций по реализации и списанию основных средств // Главбух. – 2016 - № 8.
47. Тишков И. Е. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2011.
48. Федченко Е.А.  Учет основных средств. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", N 15, 16, 2014 г.

Приложение Б

Приложение В

Приложение Г

Рабочий документ аудитора «Оценка неотъемлемого риска»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Критерии | | Фактическое число баллов |
| Варианты ответов | Шкала баллов |
| 1. Оценка контрольной среды | | | |
| 1. уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера предприятия | Высокий | 8-10 | 10 |
| Средний | 5-8 |
| Низкий | 1-3 |
| 2. Наличие и функционирование службы внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля, соответствие их целей, задач, структуры масштабам деятельности организации | Да | 5-10 | - |
| Частично | 1-5 |
| Нет | - |
| 3. Наличие ответственного исполнителя за подготовку налоговой отчетности | Да | 8-10 | 9 |
| Нет | - |
| 4.Работа с аудиторскими материалами, внесение изменений в учет согласно рекомендациям аудиторов | ДА | 8-10 |  |
| Нет | - |  |
| Не всегда | 3-5 | 4 |
| 2. информационная система | | | |
| 1. Способ ведения учета и подготовки отчетности | Полностью компьютеризированный учет | 5-10 | 5 |
| Смешанный | 5-8 |
| Ручной | 1-5 |
| 2. Тип используемой компьютерной программы | Использование лицензированной программы | 5-10 | 5 |
|  | Программа разработана самим предприятием | 5-8 |  |
|  | Использование нелицензированной программы | 1-5 |  |
| 3. Система компьютерной обработки данных | Охватывает отдельные участки учета, автоматизирует работу отдельных подразделений | 1-5 |  |
|  | Охватывает весь бухгалтерский и налоговый учет | 5-8 | 5 |
| 4.Наличие специальной периодической литературы в организации | Да | 1-5 |  |
| Нет | - | - |
| 5. Наличие постоянно-обновляемых справочно-информационных электронных баз | Да | 8-10 |  |
| Нет | - | - |

1. **Продолжение таблицы 4.1**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | | 2 | | | 3 | 4 |
| 6. Применяемая система компьютерной обработки данных | | Универсальная | | | 5-8 |  |
| Адаптивная к условиям данной организации | | | 1-5 | 2 |
|  | | Разработанная специально для данной организации | | | 1-5 |  |
| Не применяется | | | 8-10 |  |
| Итого: | | Х | | | Х | 40 |
| Максимальное количество баллов | | | 83 | | | |
| Фактическое количество баллов | | | 40 | | | |
| Фактическая оценка неотъемлемого риска, % | | | 40:83\*100= 48 | | | |
| Оценка неотъемлемого  риска | Уровень неотъемлемого риска, % | | | Фактическая оценка, % | | |
| Высокая | От 81 до 100 | | |  | | |
| Средняя | От 41 до 80 | | | 48 | | |
| Низкая | От 11 до 40 | | |  | | |
| Внутренний контроль отсутствует | От 0 до 10 | | |  | | |

Приложение Д

Рабочий документ аудитора «Оценка риска средств контроля (РК)»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Оценка контрольных действий | | | |
| Показатели | Критерии | | Фактическое  число баллов |
| Варианты ответов | Шкала баллов |
| 1. Служба внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля | Действует | 5-10 | 10 |
| Отсутствует | - |  |
| 2. Ревизионная комиссия | Действует | 1-5 | 5 |
| Отсутствует | - |  |
| 3. Инвентаризационная комиссия | Утверждена руководителем и действует | 1-5 | 5 |
| Отсутствует | - |  |
| 4. Комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств | Утверждена руководителем и действует | 1-5 | 5 |
| Отсутствует | - |  |
| 5. Служба по контролю за выполнением обязательств по заключенным договорам, предъявлением претензий и выполнением обязательств по предъявленным организации претензиям | Утверждена руководителем и действует | 1-5 |  |
| Отсутствует | - | - |
| 6. Наличие приказа о проведении плановых инвентаризаций денежных средств, имущества и финансовых обязательств | Да | 1-5 | 5 |
| Нет | - |  |
| 7. Документы по проведению инвентаризации составляются с соблюдением требований нормативных актов | Да | 1-5 | 4 |
| Нет | - |  |
| 8. Проведение сверок расчетов с партнерами (ежегодное, ежеквартальное) | Да | 5-10 |  |
| Нет | - | - |
| Нет необходимости | 1-5 |  |
| 9. Отслеживание своевременности погашения дебиторской и кредиторской задолженности | Да | 5-10 |  |
| Нет | - |  |
| Нерегулярно | 1-5 | 3 |
| 10. Работа с персоналом (проведение оперативных совещаний, внутрифирменной учебы) | Да | 5-10 |  |
| Нет | - | - |
| Иногда | 1-5 |  |
| 11.Наличие договоров с материально-ответственными лицами | Да | 5-10 |  |
|  |  |  |
| Нет | - |  |
| Не полностью | 1-5 | 3 |
| Оценка рисков | | | |
| Особенности деятельности, осуществляемой аудируемым лицом | | | |

Продолжение Приложения Д

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | | 2 | 3 | 4 | | |
| 1. Инвестиционная деятельность  Осуществление финансовых вложений | Да | | 1-3 | 2 | |
| Нет | | - |  | |
| 2. Финансовая деятельность  Получение (погашение) кредитов | Да | | 3-5 | 5 | |
| Нет | | - |  | |
| 3. Осуществление внешнеэкономической деятельности | Да | | 8-10 |  | |
| Нет | | - | - | |
| 4. Наличие отраслевых методических рекомендаций, имеющих свою специфику отличия от общепринятых нормативных документов | Да | | 5-8 |  | |
| Нет | | - | - | |
| 5. Продажа имущества | Да | | 3-5 | - | |
| Нет | | - |  | |
| 6. Наличие налоговых льгот | Да | | 3-5 |  | |
| Нет | | - | - | |
|  |  | |  |  | |
| 7. Осуществление мероприятий за счет средств, имеющих целевой характер (бюджетное финансирование) | Да | | 5-8 |  | |
|  | Нет | | - | - | |
| 9. Наличие незавершенного производства и специфика его оценки | Оценка и инвентаризация НЗП сложны и специфичны | | 8-10 |  | |
| НЗП легко поддается оценке и инвентаризации | | 1-5 | 5 | |
| НЗП отсутствует | | - |  | |
| 10. Наличие аффилированных лиц | Да | | 5-8 |  | |
| Нет | | - | - | |
| Структура организации | | | | |
| 1. Соответствие организационной структуры размеру и степени бизнеса клиента | Недостаточное | | 1-5 | 1 | |
| Относительное | | 1-4 |  | |
| Высокое | | - |  | |
| 2. Наличие территориально удаленных подразделений, выполняющих отдельные учетные функции либо оформляющих первичные документы | Да | | 5-8 |  | |
| Нет | | - | - | |
| 3. Наличие территориально удаленных подразделений, имеющих отдельный баланс | Да | | 5-8 |  | |
| Нет | | - | - | |
| Опыт и квалификация работников, ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета и составление отчетности | | | | |

Продолжение Приложения Д

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | | | 4 |
| 1. Главный бухгалтер имеет высшее или среднее специальное образование | Да | | 1-5 | | 5 |
| Нет | | 5-10 | |  |
| Стаж работы в данной должности | Менее 2-х лет | | 8-10 | |  |
| От 2 до 10 | | 1-3 | |  |
|  | Свыше 10 | | 1-3 | | 3 |
| Стаж работы в проверяемой организации | Менее 1 года | | 5-10 | |  |
|  | От 1 до 5 | | 3-5 | |  |
| Свыше 5 | | 1-3 | | 3 |
| 2. Средний возраст работников бухгалтерской и налоговой службы | От 20 до 30 лет | | 5-10 | |  |
| Свыше 30 | | 1-5 | | 5 |
| 3. Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, имеющих высшее и среднее экономическое образование | Менее 30% | | 8-10 | |  |
| От 30% до 65% | | 5-8 | |  |
| Более 65% | | 1-5 | | 5 |
| 4. Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, обучавшихся за последний год на курсах повышения квалификации, посещающих семинары, получающих дополнительное образование | Менее 20% | | | 8-10 |  |
| От 20% до 40% | | | 5-8 |  |
| Свыше 40% | | | 1-5 |  |
| 5. Текучесть кадров бухгалтерии и налоговой службы | Высокая (свыше 40%) | | | 8-10 |  |
| Средняя (от 10 до 40%) | | | 5-8 |  |
| Низкая (менее 10%) | | | 1-5 |  |
| Наличие обстоятельств, влияющих на возможность искажения показателей финансовой и бухгалтерской отчетности | | | | | |
| 1. Угроза непрерывности деятельности | Да | | | 5-10 |  |
| Нет | | | - | - |
| 2. Реорганизация | Да | | | 5-10 |  |
| Нет | | | - | - |
| 1. Наличие внешнего давления на руководителей и персонал (со стороны собственников, проверяющих органов, вышестоящих организаций) | Да | | | 5-10 |  |
| Нет | | | - | - |
|  | | |  |  |
| Роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности | | | | | |
| 1. Применяемая система компьютерной обработки данных | Универсальная | | | 5-8 |  |
| Адаптивная к условиям данной организации | | | 1-5 | 5 |
| Не применяется | | | 8-10 |  |
| **Мониторинг** | | | | | |
| 1. Соблюдаются ли требования профессиональных стандартов, а также законодательных и нормативных актов? | Да | | | 8-10 | 10 |
| Нет | | | - | - |

Продолжение Приложения Д

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | | | 3 | | | 4 |
| 2. Как оценивается собственниками и работниками организации эффективность осуществляемой деятельности руководящего звена? | Да | | | | 5-8 | | 5 |
| Нет | | | | - | |  |
| Итого: | Х | | | | Х | | 110 |
| Максимальное количество баллов | | | 294 | | | | |
| Фактическое количество баллов | | | 110 | | | | |
| Фактическая оценка риска средств контроля, % | | | 37 | | | | |
| Качественная оценка риска средств контроля | | Риск средств контроля, % | | | | Фактическая оценка, % | |
| Низкий | | До 30 | | | |  | |
| Средний | | От 31 до 60 | | | | 37 | |
| Высокий | | От 61 до 100 | | | |  | |