



## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В современной российской экономике бухгалтерский учет становится неопределимым источником информации для менеджмента и собственников организации при формировании затрат и цен на продукцию с целью качественного и всеобъемлющего контроля за использованием внеоборотных и оборотных активов, определения возможностей инвестирования. Все это, в конечном итоге, определяет конкурентные возможности организаций на внутреннем и внешнем рынке.

Как известно, законодательно установленные перед бухгалтерским учетом цели и задачи охватывают область финансового учета. Постоянный рост требований со стороны менеджмента и собственников к действенной организации учетного процесса в сфере использования и выбытия основных средств, особенно при оценке возможностей повышения уровня производства за счет его переоснащения новым высокопроизводительным оборудованием, прогнозировании финансовых результатов деятельности с целью предотвращения финансовых рисков, обуславливает растущий теоретический и практический интерес к проблеме совершенствования бухгалтерского учета основных средств и контроля за ними.

**Степень разработанности проблемы.** Бухгалтерский учет и контроль основных средств в организации имеет свои особенности. В процессе работы над выпускной квалификационной работой было проведено детальное изучение трудов отечественных и зарубежных специалистов, посвященных как общим вопросам учета и контроля материалов, так и узким аспектам. Так, вопросам организации и способам ведения бухгалтерского учета материалов посвящены работы таких отечественных ученых и исследователей З.Т. Азиева, М.Я. Погорелова, А.Д. Ларионов и др.

Тем не менее, следует отметить, что основные средства, представляя собой ключевой компонент организации. Особенности их учета и происходящие в нем изменения на законодательном уровне должны стать предметом постоянного внимания со стороны сотрудников бухгалтерии,

ответственных за организацию учета и контроля основных средств.

Важно подчеркнуть, что в последнее время наряду с бухгалтерским учетом, особое внимание уделяется аналитическим исследованиям различных процессов и явлений в деятельности организации, в том числе и контролю основных средств. Учеными разработаны общие направления контроля, указаны основные показатели, однако последние законодательные изменения, а также реформирование бухгалтерского учета требует разработки новых подходов в части учета и контроля основных средств, которые могли бы быть адаптированы к деятельности любого субъекта хозяйствования. Потребность в развитии новых понятий и систем обусловлена также существенными изменениями в российской бухгалтерии и информационными особенностями современной экономической жизни.

**Цель и задачи выпускной квалификационной работы.** Целью выпускной квалификационной работы является изучение состояния разработанности теоретических основ и практических аспектов учета и контроля основных средств организации, определение путей их совершенствования.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- исследовать теоретические основы учета и контроля основных средств;
- представить организационно – экономическую и правовую характеристику учета основных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат»;
- провести анализ методики учета и контроля основных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат» и предложит меры по ее развитию;
- предложить мероприятия совершенствования учета и контроля основных средств в организации.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических, правовых и практических вопросов учета и контроля основных средств организации.

**Объектом исследования** является ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

**Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы** послужили научные труды ученых – экономистов и практиков, посвященные учету и контролю материалов, а также нормативные и законодательные акты Российской Федерации, нормативно – правовые документы Министерства финансов РФ, материалы научных конференций, статей периодических изданий, монографических исследований. Кроме того, использовались статистические и аналитические материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, годовая бухгалтерская отчетность, учетные регистры и первичная документация ООО «ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

В процессе исследования получены следующие **результаты, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:**

- совершенствование теоретических основ учета и контроля основных средств;
- проведение анализа деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат»;
- проведение анализа эффективности использования основных средств;
- проведение контроля по правильности ведения учета основных средств;
- доказана необходимость введения контроля и учета за основными средствами, для более эффективного их использования.
- предложен ряд мероприятий по контролю и учету основных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

**Практическая значимость результатов** заключается в использовании сформулированных в его процессе предложений и рекомендаций не только в экономической деятельности исследуемой организации, но и в других организациях аналогичной формы собственности и видов деятельности.

**Апробация работы.** Некоторые аспекты рекомендаций по совершенствованию учета и контроля основных средств организации были внедрены в практическую деятельность ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

**Объем и структура выпускной квалификационной работы.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

## 1.1 Теоретические основы методики учета основных средств

Экономическая природа и роль основных средств в производственной и непроизводственной сферах всегда являлись предметом дискуссий среди ученых и специалистов в области экономики и бухгалтерского учета. Множество научных работ посвящено толкованию данной категории, однако до сих пор среди бухгалтеров и экономистов нет единого мнения по вопросу определения экономической сущности основных средств. Наряду с понятием основные средства экономисты используют понятия основные фонды и основной капитал. Изучение истории экономических учений показало, что родоначальником этих понятий выступает категория «основной капитал». Понятие «основной капитал» ввел в экономическую теорию шотландский экономист, основатель классической школы политэкономии, Адам Смит. Подходы различных авторов к определению понятий «основной капитал» и «основные средства» представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Подходы различных авторов к определению понятий «основной капитал» и «основные средства»

Автор	Определение
1	2
А. Смит (классическая школа)	Основной капитал - капитал, направленный на улучшение земли, покупку полезных машин или инструментов или иных подобных предметов, которые приносят доход или прибыль без перехода от одного владельца к другому или без дальнейшего обращения
К. Маркс (марксизм)	Основной капитал - часть производительного капитала, которая целиком участвует в процессе производства и переносит свою стоимость на производимую продукцию долями по мере износа
П. Самуэльсон (неоклассический синтез)	Основной капитал - блага длительного пользования, которые, используются в качестве ресурсов в дальнейшем производстве, одновременно является как ресурсом, так и продуктом, на него распространяется право собственности
И.Н. Богатая	Основные средства - та часть производственных средств предприятия, которая участвует в процессе производства длительное время, сохраняя при этом свою натуральную форму, а их стоимость переносится на изготавливаемый продукт постепенно, по частям, по мере использования

1	2
М.А. Вахрушина	Основные средства - часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве и реализации 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; способная приносить организации экономические выгоды (доход); при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов
Л.М. Гинзбург	Основные средства - это средства труда, которые участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму. Предназначаются для нужд основной деятельности организации и должны иметь срок использования более года
В.Г. Ширококов	Основные средства — это средства труда долговременного использования, которые, многократно участвуя в производственном процессе
А.К. Шишкин	К основным средствам относят средства труда, используемые при производстве товаров, выполнении работ или оказании услуг
В. К. Скляренко и В. М. Прудникова	Основные средства - совокупность производственных, материально-вещественных ценностей, действующих в процессе производства в течение длительного периода времени, сохраняющие на протяжении всего периода натурально-вещественную форму и переносящие свою стоимость на продукцию по частям по мере износа в виде амортизационных отчислений
С.Н. Щадилова	Основные средства - средства труда (здания, сооружения, машины и механизмы, инвентарь, транспортные средства) производственного и непромышленного назначения
Б.А. Ройзберг	Основные средства - это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени (свыше одного года) как в сфере материального производства, так и в непромышленной сфере
В.И. Букия	Основные средства — это совокупность средств труда в их материально-вещественном и стоимостном выражении, используемых в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо в административно-управленческих целях, имеющих срок полезного использования свыше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на вновь создаваемую продукцию в виде амортизационных отчислений

Многообразие трактовок «основной капитал» вытекает из разнообразия сущностных сторон этой экономической категории. В западной экономической мысли наблюдаются несколько подходов к определению основного капитала как экономической категории, однако все они сводятся к мысли, что основной капитал представляется как сумма капитала, вложенного в капи-

тальные активы, который участвует в нескольких циклах производства, т. е. основной капитал полностью отождествляется с основными средствами [46].

В российской учетной практике основные средства являются частью основного капитала, наряду с нематериальными активами, доходными вложениями в материальные ценности и долгосрочными финансовыми вложениями. Следовательно, равнозначность этих понятий и их взаимозаменяемость невозможна.

В социалистической экономике категория «основной капитал» была исключена из терминологии, и появилось понятие «основные фонды». Понятие «основные фонды», в отечественной практике используется в экономической литературе и для целей финансового анализа, в бухгалтерском учете же принято использовать термин «основные средства» [46].

Однако одни группы ученых-экономистов (Л. И. Ушвицкий, А. В. Мордовкин, А. Ш. Маргулис) рассматривают данные понятия как синонимы и при отражении понятия «основные средства» в скобках указывают «основные фонды». Согласно определению В. К. Скляренко и В. М. Прудниковой., основные фонды (основные средства) - это совокупность производственных, материально-вещественных ценностей, которые действуют в процессе производства в течение длительного периода времени, сохраняют при этом на протяжении всего периода натурально-вещественную форму и переносят свою стоимость на продукцию по частям по мере износа в виде амортизационных отчислений. Другие, такие как А. Д. Шеремет, Л. М. Макаревич, А. М. Литовских придерживаются иного мнения и разграничивают эти категории. Подобное определение дано и в финансово-кредитном словаре под редакцией В. Ф. Гарбузова, где говорится, что основные средства - это денежные средства, вложенные в имеющиеся основные фонды. При этом под основными фондами понимается совокупность созданных общественным трудом материально-вещественных ценностей (в стоимостном выражении), служащих в течение длительного периода и утрачивающих свою стоимость по частям. Существует множество точек зрения на экономическую природу и сущность основных



средств. Однако все они сводятся либо к определению основных средств как совокупности материально-вещественных ценностей, используемых в деятельности организации длительное время, либо к пониманию основных средств как денежных средств, вложенных в основные фонды. Однако отделение натурально-вещественной формы от их стоимостного выражения является не совсем корректным.

Как наиболее полное и достоверное, приведем определение С. И. Хорошкова и В. И. Букия: основные средства - это совокупность средств труда в их материально-вещественном и стоимостном выражении, используемых в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо в административно-управленческих целях, имеющих срок полезного использования свыше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на вновь создаваемую продукцию в виде амортизационных отчислений.

Нормативное и методологическое регулирование бухгалтерского учета основных средств в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) представлено в таблице 1.2 [13, с.10].

Таблица 1.2 - Нормативное и методологическое регулирование бухгалтерского учета основных средств в соответствии с РСБУ

Наименование	Перечень
1	2
Кодексы	Налоговый Кодекс РФ, Гражданский Кодекс РФ
Федеральные законы	Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"
Положения по бухгалтерскому учету, план счетов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/08. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению

## Продолжение таблицы 1.2

1	2
Методические указания	Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств

В РСБУ вопросы учёта основных средств главным образом отражены в ПБУ 6/01 «Учёт основных средств», методических указаниях по учёту основных средств.

Данные стандарты были созданы в рамках программы по реформированию учёта в соответствии с МСФО и в основе своей имеют международные стандарты, поэтому многие пункты повторяют либо схожи с положениями международных стандартов, однако есть и существенная разница. Отличия в подходах к учёту основных средств между РСБУ и МСФО заложены на уровне целей российского и международного бухгалтерского учёта.

В России бухгалтерский учёт направлен на формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, её имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям. Бухгалтерский учёт призван выполнять функцию контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами.

В то же время бухгалтерский учёт по международным стандартам направлен на предоставление заинтересованным пользователям информации о финансовом положении, о финансовых результатах деятельности и денежных потоках организации, полезной для принятия экономических решений. МСФО не ставят задач по отражению юридической стороны операций, а направлены на их экономическую сущность.

В финансовую отчётность по МСФО включаются те факты хозяйственной деятельности, которые влияют на финансовое положение и финансовый

результат деятельности. Таким образом, достигаются два принципа финансовой отчетности – уместность и преобладание содержания над формой. Различие целей бухгалтерского учёта по МСФО и российским стандартам бухгалтерской отчётности формирует различие в правилах учёта основных средств.

Что касается перечня видов стоимостей основных средств, приведенный в МСФО 16 «Основные средства», то он значительно шире, приведенного в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (таблица 1.3) [27, с.61].

Главными вопросами в учете основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» являются признание активов, определение их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию применительно к ним.

Согласно МСФО 16 «Основные средства», выбор подхода к методологии оценки основных средств после того, как они будут признаны в учете организации, является элементом учетной политики. В данном случае бухгалтеру следует сделать выбор либо в пользу модели учета по первоначальной стоимости, либо – модели переоценки.

Таблица 1.3 – Определение видов стоимости основных средств в МСФО 16 «Основные средства» и Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01

МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
1	2
<p>Себестоимость – это сумма, уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- цена покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых сидок и возмещений;</li> <li>- любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;</li> <li>- предварительная оценка затрат на демонтаж</li> </ul>	<p>Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.</p> <p>Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику, а также суммы,</li> </ul>

## Продолжение таблицы 1.3

1	2
и удаление объекта основных средств, и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо при приобретении данного объекта, либо в следствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода	<p>уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;</li> <li>- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;</li> <li>- таможенные пошлины;</li> <li>- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств</li> </ul>
Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения	Определения нет
Амортизируемая стоимость - себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости	Определения нет
Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами	Определения нет
Ликвидационная стоимость – расчетная величина, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы	Определения нет
Остаточная стоимость актива - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.	Остаточная стоимость - первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

## Продолжение таблицы 1.3

1	2
Определения нет	Восстановительная стоимость – стоимость аналогичных объектов основных средств в современных условиях воспроизводства, при современных ценах и технике, т.е. стоимость всех затрат на приобретение (строительство) имущественных объектов, включая затраты на транспортировку, установку и т.п. по действующим рыночным ценам и тарифам на определенную дату.

В соответствии с МСФО относительно определенного класса основных средств выбирается модель учета по первоначальной стоимости, то после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Таким образом, при применении этой модели единственным основанием переоценки класса основных средств является их обесценение. МСФО 16 «Основные средства» определяет убыток от обесценения как сумму, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

В свою очередь, возмещаемая сумма, согласно МСФО 16 «Основные средства», – это большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования [26].

В случае выбора в учетной политике модели переоценки, основные средства, признанные в учете организации и относящиеся к переоцениваемому классу (классам), подлежат учету по переоцененной величине, равной их справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Стандарт устанавливает, что переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату. Выбор интервалов переоценки относится к

области профессионального суждения бухгалтера. Частота проведения переоценок должна зависеть от изменений в справедливой стоимости основного средства.

Следует заметить, что порядок отражения в учете переоценки основных средств, закрепленный в МСФО 16 «Основные средства» во многом схож с порядком, установленным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Так, МСФО 16 «Основные средства» устанавливается, что если сумма оценки основного средства повышается в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале как «прирост от переоценки». Вместе с тем, это увеличение подлежит признанию в прибыли или убытке в той степени, в которой оно покрывает (реверсирует) убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли или убытке. Если же отражаемая в учете стоимость основного средства уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен отражаться непосредственно в капитале, уменьшая статью «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива [35].

При прекращении признания (списании) основного средства величина прироста капитала в результате его переоценки может быть включена в нераспределенную прибыль. Сравнивая понятия амортизируемого объекта в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 следует заметить, что в отличие от национального стандарта, в международном, оно базируется на идее значимости и рассмотрения актива, прежде всего, как приносящего экономические выгоды компании в течение определенного срока.

Как, и в случае с основными средствами существует множество определений амортизации. Приведем их в таблице.

Таблица 1.4 - Определение амортизации по мнению различных ученых

Представители различных школ бухгалтерского учета	Определение амортизации
Древнеримский архитектор Витрувий	Цена истекшего года
Е.Е. Сиверс	Фонд обновления (реновации), который создается за счет удержания части выручки. Статья "Амортизационный фонд" пассива баланса представляет собой резерв, обеспеченный не основными, а оборотными средствами
Н.Ф. Смирнов	Регулярные отчисления на образование специального резервного амортизационного фонда или капитала, из которого должны черпаться средства, необходимые для поддержания фабрично-заводского имущества в состоянии его производственной годности или для его восстановления
Р.Я. Вейцман	Это не часть прибыли, которая не облагается налогом и из которой не выплачиваются дивиденды, а перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую
А.П. Рудановский	Двухканальный процесс. Первоначально в пассиве баланса формируется амортизационный фонд - источник простого воспроизводства, обеспеченный в активе оборотными средствами. На втором этапе на эту же сумму отражается уточняющий показатель, показывающий величину износа. В дальнейшем появились два самостоятельных бухгалтерских счета - "Амортизационный фонд" и "Износ основных средств"

Как видно из таблицы, амортизация имеет глубокие исторические корни и при этом толкование данного термина представителями различных школ бухгалтерского учета осуществлялось по-разному.

Согласно МСФО 16 и ПБУ 6/01 существует различия в методах начисления амортизации. Приведем их в таблице.

Таблица 1.5 - Методы начисления амортизации согласно МСФО 16 и ПБУ 6/01

МСФО 16	ПБУ 6/01
<ul style="list-style-type: none"> <li>- линейная амортизация;</li> <li>- метод уменьшаемого остатка;</li> <li>- начисление амортизации в зависимости от объемов производства.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- линейный;</li> <li>- способ уменьшаемого остатка;</li> <li>- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;</li> <li>- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).</li> </ul>

При соотнесении рассмотренных предписаний МСФО 16 «Основные средства» с соответствующими нормами российского Положения по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» ПБУ 6/01 можно прийти к выводу, что в целом предписания российского бухгалтерского законодательства и МСФО совпадают.

Согласно МСФО, метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива (п. 60 IAS 16). Так, если эффективность использования динамического оборудования по мере эксплуатации быстро падает, то для его амортизации целесообразно выбрать нелинейный метод. Напротив, для объектов недвижимости характерно применение линейной амортизации. В российских стандартах такой подход к выбору метода амортизации закреплён для нематериальных активов (п. 28 ПБУ 14/ 2007), а для ОС не зафиксирован. Но по неурегулированным вопросам следует опираться на IAS 16 (п. 7 ПБУ 1/2008). IAS 16 (п. 51 и 61) предписывает пересматривать как минимум один раз в конце каждого отчетного года метод амортизации и срок полезного использования ОС. Кстати, аналогичные нормы имеются в ПБУ 14/ 2007 (п. 27 и 30). А вот ПБУ 6/01 не содержит ни требования о подобном изменении, ни явного запрета на него. Между тем возможность пересмотра параметров амортизации ОС заложена в ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (п. 2 и 3). Этот пересмотр не является исправлением ошибки, а выполняется при появлении новой информации. Он производится исходя из оценки существующего положения дел в компании и схемы потребления будущих выгод. В итоге не существует принципиальных препятствий для сближения амортизационной политики МСФО и ПБУ. Правда, согласно IAS 16 (п. 53), объекты амортизируются не до «нуля», а до расчетной суммы, которую компания получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования. В профессиональном сообществе этот показатель традиционно име-



ную ликвидационную стоимостью. Однако в официальном переводе МСФО он фигурирует под названием «остаточная стоимость» (п. 6 IAS 16). Что, согласитесь, неудобно, ибо не соответствует устоявшейся российской терминологии. Тем не менее, существенных расхождений в суммах амортизации указанная особенность не порождает. Дело в том, что ликвидационная стоимость российских ОС чаще всего выражается символической суммой.

## 1.2 Теоретические основы методики контроля основных средств

Контроль в организации необходим для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Рассмотрим теоретические основы методики контроля основных средств организации.

По мнению Г.А. Головниной - целью контроля основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств [28].

Похожее, но более кратко определение цели контроля основных средств приводит С.А. Табалина. Она считает, что цель контроля основных средств - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней [50].

Наиболее полно цель контроля формирует Л.А. Сивакова. По ее мнению - цель контроля основных средств состоит в формировании обоснованного мнения о достоверности, реальности и полноте информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней, а также установление соответствия

применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами, действующим в Российской Федерации нормативным документам. При формировании цели контроля основных средств будем придерживаться мнения Л.А. Сиваковой [47].

Проведенный анализ позволил систематизировать задачи аудита основных средств и выделить как ряд задач, которые признает большинство исследователей, так и отличающиеся задачи, характеризующие особенности подхода отдельных авторов к детализации этих задач (таблица 1.6).

Таблица 1.6 - Перечень задач контроля основных средств в организации

Авторы	Общие задачи	Отличающиеся задачи
С.Н. Коменденко [33]	Задачами контроля основных средств являются: -проверка наличия на предприятии основных средств; -установление правильности документального оформления и своевременного отражения в учете операций, связанных с движением основных средств;	Задачами контроля основных средств являются: -проверка порядка присвоения соответствующего инвентарного номера; -контроль полноты и порядка выписки инвентарных карточек; -проверка наличия договоров о полной материальной ответственности с лицами, отвечающими за сохранность основных средств
О.П. Зайцева [30]	-проверка соответствия оценки и классификации основных средств действующим стандартам бухгалтерского учета;	-
Т.А. Фролова [53]	-проверка соответствия оценки и классификации основных средств действующим стандартам бухгалтерского учета; -оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия в местах эксплуатации основных средств, как собственных, так и арендованных; -проверка правильности расчета, своевременного отражения износа (начисления амортизации) основных средств;	Задачами контроля основных средств являются: -проверка того, что основные средства, отраженные в отчетности, принадлежат предприятию; -проверка достоверности отражения остатков основных средств и нематериальных активов в отчетности предприятия; -анализ использования организацией основных средств по времени и мощности с учетом специфики производственной деятельности предприятия, если это обусловлено заключенным с аудитором договора
В.В. Бородина [18]	-проверка целесообразности проведения ремонта основных средств, контроль за расходами на капитальный ремонт, за правильностью их отражения	Проверка наличия изменений в методологии учета основных средств за отчетный период
А.А. Рахимбекова [41]	-проверка целесообразности проведения ремонта основных средств, контроль за расходами на капитальный ремонт, за правильностью их отражения	Задачами контроля основных средств являются: -проверка того, что основные средства используются по назначению; -проверка наличия периодических инвентаризаций; -проверка права собственности

Представленные задачи контроля основных средств позволяют сформировать программу контроля, включающую в себя следующие этапы:

1. Оценка организации сохранности основных средств.
2. Оценка организации учета основных средств.
3. Проверка документального оформления и учета основных средств.
4. Проверка операций с основными средствами в рамках заключенных договоров аренды и лизинга.
5. Проверка начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.
6. Проверка операций по модернизации, реконструкции и дооборудованию основных средств.
7. Проверка операций по переоценке основных средств.
8. Проверка операций по ремонту основных средств.
9. Проверка операций по списанию основных средств

Рассмотрим последовательно содержание методики внутреннего контроля учета основных средств.

1. Оценка организации сохранности основных средств.

На данном этапе проверки основное внимание контролер уделяет качеству проведения и оформлению результатов инвентаризаций основных средств, для чего проверяет соблюдение сроков подведения их итогов, оценивает качество подготовки инвентаризационных описей.

Особое внимание необходимо обратить на неиспользуемые основные средства, чтобы выяснить, отвечают ли они критериям активов, соответствует ли их балансовая оценка текущей рыночной стоимости или она должна быть снижена. Анализируя документы, подтверждающие права собственности организации на основные средства, контролер должен обратить внимание на основные средства, неиспользуемые в процессе производства и не сдаваемые в аренду, т.е. не приносящие доходов организации. Если такие основные средства выявлены и их стоимость существенна, контролеру необходимо обсудить ситуацию с руководством проверяемой организации и решить, подле-

жат ли такие основные средства списанию с баланса организации как не отвечающие критериям активов.

Как отмечает С.Н. Коменденко - важным аспектом успешного проведения инвентаризации основных средств является правильный порядок присвоения инвентарного номера. Как указывает автор – в организациях отмечаются случаи, когда один инвентарный номер наносится на два объекта основных средств. Кроме этого, очень часто инвентарный номер просто приклеивается на основное средство, либо наносится маркером, который легко смыть. Данные факты недопустимы. Каждая организация может сама выбирать удобные способы и методы нанесения инвентарных номеров, учитывая при этом условия эксплуатации объектов. Правильными способами нумерации являются: ручное или машинное нанесение номера на объект при помощи нестираемой краски; осуществление чеканки, если нумерации подвергается металлический объект или предмет, имеющий металлические части; создание бирок или металлических жетонов с инвентарным номером и надежное крепление их на объект; штриховое кодирование – наиболее современный и удобный способ присвоения инвентарного номера, позволяющий быстро проводить инвентаризацию при помощи специальных программ и считывателей [33].

По мнению Т.А. Фроловой наиболее часто в процессе контроля сохранности основных средств проверяющими выявляются следующие ошибки [53]:

- неотражение на забалансовых счетах стоимости арендованного имущества, что приводит к недостоверному формированию информации (справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах);

- необоснованное списание недостачи основных средств на расходы организации;

- материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных основных средств, учитываемых на счете 01.

2. Оценка организации учета основных средств.

Данная процедура осуществляется в двух направлениях: проверка правильности отнесения имущества для целей бухгалтерского учета и проверка правильности отнесения имущества к амортизируемому имуществу для целей налогообложения прибыли. Результаты проверки организации учета основных средств оказывают существенное влияние на реализацию последующих процедур, таких, как проверка документального оформления, проверка правильности начисления амортизации основных средств и др.

Контролер должен убедиться в том, что все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют и что права организации на основные средства не обременены, основные средства отвечают критериям, оговоренным в положениях по бухгалтерскому учету, оценены и отражены в отчетности в соответствии с учетной политикой, приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде.

По мнению Л.А. Сиваковой на практике очень часто встречается ситуация, когда в бухгалтерском учете основные средства отражаются, но фактически у организации они отсутствуют. Это является грубой ошибкой бухгалтера, который не отразил в бухгалтерском учете проводки по выбытию. В данном случае нарушается налоговое законодательство (ст. 122 НК РФ), что может привлечь организацию к налоговой ответственности. Организации будет необходимо доначислить налог на прибыль и соответствующие пени согласно ст. 75 НК РФ, поскольку амортизация в целях налогового учета была завышена, что привело к занижению налога на прибыль. Встречаются ситуации, когда организация использует объект основных средств уже длительное время, но по документам он отсутствует [47].

З. Б. Есимкулова к часто встречающимся ошибкам в процессе оценки организации учета основных средств относит [29]:

-неточное отнесение имущества организации к амортизируемой группе. В Налоговом кодексе для каждой амортизационной группы основных средств предусмотрены предельные сроки полезного использования. Например, к

первой группе относится все недолговечное имущество со сроком полезного использования от одного года до двух лет включительно; ко второй группе – свыше двух лет до трех включительно и т. д.;

-неверное определение срока полезного использования объектов основных средств, которое приводит к неправильному исчислению сумм амортизации, а соответственно и к искажению себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и финансовых результатов. Конкретный срок использования имущества организацией устанавливается самостоятельно.

### 3. Проверка документального оформления и учета основных средств.

При проверке данных операций серьезное внимание должно быть уделено экспертизе договоров, которыми оформлено приобретение права собственности на объекты основных средств. От результатов выполнения перечисленных процедур зависит порядок формирования первоначальной стоимости и отражения операций в бухгалтерском учете. Наименование первичных документов зависит от источника поступления и направления выбытия основных средств. В ходе проверки внутренний контролер должен убедиться в правильности оформления документов, подтверждающих рыночную стоимость принимаемых к учету объектов, таких как экспертные заключения, справки организаций-изготовителей и др.

Т.А. Фролова отмечает, что наиболее часто в процессе контроля документального оформления и учета основных средств проверяющими выявляются следующие ошибки [53]:

-оприходование некоторых основных средств без наличия свидетельства о регистрации права собственности;

-несоблюдение момента перехода права собственности от продавца к покупателю, что ведет к недостоверному отражению основных средств на счетах учета;

-отсутствие документов, характеризующих техническое состояние основных средств;

-в учетной политике организации указано, что аналитический учет основных средств должен вестись в инвентарных карточках (ф. ОС-6). Однако в организации этого не делают, считая ведение таких карточек излишним;

-несоответствие информации о наличии основных средств по данным Главной книги информации об их остатках по данным инвентарных карточек нередко влечет за собой неправильное начисление амортизации;

-оприходование основных средств не по цене их приобретения;

Е.Б. Свердлина пишет, что иногда организации не на все принятые ОС оформляют акты по соответствующей унифицированной форме N ОС-1, N ОС-1а или N ОС-1б, а также инвентарные карточки. Часто документы не имеют необходимых подписей должностных лиц. Отсутствие должным образом оформленных актов ввода в эксплуатацию основных средств может привести к серьезным налоговым последствиям как по налогу на прибыль, так и по НДС. Если организация не может подтвердить момент ввода объекта в эксплуатацию, то она не может начислять амортизацию по данному объекту (п. 21 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 259 НК РФ) и, следовательно, подтвердить расход в виде амортизационных отчислений в обоих видах учета. Принимать НДС к вычету в этом случае организация не вправе (пп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ) [46].

В организациях контролеры выявляют следующие ошибки в области организации учета основных средств [46]:

-объект учли в составе основных средств только с момента ввода в эксплуатацию. А пока он находился на складе, отражали на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". "Задержка" затрат по приобретению основных средств на счете 08 должна быть обоснованной (строительство, передача в монтаж). Иначе искажаются остаточная стоимость основных средств, амортизация для целей бухгалтерского учета (момент перевода в запасы), налог на имущество и бухгалтерский финансовый результат. На самом деле объект, не требующий монтажа, нужно учитывать в составе основных средств в момент

приобретения, а объект, требующий монтажа, - после завершения монтажа и приведения в состояние, пригодное для использования (п. 4 ПБУ 6/01);

-недвижимость перевели в состав основных средств только после государственной регистрации. Если сформирована первоначальная стоимость объекта недвижимости, оформлены первичные учетные документы по приемке-передаче и объект эксплуатируется, его нужно учитывать на отдельном субсчете к счету 01 "Основные средства" - независимо от того, переданы документы на государственную регистрацию или нет. Такой порядок действует с 1 января 2011 г. (п. 52 Методический указаний по учету основных средств).

4. Проверка операций с основными средствами в рамках заключенных договоров аренды и лизинга.

Контролеру необходимо проверить:

-правильность отнесения аренды основных средств к текущей или финансовой;

-соответствие формы и содержания договоров гражданскому законодательству;

-достоверность формирования финансовых результатов от сдачи в аренду;

-правильность начисления амортизации;

-отражение расходов на содержание арендованного имущества.

По мнению автора В.В. Бородиной - наиболее часто в процессе контроля

операций с основными средствами в рамках заключенных договоров аренды и лизинга проверяющими выявляются следующие ошибки. Например, если организация арендовала помещение и осуществила работы по установке кондиционера, оснащению помещения охранной или пожарной сигнализацией (т. е. произвела модернизацию арендованного имущества) [18].

В таком случае на судьбу данных улучшений, а соответственно на возникновение или прекращение прав арендодателя и арендатора, влияют как минимум два фактора — определение улучшений как отдельных или неотде-



лимых, а также период, в который они были произведены (до или после получения арендодателем права собственности на помещение). Отделимые улучшения являются собственностью арендатора, в свою очередь стоимость неотделимых не возмещается (если на их проведение не было согласия арендодателя). Следовательно, такие улучшения принадлежат арендодателю. Стоимость неотделимых улучшений должна быть отражена в составе имущества собственника даже в том случае, если арендодатель в соответствии с условиями договора не предполагает ее компенсацию арендатору.

К сведению должна приниматься соразмерность расходов, понесенных арендатором в связи с улучшениями имущества, а также стоимость расходов на демонтаж таких улучшений и, если речь идет об оборудовании и материалах, то, насколько будет в возможно в дальнейшем использовать это оборудование и материалы повторно. Согласования стоимости неотделимых улучшений между арендатором и арендодателем подразумевает уточнение следующих вопросов [18]:

- признание арендодателем факта того, что улучшения действительно были осуществлены арендатором и действительно улучшают потребительские качества арендованного имущества;

- полезность произведенных улучшений;

- стоимость произведенных улучшений, подлежащая возмещению арендатору.

По окончании срока действия договора арендатор имеет право распорядиться судьбой произведенных им неотделимых улучшений, несогласованных с арендодателем: либо безвозмездно передать их арендодателю, либо демонтировать, приведя арендуемое имущество в первоначальное состояние.

Также необходимо помнить, что в любом случае данный объект выбывает из состава основных средств организации. На практике после окончания срока аренды (иногда и досрочно), арендатор съезжает из арендованного имущества. При этом забывают оформить все необходимые документы по передаче произведенной модернизации арендодателю, в результате чего фак-

тически отсутствующие основные средства продолжают учитываться на балансе бывшего арендатора [18].

5. Проверка начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Важным направлением методики проверки основных средств является проверка обоснованности применения норм и достоверности начисления амортизации, поскольку эти данные связаны с формированием себестоимости продажи товаров, продукции, работ, услуг и в конечном итоге влияют на финансовые результаты организации (его прибыль или убыток), сумму налога на имущество и размер уплачиваемого в бюджет налога на прибыль. В то же время следует помнить о том, что амортизация характеризует окупаемость (восстановление) основных средств. Выбор амортизационной политики оказывает значительное влияние на формирование финансовой стратегии организации.

Наиболее часто в процессе контроля (аудита) начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете проверяющими выявляются следующие ошибки [33]:

- невыполнение требований, изложенных в учетной политике организации по способам начисления амортизации. В целях устранения различий между бухгалтерским и налоговым учетом следует для одних и тех же объектов основных средств устанавливать одинаковые сроки использования;

- неверное начисление амортизации. В соответствии с п. 21 ПБУ 6/01 в бухгалтерском учете начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был принят к учету. А в налоговом учете амортизацию начинают исчислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию.

6. Проверка операций по модернизации, реконструкции и дооборудованию основных средств.

При проверке основных средств контролер, как правило, изучает и связанные с ними расходы на реконструкцию, модернизацию и дооборудование

основных средств. Главное внимание в этом случае нужно уделить тому, подлежат ли такие расходы списанию на расходы организации или их следует включить в стоимость соответствующих основных средств с последующей амортизацией. При решении данного вопроса внутренний контролеру необходимо руководствоваться действующими нормативными документами.

#### 7. Проверка операций по переоценке основных средств.

Контролер должен убедиться в том, что переоценка проводилась квалифицированным оценщиком, и выборочно проверить правильность отражения переоценки в бухгалтерском учете. Такая проверка, как правило, осуществляется на выборочной основе путем анализа экспертных заключений о восстановительной стоимости основных средств и сопоставления данных этих заключений с данными бухгалтерского учета и отчетности.

Требуется также установить, что основные средства переоцениваются регулярно и тем самым обеспечивается последовательность учетной политики организации в отношении оценки основных средств. Контролеру следует обратить внимание: проводки по переоценке, проведенной в отчетном году, нужно сделать 31 декабря отчетного года. Однако при составлении годового баланса за отчетный год их не учитывают. Результаты переоценки нужно учесть во входящем сальдо на начало года в балансе за 1-й квартал следующего года.

Часто в организациях неправильно учитывают результаты переоценки. Если в процессе проведения переоценки объекта основных средств стоимость увеличивается, то сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал. Если в результате переоценки объекта стоимость уменьшается, то порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете зависит от того, переоценивался этот объект ранее или нет [50].

Обычно организации допускают ошибки при отражении уценки основных средств, которые ранее подвергались дооценке. При этом сумма уценки в пределах величины добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта (проведенной в предыдущие отчетные периоды) отно-

сится в уменьшение добавочного капитала. Если же сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленную в добавочный капитал организации, то сумма превышения относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Организации часто неправильно отражают результаты переоценки при выбытии объектов основных средств. В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится со счета 83 «Добавочный капитал» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чтобы правильно учесть данное требование, у организации должны быть в наличии документы, подтверждающие суммы дооценки объектов основных средств. Невыполнение этих условий также ведет к ошибкам в учете.

#### 8. Проверка операций по ремонту основных средств.

При проверке основных средств внутренний контролер, как правило, изучает и связанные с ними расходы на ремонт основных средств. Главное внимание в этом случае нужно уделить тому, подлежат ли такие расходы списанию на расходы организации или их следует включить в стоимость соответствующих основных средств с последующей амортизацией. При решении данного вопроса внутренний контролеру необходимо руководствоваться действующими нормативными документами.

#### 9. Проверка операций по списанию основных средств.

Е.Б. Свердлина отмечает следующие часто встречающиеся ошибки в процессе учета операций по списанию основных средств [46]:

- в налоговом учете убыток от реализации ОС списали в расходы отчетного периода. Правила списания убытка от реализации основного средства установлены п. 3 ст. 268 НК РФ. Такой убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Убыток начинает включаться в состав расходов со следующего месяца после продажи объекта основных средств

независимо от финансовых результатов. Возникающие расхождения в бухгалтерском и налоговом учете приводят к образованию отложенного налогового актива, который погашается по мере признания убытка в налоговом учете.

-выручку от реализации ОС в отчете о финансовых результатах отразили с НДС. Достаточно часто выручка от продажи основного средства отражается с НДС в прочих доходах в отчете о финансовых результатах. При этом налог отражают в составе прочих расходов. Правильно показывать в прочих доходах выручку без НДС.

Чтобы не допускать ошибки в правильности ведения учета основных средств, рекомендуется придерживаться правил учета основных средств и стандартов, придерживаться учетной политики организации. Как практика показывает, рекомендуется проводить аудиторские проверки в организации, так как они помогают выявлять часто допустимые ошибки в ведение бухгалтерского учета, а также исправлять их в дальнейшем.

## 2 АНАЛИЗ ДИНАМИКИ И ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА СОСТОЯНИЕ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

### 2.1 Организационно-экономическая и правовая характеристика организации

Открытое акционерное общество (ОАО) - форма деятельности акционерного общества, при которой возможна свободная купля-продажа акций данной компании физическим или юридическим лицам (инвесторам) без разрешения со стороны общего собрания акционеров. К особенностям ОАО относят: неограниченное число акционеров (в отличие от ЗАО), свободное обращение акций на рынке, отсутствие необходимости внесения денежных средств в уставной капитал организации до его регистрации и открытия накопительного счета.

Полное наименование Общества – Открытое акционерное общество "Удмуртский хладокомбинат". Сокращенное наименование: ОАО "Удмуртский хладокомбинат".

Место нахождения: 426028, Российская Федерация, Удмуртская Республика, г. Ижевск, ул. Маяковского, 44. Дата государственной регистрации Общества и регистрационный номер: Общество зарегистрировано 17 июля 2002 года. Регистрирующая организация – Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам сборам по Ленинскому району г. Ижевска Удмуртской Республики. ОГРН:1021801434016; ИНН:1826001360.

Общество является юридическим лицом и приобретает его права с момента государственной регистрации. Правовое положение Общества определяется действующим законодательством и Уставом. Для достижения своих целей деятельности общество вправе от своего имени совершать сделки, приобретать имущественные и неимущественные права и нести ответственность, быть истцом и ответчиком в суде.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Общество является коммерческой организацией, уставный капитал которой разделен на именные акции в количестве 52 372 шт. Величина уставного капитала – 52 372 руб.

Вид деятельности - производство мороженого, вареников, переработка и консервирование рыбо - и морепродуктов, реализация собственной продукции, оптовая торговля рыбой и морепродуктами, торговля мороженым и замороженными десертами, поставка продукции общественного питания, сдача внаем нежилого недвижимого имущества.

Общество осуществляет внешнеэкономическую деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Общество в своей деятельности руководствуется действующим законодательством Российской Федерации, Удмуртской Республики, а также положениями Устава. Основными целями общества являются удовлетворение общественных потребностей и извлечение прибыли для использования ее в интересах участников общества. Общество имеет самостоятельный баланс, круглую печать с фирменным наименованием и указанием его местонахождения, штампы, фирменные бланки и другие средства визуальной идентификации. Общество открывает расчетный и иные счета в банках на территории России, действует на основе полного хозяйственного расчета, самофинансирования и самоокупаемости. Общество действует на основании Устава, Гражданского кодекса РФ, действующего законодательства РФ. Если иное не предусмотрено законом или договором, к сделкам Общества, совершенным на территории Российской Федерации.

Основные виды деятельности по ОКВЭД:

15.52. - Производство мороженого.

Иные виды деятельности:

Переработка и консервирование рыбо- и морепродуктов и иные в соответствии с Уставом Общества.

В части мороженого по данным рейтингового агентства PLIMSOLL (Англия) ОАО Удмуртский хладокомбинат занимает 19 место из 80 крупнейших игроков производителей мороженого в РФ по объемам продаж и 37 место по прибыли.

В части рыбопереработки ОАО Удмуртский хладокомбинат является одним из крупнейших производителей рыбопереработки в Уральском и Поволжском ФО. В рейтинге организаций производителей рыбопереработки по РФ ОАО УХК занимает 45 место из 460.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является собственником территориально-имущественного комплекса, имеет складские и производственные мощности, производит собственную продукцию: мороженое, замороженные полуфабрикаты; продукцию рыбопереработки.

Производственные мощности включают в себя:

- фабрику мороженого проектной мощностью 10 тонн в смену, в 2015 году пиковые объемы производства достигали 20-24 тонн в смену;

- рыбоперерабатывающий цех проектной мощностью 11 тонн в смену, в 2015 году пиковые объемы производства достигали 18-20 тонн в смену;

- четырёхэтажный холодильник с низкотемпературными камерами общей ёмкостью 10000 т. единовременного хранения;

- складской комплекс под охлажденную продукцию ёмкостью 6000 т.

Организационная структура ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является линейно-функциональной (приложение А).

Производственные подразделения организации представлены цехами основного и вспомогательного производства. Контроль качества продукции осуществляет отдел контроля качества.

Управление деятельностью ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляет управляющая компания ООО «КОМОС ГРУПП». В непосредственном подчинении генерального директора ООО «КОМОС ГРУПП» находится управляющий ОАО «Удмуртский хладокомбинат» (приложение Б).



Управляющий ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляет оперативное руководство текущей деятельностью Общества и несет всю полноту власти и ответственности за повседневную деятельность ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Рассмотрим основные показатели деятельности организации.

Динамика производства продукции, начиная с 2011 года, представлена в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Динамика производства продукции ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Наименование	Ед. изм.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011 г.
Мороженое	тонн	1 363	1 862	2 293	2 485	3 138	230,22
Рыбопереработка	тонн	2 429	2 393	2 591	3 140	4 093	168,50

Проанализировав таблицу можно заметить, что за последние 5 лет (с 2011 года) объемы производства существенно выросли: по рыбопереработке на 68,5%, а по мороженому на 130,22%, что говорит о положительной динамике производства продукции в организации.

Далее рассмотрим структуру и динамику выручки от продаж ОАО «Удмуртский хладокомбинат». Данные приведём в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Структура и динамика выручки от продаж ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Выручка от продаж	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Темп роста, %	
	тыс.руб.	уд.вес, %	тыс.руб.	уд.вес, %	тыс.руб.	уд.вес, %	2014 г. /2013г.	2015 г./ 2014 г.
Собственная продукция	440626	38,31	532747	53,34	837085	43,25	121	157
Товары	620796	53,98	370331	37,08	1024818	52,95	60	277
Общепит	4221	0,37	5979	0,60	7301	0,38	142	122
Тепловая энергия	2855	0,25	1898	0,19	1624	0,08	66	86
Услуги	36093	3,14	16550	1,66	9135	0,47	46	55
Аренда	45478	3,95	71246	7,13	55621	2,87	157	78
Итого	1150069	100	998751	100	1935584	100	87	194

Как показывают данные таблицы – к концу 2015 года больший удельный вес имеет выручка от реализации товаров не собственного производства, он составляет 52,95 %. Выручка от продажи продукции собственного производства составляет к концу 2015 года 43,25 % от всей выручки. Это говорит о том, что товары собственного производства по сравнению с 2014 годом перестали пользоваться популярностью среди покупателей и организации следует либо расширить ассортимент, либо пересмотреть ценовую политику на свою продукцию.

Для полного анализа структуры и динамики выручки от продаж собственной продукции и продажи товаров по товарным группам в стоимостных и натуральных показателях представим ниже таблицу 2.3, в которой рассмотрим динамику за 2015 год и 2014 год.



Как показывают данные таблицы 2.3 – на конец 2015 года в структуре выручки от реализации собственной продукции и реализации товаров по товарным группам преобладала выручка от реализации рыбы и морепродуктов, доля которой составила 54,6%. В то время как выручка от реализации собственной рыбной переработке составляет всего лишь 27,6%. Это говорит о том, что организации необходимо пересмотреть ассортимент рыбной продукции. И в дальнейшем его расширить, чтобы больше реализовывать товары собственного производства.

Эффективность производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации характеризуется ее финансовыми результатами. Общим финансовым результатом является прибыль, которая обеспечивает производственное и социальное развитие организации.

Таблица 2.4 - Основные экономические показатели деятельности организации

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
1. Выручка, тыс. руб.	1 150 069	998 751	1 935 584	168,3
2. Себестоимость, тыс. руб., в т. ч. коммерческие расходы	1 163 153	983 340	1 911 981	164,4
управленческие расходы	45 118	48 882	144 370	319,9
	80 279	81 029	79 737	99,3
3. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	-13 084	15 411	23 603	-
4. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	4 297	4 798	55 039	1280,9
5. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	6 628	11 576	62 381	941,2
6. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %	- 1,2	1,7	1,3	-

Проанализировав таблицу основных показателей деятельности организации можно сделать следующие выводы: в отчетном периоде выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг значительно увеличилась на 68,3% по сравнению с предыдущими годами и составила в 2015 году 1 935 584 тыс. руб. Так же наблюдаем увеличение себестоимости, что говорит о том, что организация стала больше тратить денежных средств для производства продук-

ции, тем самым уменьшая прибыль. Большая часть затрат к концу 2015 года приходится на коммерческие расходы. Что говорит о том, что у организации увеличились затраты на транспортировку, рекламу и упаковку товаров. Так же видно из таблицы, что организация к концу 2015 года имеет прибыль от своей деятельности, но не смотря на положительную динамику наблюдается уменьшение уровня рентабельности, что говорит о том, что организация к концу 2015 года на каждый рубль выручки от реализации продукции имеет уменьшение прибыли.

Рассмотри показатели эффективности использования ресурсов и капитала. Данные представим в таблице.

Таблица 2.5 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2013г.	2014г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
<b>А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств</b>				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	185614	188333	191185	103
2. Фондовооруженность, тыс. руб./чел.	358,33	362,88	344,48	96,1
3. Фондоемкость, руб.	0,16	0,19	0,19	118,8
4. Фондоотдача, руб.	6,20	5,30	10,12	163,2
5. Рентабельность использования основных средств, %	0,03	0,06	0,33	-
<b>Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>				
6. Затраты труда, тыс. чел./ час.	1083,17	1067,39	1085,15	101
7. Производительность труда, тыс. руб. чел/час	1061,76	935,69	1783,7	167,9
8. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	123387,6	139694,04	170296,20	138
9. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	9,32	7,15	11,37	122
<b>В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов</b>				
10. Материалоотдача, руб.	4,11	2,58	3,12	75,9
11. Материалоемкость, руб.	0,24	0,39	0,32	133,3
12. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,02	0,03	0,1	500
13. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,90	0,85	0,87	96,7

Продолжение таблицы 2.5

1	2	3	4	5
Г. Показатели эффективности использования капитала				
14.Рентабельность совокупного капитала (активов), %	1,2	1,5	2,1	-
15.Рентабельность собственного капитала, %	7	11	9,9	-
16.Рентабельность внеоборотных активов, %	2	3	3,5	-
17. Рентабельность оборотных активов, %	0,44	0,4	2,9	-

Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств показали, что в период с 2013 по 2015 гг. среднегодовая стоимость основных средств увеличилась и составила 191 185 тыс. руб. Фондовооруженность в 2015 году составила 344,48 тыс. руб./чел. и показывает, что в процессе товарообращения (производства) один работник располагает стоимостью основных средств в размере 344,48 тыс. руб., фондоемкость в 2015 году составила 0,19 руб., и показывает, что 0,19 руб. основных средств приходится на каждый рубль готовой продукции, фондоемкость по сравнению с 2013 годом увеличилась на 18,8%. Фондоотдача в 2015 году составила 10,12 руб. и показывает, что отдача от использования каждого рубля, вложенного в основные средства равна 10,12 руб., фондоотдача выросла по сравнению с 2013 годом на 63,2%. Рентабельность использования основных средств показывает эффективность использования основных средств и прочих внеоборотных активов организации, измеряемую величиной прибыли, приходящейся на единицу стоимости средств и в 2015 году составила 0,33. В сравнении с 2013 годом идет увеличение данного показателя, что является положительной динамикой для организации.

Анализ эффективности использования трудовых ресурсов показал, что в период с 2013 по 2015 гг. затраты труда почти не изменились. Производительность труда в 2015 году по сравнению с 2013 годом увеличилась и составила 1783,7 тыс. чел/час. Фонд оплаты труда в период с 2013 по 2015 гг. вырос на 38%. Выручка на 1 руб. оплаты труда в 2015 году

составила 11 рублей 37 копеек и по сравнению с 2013 годом тоже увеличилась на 22%.

Показатели материалоотдачи по сравнению с 2013 годом уменьшились на 25 процентных пунктов, показатели материалоемкости увеличились на 33 процентных пункта. Такая тенденция говорит о том, что затрат на производство продукции больше, чем прибыли: на 1 рубль материальных затрат приходится в 2012г. - 53 копейки прибыли, 2014г. - 16 копеек прибыли. В целом в Обществе наблюдается тенденция снижения показателей рентабельности собственного капитала, внеоборотных активов, оборотных активов. Уменьшение рентабельности собственного капитала говорит о неэффективном использовании организации собственного капитала.

Так же большую роль в деятельности организации играют показатели движения денежных средств. Данные показатели рассмотрим в таблице.

Таблица 2.6 - Движение денежных средств ОАО "Удмуртский хладокомбинат" тыс. руб.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1. Поступление денежных средств - всего	2 900 794	1 960 332	2 874 506	99,1
в том числе:				
а) от текущей деятельности	1 159 288	1 154 563	2 042 267	176,2
б) от инвестиционной деятельности	126 709	93 049	153 487	121,1
в) от финансовой деятельности	1 614 797	712 720	678 752	42
2. Расходование денежных средств – всего, в том числе:	3 005 564	1 949 942	2 888 357	96,1
а) в текущей деятельности	1 193 342	1 335 262	2 129 854	178,5
б) в инвестиционной деятельности	135 189	112 003	193 416	143,1
в) в финансовой деятельности	1 677 033	502 677	565 087	33,7
3. Чистые денежные средства всего, в том числе	- 104 770	10 390	- 13 851	-
а) в текущей деятельности	- 34 054	- 180 699	- 87 587	-
б) в инвестиционной деятельности	- 8 480	- 18 954	- 39 929	-
в) в финансовой деятельности	- 62 236	210 043	113 665	-
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	4 724	15 109	1 259	26,7

По данным приведенным в таблице 2.6 можно увидеть, что поступление денежных средств нестабильно. Большая часть поступления денежных средств приходится на поступление от текущей деятельности организации. Так же наблюдаем с увеличением доходов и увеличение расходов. Большая часть расходов приходится на расходы от текущей деятельности. Это говорит том, что организация свободные денежные средства направляет на осуществление своей деятельности, для достижения своей главной цели – прибыли.

Финансовое состояние организации, ее устойчивость во многом зависят от соотношения собственных и заемных средств и оптимальности структуры активов организации, в первую очередь – от соотношения основных и оборотных средств, а также от уравновешенности отдельных видов активов и пассивов организации.

Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации представлены в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			Изменение за 2013-2015 гг.
		2013 г.	2014 г.	2015 г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq 2$	0,211	0,287	0,245	0,034
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 - 0,5)$	0,558	0,850	1,264	0,706
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 1$	0,440	0,626	1,110	0,67
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	-	-40564	-10333	24096	64660
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс.руб.	-	41220	39861	115561	74341
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс.руб.:	-	-	-	-	-
А) собственных оборотных средств	-	-51094	-24245	9447	60541



Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4	5	6
Б) общей величины основных источников формирования запасов и затрат	-	30690	25949	100912	70222
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,481	0,637	0,605	0,124
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	1,080	0,570	0,653	-0,427
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	- 0,484	-0,093	0,164	0,648
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-0,814	-0,195	0,201	1,015
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	0,926	1,754	1,531	0,605
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	2,080	1,570	1,653	-0,427

Как показывают данные таблицы 2.7, коэффициент текущей ликвидности, показывающий уровень покрытия краткосрочных обязательств общей суммой оборотных активов (за минусом расходов будущих периодов) ниже нормы, равной 2, и за 2013-2015 гг. увеличился с 0,558 до 1,264. Коэффициент абсолютной ликвидности, показывающий уровень покрытия краткосрочных обязательств наиболее ликвидными активами, на конец 2015 года в пределах нормы, равной 0,245, и при этом имеет тенденцию к росту. Коэффициент быстрой ликвидности, характеризующий уровень покрытия краткосрочных обязательств ликвидными активами находится в пределах нормы (минимальное значение 1). Таким образом, делаем вывод, ОАО «Удмуртский хладокомбинат» на конец 2015 года платежеспособно.

Как показывают данные таблицы 2.7 ОАО «Удмуртский хладокомбинат» независимо от внешних источников финансирования. Так, значение коэффициента автономии на конец 2015 года равно 0,605, при минимуме, равном 0,5. Это говорит, что собственный капитал составляет 60,5% в валюте баланса, при норме не ниже 50%. Кроме этого, соотношение заемных и собственных средств ниже 1. ОАО «Удмуртский хладокомбинат» обеспечено собственными средствами, и располагает капиталом в маневренной форме. В

результате можно сделать вывод о невысокой зависимости организации от кредиторов.

## 2.2 Анализ структуры и динамики основных средств в организации

Анализ структуры и динамики основных средств состоит непосредственно из двух частей: анализа структуры и анализа динамики.

Анализ структуры предполагает расчеты удельных долей финансовых средств, поступающих из различных источников. Важным пунктом данного этапа анализа является определение соотношения между пассивами и активами компании.

Анализ динамики основных средств направлен на изучение объема, тенденций и эффективности использования вложенных в организацию денежных средств. Одной из целей также является определение важнейших особенностей хозяйственной деятельности организации, для чего данные на начало и на конец анализируемого периода соотносятся. После рассчитываются абсолютные и относительные показатели динамики стоимости основных средств.

При проведении анализа важно учитывать следующие моменты:

1) функциональная польза от основных средств не изменяется на протяжении нескольких лет. По этой причине расходы на них и доходы, полученные от их применения, скорее всего будут распределены в разных периодах;

2) физическая замена материальных средств часто не совпадает с моментов переоценки их стоимости, что может повлечь за собой ошибочную прибыль, занижающую финансовое состояние организации;

3) эффективность применения основных средств должна рассчитываться одинаково, вне зависимости от принадлежности к фондам, характера участия в процесс хозяйственной деятельности и пр.

Особенностью данного анализа является то, что основные средства участвуют и в других отраслях деятельности компании, а не только в производственной части. Именно по этой причине необходимо учитывать не только экономические факторы, но и социальные, экологические. К примеру, замена оборудования на более качественное позволяет снизить нагрузки на персонал, что несомненно ведет к увеличению производительности труда.

Анализ структуры и динамики основных средств позволяет получить процентные соотношения средств, поступающих из различных фондов в оборот организации, что отражает результаты проведенной за текущий период хозяйственной деятельности и дает возможность принятия оптимизирующих деятельность решений.

В ходе анализа структуры и динамики основных средств необходимо произвести оценку размера, динамику и структуру основных средств.

Данные динамики основных средств приведем в таблицах 2.8, 2.9, 2.10.

Таблица 2.8 - Движение и структура основных средств за 2013 год, тыс.руб.

Вид основных средств	Наличие на начало года	Изменение		Наличие на конец года по отчету	Структура основных фондов, %	
		поступление	выбытие		на начало года	на конец года
Здания и сооружения	164059	8027	285	171801	53,68	52,5
Транспортные средства	17884	807	5812	12879	5,85	3,9
Машины и оборудование	118222	31239	12614	136847	38,68	41,8
Инвентарь	3788	99	463	3424	1,24	1,11
Земельные участки	1684	584	0	2268	0,55	0,69
Итого	305637	40756	19174	327219	100	100
В том числе:						
активная часть	139894	32145	18889	153150	45,77	46,8
пассивная часть	165743	8611	285	174069	54,23	53,2
Всего основных средств	305637	40756	19174	327219	100	100

Таблица 2.9 - Движение и структура основных средств за 2014 год, тыс.руб.

Вид основных средств	Наличие на начало года	Изменение		Наличие на конец года по отчету	Структура основных фондов, %	
		поступление	выбытие		на начало года	на конец года
Здания и сооружения	171801	1358	25	173134	52,5	51,9
Транспортные средства	12879	1775	4184	10470	3,93	3,14
Машины и оборудование	136847	10030	2977	143900	41,82	43,2
Инвентарь	3424	0	20	3404	1,06	1,07
Земельные участки	2268	0	0	2268	0,69	0,69
Итого	327219	13163	7206	333176	100	100
В том числе:						
активная часть	153150	11805	7181	157774	46,8	47,4
пассивная часть	174069	1358	25	175402	53,2	52,6
Всего основных средств	327219	13163	7206	333176	100	100

Таблица 2.10 - Движение и структура основных средств за 2015 год, тыс.руб.

Вид основных средств	Наличие на начало года	Изменение		Наличие на конец года по отчету	Структура основных фондов, %	
		поступление	выбытие		на начало года	на конец года
Здания и сооружения	173134	10698	376	183456	51,96	51,07
Транспортные средства	10470	3600	1600	12470	3,14	3,47
Машины и оборудование	143900	17360	3587	157673	43,19	43,89
Инвентарь	3404	0	39	3365	1,02	0,94
Земельные участки	2268	0	0	2268	0,68	0,63
Итого	333176	31658	5602	359232	100	100
В том числе:						
активная часть	157774	20960	5226	173508	47,35	48,30
пассивная часть	175402	10698	376	185724	52,65	51,70
Всего основных средств	333176	31658	5602	359232	100	100

Как видим, на конец 2015 года стоимость основных средств в организации, несколько увеличилась за счет того, что стоимость поступивших основных средств превысила стоимость выбывших. Наиболее значителен прирост в части машин и оборудования, выбытие основных средств также наи-

более значительно именно по этой классификационной группе. Такая динамика логична, ведь машины и оборудование являются наиболее активной частью в составе основных средств, из чего возникает необходимость в их регулярном обновлении. Также за отчетный период значителен прирост по зданиям и транспортным средствам. Новый инвентарь в течение года не поступал, но имело место списание в производство в размере 39 тыс.руб. По стоимости земельных участков движения не наблюдалась.

По структуре основных средств можно сказать, что наибольшая доля в составе принадлежит зданиям и сооружениям (более 51%), что связано с большим их количеством и высокой стоимостью. Также значителен удельный вес машин и оборудования (более 43%), что характерно для организации производственной специфики. В течение года удельный вес основных средств по этой статье увеличился с 43,19% до 43,89%, также наблюдается увеличение удельного веса транспортных средств с 3,14% до 3,47%. В результате этого структурная доля активной части основных средств увеличилась на 0,95%. Однако в целом изменения структуре за весь исследуемый период незначительны.

Сравнив данные 2015 года с предыдущими периодами отметим, что прирост в стоимости основных средств ежегоден и стабилен в преобладании машин и оборудования как поступающих на баланс средств. В 2014 году стоимость введенных в эксплуатацию зданий относительно невелика, наблюдается преобладание над их стоимостью новых транспортных средств. Стоимость хозяйственного инвентаря ежегодно снижается, так как на протяжении всего периода он списывается в производство, а последнее поступление нового инвентаря было в 2013 году, причем его прирост не превысил годового расхода. Новые земельные участки также приобретались в 2013 году, и с тех пор их балансовая стоимость не увеличивалась.

Далее рассматривается качественная характеристика основных средств, которую можно оценить с помощью показателей:

- коэффициент обновления основных средств (К<sub>о</sub>);

- коэффициент выбытия основных средств (Квыб);
- коэффициент замены основных средств (Кзам);
- коэффициент годности основных средств (Кг);
- коэффициент износа основных средств (Кизн).

Все показатели представим в таблице.

Таблица 2.11 - Показатели качественной характеристики основных средств

Коэффициент	2013г	2014г	2015г.
Ко	12,5	3,9	8,8
Квыб.	6,3	2,2	1,7
Кзам.	47	54,7	17,7
Кг.	0,59	0,55	0,55
Кизн.	0,41	0,45	0,45

Проанализировав таблицу можно отметить нестабильность данных показателей, что говорит о нестабильной ситуации в организации. Коэффициент обновления основных средств дает обобщенную стоимостную оценку прироста основных средств за определенный период и показывает долю новых основных средств в имеющихся на конец отчетного периода основных средствах. Рост данного показателя свидетельствует о наращивании имущественного потенциала организации, что мы наблюдаем в 2015г. Коэффициент выбытия показывает, какая часть основных средств, имеющихся на начало года у организации, выбыла из эксплуатации за отчетный период. Как видно из таблицы идет снижение данного показателя. Коэффициент замены показывает долю вновь вводимых основных средств, направленную на замену выбывающих. Как видно из таблицы самый высокий показатель в 2014году, что говорит о том, что именно в этом году было введено самое большое количество новых основных средств. Коэффициент годности основных средств показывает, какую долю составляет их остаточная стоимость от первоначальной стоимости за определенный период, т.е. к концу года видно, что годность основных средств составляет 55%, а их износ соответственно 45%. Что является неплохим показателем для организации.

### 2.3 Анализ эффективности использования основных средств

Показатели эффективности использования основных средств отражают соотношение полученных финансовых результатов организации и используемых для достижения этих результатов основных средств.

Эффективность использования основных средств характеризуется соотношением темпа роста выпуска продукции и темпов роста стоимости основных средств, а также показателями фондоотдачи, фондоемкости, фондовооруженности и фондорентабельности.

Основным показателем, характеризующим эффективность использования основных средств для получения выручки, является фондоотдача. Определяется фондоотдача по следующей формуле:

$$\text{ФО} = \text{ВП} / \text{ОФ},$$

где ВП – объем выпуска продукции;

ОФ – среднегодовая стоимость основных фондов.

Данные для расчета представлены в таблице 2.12.

Таблица 2.12 - Расчет показателей фондоотдачи

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение		
				2013-14	2014-15	2013-15
Объем выпуска продукции тыс.руб.	1150069	998751	1935584	-151318	936833	785515
Среднегодовая стоимость основных средств (ОС), тыс.руб.	185614	188333	191185	2719	2852	5571
Фондоотдача (ФО), руб.	6,196	5,303	10,124	-0,893	4,821	3,928

$$\text{ФО 2013} = 1150069 / 185614 = 6,169 \text{ руб.};$$

$$\text{ФО 2014} = 998751 / 188333 = 5,303 \text{ руб.};$$

$$\text{ФО 2015} = 1935584 / 191185 = 10,124 \text{ руб.};$$

По общей положительной динамике показателя можно судить о повышении эффективности использования основных средств, так как в 2015 году каждый рубль основных средств принес организации на 3,928 руб. или 63,4% больше выручки, чем в предыдущем году, несмотря на некоторое снижение

показателей в 2014. Увеличение фондоотдачи связано со следующими факторами: изменением объема выпуска реализованной продукции и изменением стоимости и структуры основных производственных средств. Рассчитаем влияние этих факторов на результативный показатель.

$$\Delta\text{ФО (РП)} = (\text{РП } 2015 - \text{РП } 2014) / \text{ОФ } 2014 = 936833 / 188333 = 4,974$$

руб.;

$$\Delta\text{ФО (ОФ)} = \text{РП } 2015 / \text{ОФ } 2015 - \text{РП } 2015 / \text{ОФ } 2014 = 10,124 -$$
$$1935584 / 188333 = -0,153 \text{ руб.};$$
$$\Delta\text{ФО} = 4,974 - 0,153 = 4,821 \text{ руб.};$$

Соответственно, в результате увеличения объема продаж на 93,8% фондоотдача увеличилась на 4,974 руб. и уменьшилась на 0,153 руб. в результате увеличения стоимости основных фондов на 1,51%. Общее влияние оценивается положительно, так как приводит к увеличению фондоотдачи в 2015 году. Далее проведем более подробный анализ фондоотдачи и факторов, на нее влияющих. Для этого составим таблицу 2.13.



Таблица 2.13 - Данные для расчета факторного анализа фондоотдачи

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение, %		
				13-14	14-15	13-15	13-14	14-15	13-15
1. Объем продукции (ВП), тыс.руб.	1150069	998751	1935584	-151318	936833	785515	86,84	193,80	168,30
2. Среднегодовая стоимость основных производственных средств (ОФ), тыс.руб.	185614	188333	191185	2719	2852	5571	101,46	101,51	103,00
3. Среднегодовая стоимость активной части производственных средств (ОФа), тыс.руб.	47253	48637,5	49278	1384,5	640,5	2025	102,93	101,32	104,29
4. Среднегодовая стоимость действующего оборудования (ОФд), тыс.руб.	41298	44650,5	45110,5	3352,5	460	3812,5	108,12	101,03	109,23
5. Удельный вес активной части основных средств (Да = ОФа / ОФ), %	25,46	25,83	25,78	0,37	-0,05	0,32	101,44	99,81	101,25
6. Удельный вес действующего оборудования в стоимости активной части производственных средств (Дд = ОФд / ОФа), %	87,40	91,80	91,54	4,40	-0,26	4,15	105,04	99,72	104,74
7. Количество единиц действующего оборудования Q, ед.	270	282	290	12	8	20	104,44	102,84	107,41
8. Средняя стоимость единицы действующего оборудования Sq, тыс.руб.	152,96	158,34	155,55	5,38	-2,78	2,60	103,52	98,24	101,70
9. Количество рабочих дней Tдн	247	247	247	0	0	0	100,00	100,00	100,00
10. Количество обработанных станкосмен Tсм	19450	19654	21184	204	1530	1734	101,05	107,78	108,92
11. Коэффициент сменности Kсм стр.10 / (стр.9 x стр.7)	0,292	0,282	0,296	-0,010	0,014	0,004	96,58	104,96	101,37
12. Продолжительность одной смены tсм, ч	8	8	8	0	0	0	100,00	100,00	100,00
13. Коэффициент загрузки оборудования в течение смены Kз	0,78	0,789	0,806	0,009	0,017	0,026	101,15	102,15	103,33
14. Полезное время работы оборудования, ч (стр.9 x стр.11 x стр.12 x стр.13)	450,05	439,66	471,43	-10,398	31,770	21,372	97,69	107,23	104,75
15. Среднечасовой объем выпуска продукции на единицу оборудования, тыс.руб. Вч (стр.1 / стр.7 / стр.14)	9,464	8,056	14,158	-1,409	6,102	4,693	85,11	175,75	149,59
16. Фондоотдача действующего оборудования ФОд (стр.1 / стр.4)	27,848	22,368	42,908	-5,480	20,539	15,060	80,32	191,82	154,08
17. Фондоотдача основных фондов ФО (стр.1 / стр.2)	6,196	5,303	10,124	-0,893	4,821	3,928	85,59	190,91	163,40

По данным в таблице видим, что темп роста объема продукции в 2015 году значительно превышает темп роста стоимости основных средств, что может быть первым признаком повышения эффективности их использования. Порядка 25% в структуре основных средств принадлежит активной части (машинам и оборудованию, транспортным средствам, инвентарю), и более 91% из них – действующему оборудованию (для сравнения, в 2013 год – всего 87,4%). При этом количество действующего оборудования увеличилось за весь период на 20 единиц с увеличением средней стоимости единицы на 2,6 тыс.руб. Путем сокращения простоев удалось увеличить качество использования рабочего времени; при этом количество рабочих дней и длительность смены остались в отчетном году такие же, как и в предыдущем. Положительно оценивается рост производительности оборудования на 49,59%, в особенности после снижения этого показателя по результатам 2014 года.

Зависимость фондоотдачи основных средств от удельного веса активной части в общей структуре, удельного веса действующего оборудования в активной части и фондоотдачи действующего оборудования выражается следующей моделью:

$FO = Da \times Dd \times FOd$  – трехфакторная мультипликативная модель. Определим влияние факторов на результативный показатель:

$\Delta FO (Da) = \Delta Da \times Dd_{2014} \times FOd_{2014} = (-0,05\%) \times 91,8\% \times 22,368 = -0,01$  руб.;

$\Delta FO (Dd) = Da_{2015} \times \Delta Dd \times FOd_{2014} = 25,78\% \times (-0,26\%) \times 22,368 = -0,015$  руб.;

$\Delta FO (FOd) = Da_{2015} \times Dd_{2015} \times \Delta FOd = 25,78\% \times 91,54\% \times 20,539 = 4,846$  руб.;

$\Delta FO = -0,01 - 0,015 + 4,846 = 4,821$  руб.;

На увеличение фондоотдачи в 2015 год в большей степени повлияло повышение фондоотдачи действующего оборудования, негативное влияние остальных факторов было незначительным. Далее исследуем влияние на измене-

ние фондоотдачи факторов второго порядка, составляющих фондоотдачи действующего оборудования.

Зависимость фондоотдачи действующего оборудования от производительности труда, а также сменности, степени загрузки и стоимости единицы оборудования выражается следующей моделью:

$$\text{ФОд} = \text{Ксм} \times \text{Кз} \times \text{Тдн} \times \text{тсм} \times \text{Вч} \times 1/\text{Sq} - \text{шестифакторная модель.}$$

Отметим, что в данной модели влияние количества рабочих дней и длительности смены не рассматривается, так как эти показатели по сравнению с прошлым годом остаются неизменными.

$$\Delta\text{ФОд}(\text{Ксм}) = \Delta\text{Ксм} \times \text{Кз} 2014 \times \text{Тдн} \times \text{тсм} \times \text{Вч} 2014 \times 1/\text{Sq} 2014 = 0,014 \times 0,789 \times 247 \times 8 \times 8,056 \times 1/158,34 = 1,11 \text{ руб.};$$

$$\Delta\text{ФОд}(\text{Кз}) = \text{Ксм} 2015 \times \Delta\text{Кз} \times \text{Тдн} \times \text{тсм} \times \text{Вч} 2014 \times 1/\text{Sq} 2014 = 0,296 \times 0,017 \times 247 \times 8 \times 8,056 \times 1/158,34 = 0,506 \text{ руб.};$$

$$\Delta\text{ФОд}(\text{Вч}) = \text{Ксм} 2015 \times \text{Кз} 2015 \times \text{Тдн} \times \text{тсм} \times \Delta\text{Вч} \times 1/\text{Sq} 2014 = 0,296 \times 0,806 \times 247 \times 8 \times 6,102 \times 1/158,34 = 18,169 \text{ руб.};$$

$$\Delta\text{ФОд}(\text{Sq}) = \text{Ксм} 2015 \times \text{Кз} 2015 \times \text{Тдн} \times \text{тсм} \times \text{Вч} \times (1/\text{Sq} 2015 - 1/\text{Sq} 2014) = 0,296 \times 0,806 \times 247 \times 8 \times 14,158 \times (1/155,55 - 1/158,34) = 0,754 \text{ руб.};$$

$$\Delta\text{ФОд} = 1,11 + 0,506 + 18,169 + 0,754 = 20,539 \text{ руб.};$$

На повышение фондоотдачи действующего оборудования в наибольшей степени (на 88,46%) повлияло увеличение производительности единицы оборудования. Влияние остальных факторов относительно невелико; факторов негативного влияния не выявлено. С помощью структуры влияния факторов определим их локальное влияние на изменение общей фондоотдачи. Результат расчетов представим в таблице.

Таблица 2.14 - Влияние факторов на фондоотдачу основных фондов

Фактор	Размер влияния на фондоотдачу действующего оборудования	Удельный вес влияния, %	Размер влияния на фондоотдачу основных фондов	Удельный вес влияния, %
Первый уровень влияния:				
Удельный вес активной части основных средств			-0,010	-0,21
Удельный вес действующего оборудования			-0,015	-0,31
Фондоотдача действующего оборудования			4,846	100,52
Итого			4,821	100
Второй уровень влияния:				
Сменность работы оборудования	1,110	5,41	$4,846 \times 5,41\% = 0,262$	5,43
Загрузка оборудования	0,506	2,46	$4,846 \times 2,46\% = 0,119$	2,48
Производительность единицы оборудования	18,169	88,46	$4,846 \times 88,46\% = 4,287$	88,92
Средняя цена единицы оборудования	0,754	3,67	$4,846 \times 3,67\% = 0,178$	3,69
Итого	20,539	100	4,846	100,52

В увеличении фондоотдачи в 2015 году наибольшую роль сыграло изменение производительности единицы оборудования. Вызвано это могло быть улучшением качества подготовки и квалификации ответственного за работу на оборудовании персонала, а также улучшением технических характеристик непосредственно оборудования в процессе его модернизации и обновления.

Все рассматриваемые факторы изменения фондоотдачи можно условно разделить на две группы: факторы интенсивного влияния (производительность единицы оборудования за час времени) и факторы экстенсивного влияния (использование рабочего времени, количество единиц оборудования). Обобщенно по эффективности использования основных средств в данном случае можно судить по интегральному показателю, который представляет собой произведение

интенсивного и экстенсивного коэффициента. Коэффициенты эти рассчитываются следующим образом:

$$K_{инт} = Bч;$$

$$K_{инт} 2013 = 9,464;$$

$$K_{инт} 2014 = 8,056;$$

$$K_{инт} 2015 = 14,158;$$

$$K_{экст} = (T_{дн} \times t_{см} \times K_{см} \times K_3) / (365 \times 24) \times Q,$$

где  $(T_{дн} \times T_{см} \times K_{см} \times K_3)$  – фактический фонд рабочего времени;

$(365 \times 24)$  – календарный фонд времени.

$$K_{экст} 2013 = (247 \times 8 \times 0,292 \times 0,780) / (365 \times 24) \times 247 = 13,872;$$

$$K_{экст} 2014 = (247 \times 8 \times 0,282 \times 0,789) / (365 \times 24) \times 282 = 14,153;$$

$$K_{экст} 2015 = (247 \times 8 \times 0,296 \times 0,806) / (365 \times 24) \times 290 = 15,607;$$

$$K_{интегр} 2013 = 13,872 \times 9,464 = 131,286;$$

$$K_{интегр} 2014 = 14,153 \times 8,056 = 114,013;$$

$$K_{интегр} 2015 = 15,607 \times 14,158 = 220,957;$$

Рассчитанные показатели и их динамику представим в таблице.

Таблица 2.15 - Расчет интегрального показателя использования оборудования

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Относительное отклонение, %		
				2013г.- 2014г.	2014г.- 2015г.	2013г.- 2015г.
Коэффициент экстенсивной загрузки	13,872	14,153	15,607	102,03	110,27	112,51
Коэффициент интенсивной загрузки	9,464	8,056	14,158	85,11	175,75	149,59
Интегральный показатель загрузки	131,286	114,013	220,957	86,84	193,80	168,3

Данные показатели говорят, о повышении эффективности использования оборудования в 2015 году благодаря положительному влиянию, как количественных факторов, так и качественных, хотя в 2014 году интенсивность использования оборудования была несколько снижена.

Помимо фондоотдачи, показателем, характеризующим эффективность использования основных средств, является рентабельность. Она показывает

уровень прибыли, принесенный организации каждым рублем используемых основных средств. Рассчитанный уровень чистой прибыли на рубль основных средств представим в таблице 2.16.

Таблица 2.16 - Анализ использования основных средств

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Относительное отклонение, %		
				2013 г.- 2014г.	2014 г.- 2015г.	2013 г.- 2015 г.
Чистая прибыль организации, тыс.руб.	6 628	11 576	62 381	174,65	538,88	941,17
Среднегодовая стоимость основных средств тыс.руб.	185 614	188 333	191 185	101,46	101,51	103
Прибыль на 1 руб. основных средств, руб.	0,0357	0,0615	0,3263	172,13	530,84	913,75

Как видим, в отчетном году на каждый рубль основных средств приходится в 5,3 раз больше чистой прибыли, чем в предыдущем году и в 9,1 раз больше, чем в 2013 году. Однако на размер чистой прибыли влияет не только эффективность основной деятельности, но и прочие доходы и расходы, проценты по кредитам и займам, доходы от депозитов. Поэтому для оценки фондорентабельности используется прибыль от продаж как финансовый результат от основной деятельности.

Расчет фондорентабельности представим в таблице.

Таблица 2.17 - Анализ фондорентабельности организации

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Объем реализации товарной продукции ВЦ, тыс.руб.	1150069	998751	1935584
Отклонение от данных базисного периода к, %	100	86,84	193,80
Полная себестоимость реализованной продукции ВС, тыс.руб.	1163153	1001461	1911981
Прибыль от реализации товарной продукции ПР, тыс.руб.	-13084	-2710	23603
Среднегодовая стоимость основных средств Ф, тыс.руб.	185614	188333	191185
Объем реализации товарной продукции в отчетном периоде по себестоимости базового периода $V_{2015}C_{2014}$ , тыс.руб.		899300,47	1693367,28
Фондорентабельность ФР, коп./руб.	-7,05	-1,44	12,35
Изменение фондорентабельности, коп./руб.		5,61	13,78

Фондорентабельность в отчетном году значительно увеличилась. Одной из причин этого стало получение организацией прибыли по результатам продаж в 2015 году, в отличие от предыдущих убыточных лет. Оценим подробно влияние прочих факторов на изменение фондорентабельности в 2015 году.

Изменение фондорентабельности под влиянием изменения прибыли от реализации рассчитывается следующим образом:

$\Delta\text{ФР (ПР)} = (\text{ПР } 2015 - \text{ПР } 2014) / \Phi 2014 = (23603 + 2710) / 188333 = 13,97$  коп., в том числе:

- влияние изменения объема реализации продукции:

$\Delta\text{ФР (V)} = \text{ПР } 2014 \times k / \Phi 2015 = (-2710) \times 193,8 / 191185 = -2,75$  коп.;

- влияние себестоимости реализованной продукции:

$\Delta\text{ФР (C)} = (\sum V_{2015} C_{2014} - \sum VC 2015) / \Phi 2015 = (1693367,28 - 1911981) / 191185 \times 100 = -114,35$  коп.;

- влияние изменения структуры и ассортимента продукции:

$\Delta\text{ФР} = (\sum VC_{2014} k - \sum V_{2015} C_{2014}) / \Phi 2015 = (1001461 \times 193,8 / 100 - 1693367,28) / 191185 = 129,44$  коп.;

- влияние прочих факторов:

$13,97 - (-2,75 - 114,35 + 129,44) = 1,63$  коп.;

Изменение фондорентабельности под влиянием изменения среднегодовой стоимости основных средств рассчитывается следующим образом:

$\Delta\text{ФР (Ф)} = \text{Пр}2015 / \Phi2015 - \text{Пр}2015 / \Phi2014 = 23603 / 191185 - 23603 / 188333 = -0,19$  коп.;

$\Delta\text{ФР} = 13,97 - 0,19 = 13,78$  коп.;

Положительное изменение рентабельности основных фондов вызвано, прежде всего, изменением структуры и ассортимента реализуемой продукции. А вот изменение объема реализации и себестоимости продаж оказало значительное негативное влияние на эффективности использования основных фондов.

Отметим, что, зная, какие факторы негативно отразились на фондоотдаче, мы можем определить их влияние на фондорентабельность и таким образом

выявить факторы, требующие управленческого вмешательства и резервы повышения рентабельности. Результаты расчетов отразим в таблице.

Таблица 2.18 - Результаты факторного анализа фондорентабельности при планируемом уровне рентабельности продаж 2%

Факторы	Изменение фондоотдачи, руб.	Расчет влияния на фондорентабельность	Изменение фондорентабельности, %
Первый уровень влияния:			
Удельный вес активной части основных фондов	-0,010	-0,01 x 2%	-0,020
Удельный вес действующего оборудования	-0,015	-0,015 x 2%	-0,030
Фондоотдача активной части фондов	4,846	4,846 x 2%	9,692
Итого	4,821		9,642
Второй уровень влияния:			
Сменность работы оборудования	0,262	0,262 x 2%	0,524
Загрузка оборудования	0,119	0,119 x 2%	0,238
Производительность единицы оборудования	4,287	4,287 x 2%	8,574
Средняя цена единицы оборудования	0,178	0,178 x 2%	0,356
Итого	4,846		9,692

На основании этого расчета можно предполагать, что при повышении удельного веса активной части основных фондов и структурной доли в ней действующего оборудования возможно увеличение фондорентабельности на 0,05%.

В заключение анализа эффективности использования основных средств оценим эффективность затрат по содержанию и эксплуатации оборудования.

Затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, как правило, включают в себя затраты на амортизацию, используемую энергию и проведение ремонтных работ. Увеличение этого вида затрат не всегда рассматривается негативно для организации, так как, например, внедрение новой техники может привести к увеличению амортизационных отчислений на единицу продукции, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, но в то же время значительно повысит производительность труда и сократит прямые затраты на опла-



ту труда. И напротив, сокращение расходов на содержание и текущий ремонт зданий, сооружений общезаводского назначения может вызвать последующие дополнительные вложения средств уже на уровне капитального ремонта.

При анализе и диагностике расходов на содержание и эксплуатацию оборудования сначала определяется общее отклонение от сметы затрат, затем выявляются суммы потерь или экономия по отдельным статьям расходов. Далее устанавливаются факторы, причины отклонений, изыскиваются возможные резервы снижения расходов с обоснованием их необходимости и реальности. Выполняя анализ и диагностику расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, следует помнить, что их рост может происходить за счет:

- увеличения затрат из-за внеплановых ремонтов оборудования;
- увеличения затрат на дополнительные услуги по перемещению грузов;
- увеличения затрат на амортизационные отчисления в связи с вводом новой техники, изменением цен на все виды основных средств, изменением суммы прироста амортизационных отчислений в результате индексации;
- наличия различных доплат и непроизводительных выплат.

Возможные резервы сокращения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, как правило, комплексно оформляются аналитической таблицей, в которой должны быть отражены факторы, причины их действия, выявленные резервы с указанием суммы потерь и резервов, мероприятия и расчеты как обоснование выявленных резервов, количественная величина прогнозируемых показателей.

Проведем анализ состава, структуры и динамики затрат на содержание и эксплуатации оборудования, данные отразим в таблицах 2.20, 2.21.

Таблица 2.19 – Состав и структура затрат на содержание и эксплуатацию оборудования

Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%	тыс.руб.	%
1	2	3	4	5	6	7
Начисленная по оборудованию амортизация	13492	67,55	14095	68,82	12251	67,51

## Продолжение таблицы 2.19

1	2	3	4	5	6	7
Используемая оборудованием энергия	5782	28,95	5684	27,75	5678	31,29
Затраты на ремонт оборудования	700	3,50	703	3,43	217	1,20
Всего затрат на содержание и эксплуатацию оборудования	19974	100	20482	100	18146	100

Таблица 2.20 - Изменения в составе и структуре затрат на содержание и эксплуатацию оборудования

Показатели	Абсолютное отклонение			Относительное отклонение, %			Изменения в структуре, %		
	2013-14	2014-15	2013-15	2013-14	2014-15	2013-15	2013-14	2014-15	2013-15
Начисленная по оборудованию амортизация	603	-1844	-1241	104,47	86,92	90,80	1,27	-1,30	-0,03
Используемая оборудованием энергия	-98	-6	-104	98,31	99,89	98,20	-1,20	3,54	2,34
Затраты на ремонт оборудования	3	-486	-483	100,43	30,87	31,00	-0,07	-2,24	-2,31
Всего затрат на содержание и эксплуатацию оборудования	508	-2336	-1828	102,54	88,59	90,85	0,00	0,00	0,00

Как видим, в отчетном году стоимость затрат на содержание оборудования сократилась на 2336 тыс.руб., в большей степени на это повлияло снижение амортизационных отчислений на 1844 тыс.руб., занимающих в структуре расходов наибольшую долю (67,51% в 2015 году). На 2,34% за весь исследуемый период возросла доля используемой оборудованием электроэнергии, есть основания предполагать повышение энергоемкости процесса производства. Значительно снизились затраты на ремонт оборудования, что может негативным образом отразиться на его техническом состоянии. Однако с учетом улучшения в отчетном году финансовых результатов, фондоотдачи и фондорентабельности есть основания судить о повышении качества затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и их эффективности.

Все обобщающие показатели эффективности использования основных средств приведем в таблице 2.21.

Проанализировав таблицу можно сказать, что в 2014 году эффективность использования основных средств несколько ухудшилась, но в 2015 году увеличилась, превысив уровень 2013 года по всем показателям, кроме фондовооруженности. Однако, судя по значительному увеличению производительности труда, дефицита в обеспечении фондовой базой работники организации не испытывают.



### 3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОАО «УДМУРТСКИЙ ХЛАДОКОМБИНАТ»

#### 3.1. Методические аспекты первичного учета основных средств

Основа любой системы бухгалтерского учета - первичные документы. В бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция фиксируется документом. Первичный бухгалтерский документ - письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации. На основе первичных документов строятся регистры бухгалтерского учета, которые приспособлены для регистрации и группировки сведений о хозяйственных операциях организации, и на основе которых составляется бухгалтерская отчетность организации. Если неправильно заполнен или отсутствует хотя бы один из первичных документов, то это может привести к серьезным искажениям в регистрах учета и, как следствие, в бухгалтерской отчетности. Поэтому к учету могут приниматься только правильно оформленные первичные документы, которые в таком случае будут иметь юридическую силу.

С 1 января 2013 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в Федеральном законе от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отсутствует, но их использование привычно для многих хозяйствующих субъектов. Отметим, до 1 января 2013 г. применять самостоятельно разработанные формы первичных документов можно было только в случае, если необходимая форма отсутствовала в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Однако заметим, что даже при составлении первичных документов не по унифицированным формам налогоплательщикам удавалось отстоять в суде правомерность признания расходов.

Запрета на использование унифицированных форм в Федеральном законе от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержится, поэтому их

по-прежнему можно применять, утвердив такое решение в учетной политике или отдельным приказом руководителя.

Бухгалтерский учет ведется на счетах бухгалтерского учета, согласно рабочего плана счетов по журнально-ордерной форме счетоводства с использованием компьютерной программы «1С: 8 Управление производственным предприятием». Налоговый учет ведется на счетах налогового учета с использованием компьютерной программы «1С:8 Управление производственным предприятием».

Применяемые в организации первичные документы сформированы в «Альбом первичных документов ОАО «Удмуртский хладокомбинат». Представим первичные документы, на основании которых осуществляется учет наличия и движения основных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат». При этом следует указать, что в организации существует утвержденный план-график документооборота учета основных средств (см. приложение В).

Акт о приеме (поступлении) оборудования применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма N ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма N ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма N ОС-15) не составляется. На дефекты оборудо-

вания, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма N ОС-16).

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1), акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма N ОС-1а), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма N ОС-1б) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, - в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, - после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

-по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

-путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Прием-передача объекта (ов) между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-сдатчика оформляется общими документами:

- по форме N ОС-1 - для объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);
- по форме N ОС-1а - для зданий, сооружений;
- по форме N ОС-1б - для групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), которые утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данному (ым) объекту (ам).

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы N ОС-1, N ОС-1а, N ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма N ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объекта (ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы N ОС-6, N ОС-6а, N ОС-6б).

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма N ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации. Подписывается членами приемочной комиссии



или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма N ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма N ОС-4а), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма N ОС-4б) применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность: объекта основных средств - по форме N ОС-4; - автотранспортных средств - по форме N ОС-4а; - групп объектов основных средств - по форме N ОС-4б. Составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Форма ОС-3 «Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов» применяется для оформления приемки-сдачи основных средств не только из ремонта, но и после реконструкции или модернизации. Акт подписывается работником организации, уполномоченным на приемку основных средств, и представителем ремонтного подразделения организации (при хозяйственном способе работ), после чего он передается в бухгалтерию. Далее Акт подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации или иным уполномоченным лицом м. В случае капитального ремонта в технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения характеристик объекта.

Если ремонт выполнен сторонней организацией (подрядным способом), акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй передается ремонтной организации.

В таблице 3.1 представлены недостатки, выявленные в процессе исследования документального оформления учета основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Таблица 3.1 - Рабочий документ «Недостатки, выявленные в процессе документального оформления учета основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Документ	Выявленные недостатки
1. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств	1. В организации в нарушение требований ч. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ представлены выше унифицированные формы не утверждены Приказом генерального директора ОАО «Удмуртский хладокомбинат»
	2. В организации отсутствует утвержденный перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах
2. Форма ОС-3 «Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов»	3. Прием и сдача из ремонта основных средств в организации не документируется

Таким образом, указанные выше формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7. Однако требование, содержащееся в ч. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ, общее: формы должен утвердить руководитель экономического субъекта. Таким образом, основной проблемой документационного обеспечения учета основных средств является тот факт, что в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» этого не сделано. Поэтому во избежание разногласий с контролирующими органами использование унифицированных форм необходимо утвердить приказом руководителя организации.

3.2. Современное состояние аналитического и синтетического учета основных средств в организации

Как известно, синтетический учет - это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Аналитический учет - это система бухгалтерских записей, дающая детальные сведения о движении хозяйственных средств; стро-

ится отдельно по каждому синтетическому счету. В отличие от синтетического учёта ведётся не только в стоимостных, но и в натуральных показателях.

Синтетический и аналитический учет основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» организован в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств", ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.01 N 26н, Методическими указаниями по учету основных средств от 20.07.98 N 33н.

Для учета основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» использует счета 01 «Основные средства» (схема счета представлена в приложении Г) и 08 «Вложения во внеоборотные активы» (схема счета представлена в приложении Д).

К счету 01 "Основные средства" в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» предусмотрены следующие субсчета, характеристика которых представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Субсчета счету 01 "Основные средства" в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Субсчет	Назначение
01/1 "Производственные основные средства основной деятельности";	На субсчете учитывают наличие и движение производственных основных средств основного вида деятельности, то есть средства, которые связаны с производством продукции, работ и услуг, являющихся основной целью деятельности организации в соответствии с учредительными документами
01/8 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";	На субсчете учитывают наличие и движение инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного использования свыше 12 месяцев.
01/9 "Основные средства, полученные по лизингу и в аренду";	На субсчете учитывают лизинговое имущество, если по договору лизинга имущество числится на балансе лизингополучателя. Также на этом субсчете учитывают долгосрочно арендованные основные средства, если по условиям договора их отражают на балансе арендатора. Основные средства, арендуемые на других условиях, учитываются на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Аналитический учет по счету 01 "Основные средства" ведётся по каждому объекту основных средств с группировкой по их видам и действующим классификационным группам основных средств. Основным регистром аналити-

ческого учета основных средств являются инвентарные карточки. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненным ремонтным работам, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно - хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки - передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести инвентарные списки основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) - дату и номер документа, и причину выбытия.

В организации осуществляется учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств. В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам основных средств. В ОАО «Удмуртский хладокомбинат» на каждый ин-

вентарный объект заводится инвентарная карточка унифицированной типовой формы ОС-6. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

-суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и его приведение в состояние, пригодное для использования;

-суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

-суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

-таможенные пошлины и таможенные сборы;

-невозмещаемые налоги, в том числе НДС, если он учитывается по правилам п. 2 ст. 170 НК РФ в стоимости объекта в случаях:

а) приобретения (ввоза) основных средств, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

б) приобретения (ввоза) основных средств, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

в) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися плательщиками НДС, либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате этого налога;

г) приобретения (ввоза) основных средств для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ;

-государственная пошлина, уплачиваемая в связи с регистрацией прав на объект основных средств;

-вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

-иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Поступление основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» может осуществляться путем их приобретения. Рассмотрим аспекты организации учета поступления основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат». Одним из вариантов поступления основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является покупка. Так, ОАО «Удмуртский хладокомбинат» была приобретена морозильная камера на сумму 74340 руб. с учетом НДС. Кроме того, в отчетном периоде ОАО «Удмуртский хладокомбинат» было приобретено оборудование для системы вентиляции, требующее дальнейшего монтажа, на сумму 360000 руб.

Бухгалтер ОАО «Удмуртский хладокомбинат» отразит операции в учете следующим образом – таблица 3.3.

Таблица 3.3 - Журнал хозяйственных операций по учету поступления основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
Приобретение оборудования, не требующего монтажа					
1	Оборудование поступило от поставщика	63000	08/4	60/1	Накладная
2	Учета сумма НДС согласно счету - фактуре продавца	11340	19/1	60/1	Счет-фактура
3	Оборудование зачислено в состав основных средств организации	63000	01/1	08/4	Акт приемки - передачи основных средств (ф. № ОС-1)
4	Оплачен счет поставщика	74340	60/1	51	Платежное поручение, выписка банка
5	НДС принят к вычету на основании счета-фактуры поставщика	11340	68/2	19/1	Бухгалтерская справка-расчет

## Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4	5	6
Приобретение оборудование, требующего монтажа					
6	Оборудование для системы вентиляции, требующее монтажа, поступило на склад организации	360000	07	60/1	Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма N ОС-14)
7	Учтена сумма НДС	64800	19/1	60/1	Счет-фактура
8	Учтены в стоимости оборудования расходы по транспортировке	18000	07	60/1	Акт выполненных работ
9	Учтена сумма НДС по транспортным расходам	3240	19/1	60/1	Счет-фактура
10	Оборудование для системы вентиляции передано в монтаж	378000	08/4	07	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма N ОС-15)
11	Учтена стоимость работ по монтажу	27000	08/4	60/1	Акт выполненных работ
12	Учтена сумма НДС по монтажу	4860	19/1	60/1	Счет-фактура
13	Оборудование для системы вентиляции зачислено в состав основных средств	405000	01/1	08/4	Акт приемки - передачи основных средств (ф. № ОС-1)
14	Оплачены счета поставщика, транспортной организации и монтажной организации	477900	60/1	51	Платежное поручение
15	НДС принят к вычету	72900	68/2	19/1	Расчет бухгалтерии

Таким образом, делаем вывод, что операции по поступлению основных средств в организацию отражаются с соблюдением требований законодательства.

Выбытие основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляется путем продажи и списания основных средств.

Рассмотрим случай выбытия объектов основных средств по причине их продажи. ОАО «Удмуртский хладокомбинат» продало оборудование ЗАО «Сатурн». Сумма, согласно договора, составила 180520 руб. (вкл. НДС в сумме 27536 руб.). Первоначальная стоимость оборудования составляет 230500 руб.,

сумма начисленной амортизации к моменту продажи составляет 95200 руб. При этом составлен акт по форме № ОС-1.

Кроме этого, выбытие основного средства может быть по причине его списания, вследствие физического или морального износа. Так, ОАО «Удмуртский хладокомбинат» вследствие морального износа списало кондиционер первоначальной стоимостью 24600 руб. На момент списания на кондиционер была начислена амортизация в сумме 17220 руб. После списания кондиционера были оприходованы вентилятор (стоимостью 1800 руб.) и радиатор (стоимостью 2400 руб.). Списание было оформлено актом по форме № ОС-4.

Проводки, отражающие данную хозяйственную операцию, представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 - Журнал хозяйственных операций по учету реализации объекта основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
Продажа оборудования в 2015 году					
1	Выставлен покупателю счет	180520	62	91/1	Счет
2	Поступили средства на расчетный счет	180520	51	62	Выписка банка, платежное поручение
3	Начислен НДС	27536	91/2	68	Счет-фактура
4	Списана с баланса первоначальная стоимость основного средства	230500	01/11	01/1	Счет
5	Списана сумма начисленной амортизации	95200	02	01/11	Акт приема – передачи по форме ОС-1, бухгалтерская справка-расчет
6	Списана остаточная стоимость	135300	91/2	01/11	
7	Отражен финансовый результат от реализации основного средства	180520-27536-135300=17684	91/9	99	Бухгалтерская справка-расчет
Списание оборудования в 2015 году					
8	Списана первоначальная стоимость ликвидируемого основного средства	24600	01/11	01/1	Акт по форме ОС-4, бухгалтерская справка-расчет
9	Списана сумма начисленной амортизации	17220	02	01/11	Бухгалтерская справка-расчет



Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
10	Списана остаточная стоимость основного средства	7380	91/2	01/11	Бухгалтерская справка-расчет
11	Оприходованы материалы	4200	10/6	91/1	Приходный ордер М-4
12	Отражен убыток от списания объекта основных средств	7380-4200=3180	99	91/9	Бухгалтерская справка-расчет

В результате делаем вывод, что операции по выбытию основных средств в организацию отражаются с соблюдением требований законодательства.

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Задача начисления амортизации - создание фонда средств на полное восстановление объекта по истечении срока его полезного использования. Амортизация начисляется на объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Большинство основных средств отражается в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Именно эта оценка влияет на валюту баланса организации и отражается на ее инвестиционной привлекательности. В то же время амортизационные отчисления являются элементом затрат организации, и их величина через себестоимость оказывает воздействие на размер прибыли, получаемой от основной деятельности. Очевидно, что значение для целей управления рационального и продуманного подхода к начислению амортизации трудно переоценить.

В ОАО «Удмуртский хладокомбинат» амортизация как в целях бухгалтерского, так и налогового учета начисляется линейным способом. При этом согласно учетной политике ОАО «Удмуртский хладокомбинат» к амортизируемому имуществу относятся активы стоимостью более 40000 руб.

Так, например, ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело погрузчик для использования во вспомогательном производстве. Первоначальная стоимость погрузчика - 120 000 руб. Срок полезного использования - 5 лет. При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться 1/5 стоимости погрузчика. Сначала определяем годовую нор-

му амортизации. Для этого первоначальную стоимость погрузчика примем за 100%.

Годовая норма амортизации составит 20% (100% / 5). Следовательно, годовая сумма амортизации погрузчика составит 24 000 руб. (120 000 руб. x 20%). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 2000 руб. (24000 руб. / 12 мес.). Бухгалтер организации ежемесячно будет делать проводку: Дебет 23 Кредит 02 - 2000 руб. - начислена амортизация погрузчика за отчетный месяц.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело легковой автомобиль. Первоначальная стоимость 350000 руб. Срок полезного использования - 10 лет. При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться 1/10 стоимости. Годовая норма амортизации составит 10% (100% / 10). Следовательно, годовая сумма амортизации составит 35000 руб. (350000 руб. x 10%). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 2917 руб. (35000 руб. / 12 мес.). Бухгалтер организации ежемесячно будет делать проводку: Дебет 26 Кредит 02 - 2917 руб. - начислена амортизация автомобиля за отчетный месяц.

Для целей налогового учета по основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, норма амортизации может быть увеличена в 2 раза. Исключение из этого порядка предусмотрено для основных средств, включенных в первую, вторую и третью группы, по которым амортизация начисляется нелинейным методом. По таким основным средствам норма амортизации увеличена быть не может. ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело насос для использования для перекачки аммиака. Первоначальная стоимость насоса - 120 000 руб.

Срок полезного использования - 5 лет (60 месяцев). Амортизация по насосу начисляется линейным методом. Норма амортизации по насосу составит:  $(1: 60 \text{ мес.}) \times 100\% = 1,667\%$  или 2000,4 руб. Так как оборудование работает в агрессивной среде, то норма амортизации может быть увеличена в 2 раза. В этой ситуации норма составит:  $1,667\% \times 2 = 3,334\%$ . Сумма ежемесячных амор-

тизационных отчислений будет равна:  $120\ 000\ \text{руб.} \times 3,334\% = 4\ 000,8\ \text{руб.}$

Для налогового учета начисленной амортизации ОАО «Удмуртский хладокомбинат» ведет специальный регистр по форме, рекомендованной ФНС России. Записи в регистр вносятся ежемесячно нарастающим итогом по каждому объекту основных средств. Как в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» заполняется регистр, покажет пример.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело холодильное оборудование. Стоимость оборудования - 60000 руб. (без НДС). В этом же месяце оборудование было введено в эксплуатацию.

Срок полезного использования холодильного оборудования - 5 лет (60 месяцев). Согласно учетной политике для целей налогообложения, амортизация на оборудование начисляется линейным методом. Норма амортизации по оборудованию составит:

$$(1: 60\ \text{мес.}) \times 100\% = 1,667\%.$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет равна:

$$60\ 000\ \text{руб.} \times 1,667\% = 1000\ \text{руб.}$$
 Регистр может быть заполнен так – табл.

3.5.

Таблица 3.5 - Пример заполнения регистра амортизации ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Месяц, за который начисляется амортизация	Наименование объекта	Принадлежность к основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров (работ, услуг)	Метод начисления амортизации	Применение специального коэффициента	Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость объекта	Срок (полезный, оставшийся до истечения полезного срока использования), который применяется при расчете амортизации (в месяцах)	Сумма амортизации по объекту	Общая сумма амортизации за налоговый период
Февраль 2015 г.	Холодильное оборудование	да	линейный	нет	60 000	60	1 000	1 000
Март 2015 г.	-	да	линейный	нет	-	60	1 000	2 000
Апрель 2015 г.	-	да	линейный	нет	-	60	1 000	3 000
.....	.....	.....	.....	...	.....	.....	.....	.....

Если ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело объект основных средств, уже бывший в эксплуатации, то его первоначальная стоимость определяется исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с приобретением. При этом сумма амортизации, начисленной по этому объекту основных средств прежним владельцем, в расчет приниматься не должна.

Чтобы начислить амортизацию подержанного объекта на балансе вашей организации, нужно определить срок его полезного использования следующим образом: Срок полезного использования подержанного ОС = Срок полезного использования, исчисленный для нового объекта ОС – Срок фактической эксплуатации у прежнего владельца. Срок полезного использования нового объекта необходимо определить по Классификации основных средств, включаемых в

амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). Например, ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело производственную линию, бывшую в эксплуатации. Стоимость линии согласно договору - 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, нормативный срок эксплуатации линии - 10 лет. По данным прежнего владельца, линия уже отработала уже 6 лет. Следовательно, срок полезного использования линии в организации составит 4 года (10 - 6). Годовая норма амортизации линии составит 25% (100% x 4). Годовая сумма амортизации - 25 000 руб. (100 000 руб. x 25%). Месячная сумма амортизационных отчислений составит: 2083 руб. Схема бухгалтерских проводок представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6 - Журнал хозяйственных операций по учету амортизации основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном производстве	2083	20	02	Расчет амортизации
2	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому во вспомогательном производстве	2000	23	02	Расчет амортизации
3	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для общепроизводственных нужд	2000,4	25	02	
4	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для управленческих нужд	2917	26	02	

Проанализировав таблицу видно, что операции начислению амортизации основных средств в организацию отражаются с соблюдением требований законодательства.

Рассмотрим вопросы учета восстановления основных средств в организации. Расходы на ремонт включаются ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в состав расходов в сумме фактических затрат. При осуществлении ремонта подрядным способом в учете делаются проводки:

Дебет счета 20 (23, другие счета) - Кредит счета 60 - отражена стоимость выполненного ремонта;

Дебет счета 19 - Кредит счета 60 - отражена сумма НДС по выполненному ремонту;

Дебет счета 60 - Кредит счета 51 - оплачена подрядчику стоимость выполненных работ;

Дебет счета 68 - Кредит счета 19 - сумма НДС по выполненному ремонту предъявлена к вычету.

Отметим, что организация имеет право на вычет суммы НДС по выполненному ремонту, если отремонтированный объект основных средств используется для осуществления деятельности, облагаемой НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ). При этом вычет возможен при одновременном выполнении следующих условий: -работы подрядчиком выполнены (акт сдачи-приемки работ подписан обеими сторонами); -сумма НДС уплачена подрядчику; -имеется надлежащим образом, оформленный счет-фактура подрядчика на стоимость выполненных работ с выделенной суммой НДС.

Пусть ОАО «Удмуртский хладокомбинат» решило улучшить технические характеристики компьютера, заменив процессор на более мощный и установив дополнительный жесткий диск. Стоимость работ (с учетом стоимости новых деталей) составила 10620 руб. (в том числе НДС - 1620 руб.). После модернизации компьютер стали использовать в качестве сервера. Проводки, отражающие данные хозяйственные операции, представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7 - Журнал хозяйственных операций по учету модернизации оборудования

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	Оплачена стоимость работ по модернизации основного средства	10620	60/1	51	Платежное поручение
2	Учтены затраты на модернизацию основного средства	9000	08/4	60/1	Накладная, счет-фактура
3	Учтен НДС	1620	19/1	60/1	Счет-фактура
4	Затраты на модернизацию включены в первоначальную стоимость основного средства	9000	01/1	08/4	Бухгалтерская справка - расчет
5	Произведен налоговый вычет	1620	68/2	19/1	Бухгалтерская справка - расчет

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» произвело текущий ремонт холодильного оборудования. При этом стоимость работ сторонней организации по ремонту холодильного оборудования составила 7500 руб. (вкл. НДС). Стоимость услуг по демонтажу холодильного оборудования составила 1500 руб. (вкл. НДС). Проводки, отражающие данные хозяйственные операции, представлены в таблице 3.8.

Таблица 3.8 - Журнал хозяйственных операций по учету операций ремонта основных средств

№ 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	Учтены затраты на ремонт холодильного оборудования	6356	20	60/1	Акт выполненных работ

## Продолжение таблицы 3.8

1	2	3	4	5	6
2	Учтен НДС	1144	19/1	60/1	Счет – фактура
3	Учтены затраты на демонтаж холодильного оборудования	1272	20	60/1	Акт выполненных работ
4	Учтен НДС	228	19/1	60/1	Счет – фактура
5	Оплачена стоимость работ по ремонту	7500	60/1	51	Платежное поручение, выписка банка
6	Оплачена стоимость работ по демонтажу основного средства	1500	60/1	51	Платежное поручение, выписка банка

Таким образом, делаем вывод, что ОАО «Удмуртский хладокомбинат» для восстановления основных средств проводит их ремонт согласно всем требованиям.

Учет основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» ведется по средствам применения программы «1С:8 Управление производственным предприятием». Характеристика регистров и схемы учета основных средств организации представим в приложении Е и И.

### 3.3. Методики контроля основных средств в организации

Система внутреннего контроля – инструмент, призванный содействовать повышению эффективности и достижению поставленных целей, предотвращению возможных убытков и потерь.

Для оценки состояния внутреннего контроля основных средств в процессе выполнения работы проведен тест (таблица 3.9).

Таблица 3.9 – Рабочий документ «Тест для оценки внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета основных средств»

№ п/п	Содержание вопроса	Ответы			Примечание
		Нет ответа	Да	Нет	
1	2	3	4	5	6
1	Ведутся ли детализированные регистры для различных видов основных средств?		+		



Продолжение таблицы 3.9

1	2	3	4	5	6
2	Фиксируется ли в учете места размещения основных средств и за кем они закреплены?		+		
3	Имеются ли приказы о назначении лиц ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации		+		
4	Отражается ли в учете факт сдачи основных средств в аренду?		+		
5	Проводится ли периодическая инвентаризация основных средств?		+		один раз в три года
6	Застрахованы ли объекты основных средств на случай стихийных бедствий?		+		частично застрахованы
7	Отражены ли результаты инвентаризации основных средств?		+		
8	Анализируется ли правильность начисления налогов?			+	
9	Разработан ли график документооборота по учету основных средств		+		необходим контроль со стороны гл. бухгалтера
10	Имеются ли инвентарные карточки на бумажном носителе		+		не в полном объеме
11	Подписываются ли гл.бухгалтером и утверждаются ли руководителем акты приема –передачи и списания основных средств?		+		Встречаются и документы без подписи
12	Выбран ли способ начисления амортизации основных средств в учетной политике?			+	Используется традиционный вариант
13	Проверяют ли начисление амортизации другие ответственные лица?			+	
14	Соответствуют ли данные регистров учета основных средств данным Главной книги?		+		
15	Выбран ли вариант учета затрат на ремонт объектов основных средств?	+			Затраты списывают по фактическим расходам

Из данных таблицы 3.9 можно сделать вывод, что в организации одним из положительных моментов в организации бухгалтерского учета основных средств является то, что все основные средства закреплены за материально – ответственными лицами, которые строго следят за их состоянием.

Основные средства застрахованы на случай стихийных бедствий. Инвентаризация проводится один раз в три года, хотя по некоторым объектам основных средств инвентаризацию необходимо проводить перед сдачей годового отчета.

В организации также отсутствует анализ правильности возмещения и начисления налогов (НДС, налог на имущество и т.д.), что может привести к финансовым санкциям за допущенные ошибки по начислению налогов. Кроме того, на ОАО «УХК» инвентарные карточки основных средств ведутся в организации на компьютере и не распечатываются в бумажном виде в полном объеме.

Общий план внутривозрастного контроля - логическое описание предполагаемого объема и характера проведения внутривозрастного контроля, особенностей экономического субъекта и специфики предполагаемой проверки и используемых в процессе аудита методов и технических приемов.

Общий план должен служить руководством в осуществлении программы внутривозрастного контроля. В процессе внутривозрастного контроля у контролера могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана внутривозрастного контроля. Вносимые в план изменения, а также причины изменений контролеру следует подробно документировать.

Общий план внутривозрастного контроля операций с основными средствами представлен в таблице 3.10.

Таблица 3.10 - Общий план внутривозвратного контроля операций с основными средствами

№	Планируемые работы	Использование документов	Длительность	Примечание
1	Проверка обоснованности и полноты применения элементов учетной политики.	Приказ директора «Об учетной политике»	1 день	-
2	Проверка тождества данных аналитического и синтетического учета основных средств, а также, соответствие их данным бухгалтерской отчетности.	Регистры аналитического и синтетического учета по счету 01,02	2 дня	-
3	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операции поступления и выбытия ОС.	Регистры аналитического и синтетического учета по счету 01.	2 дня	-
4	Проверка сохранности и отражения результатов инвентаризации ОС в бухгалтерском учете	Картотека инвентарных карточек, инвентарные списки, приказы, договоры о материальной ответственности. Инвентарные описи, сличительные ведомости,	5 дней	-
5	Проверка правильности начисления амортизации ОС.	Приказ об учетной политике, регистры по счету 02,20	2 дня	-
6	Проверка правильности проведения переоценки ОС	Приказ об учетной политике, регистры по счету 01,83.	2 дня	-
7	Проверка операций, связанных с ремонтом основных средств.	Акты, договора, регистры по счету 20,23	2 дня	-

Программа внутривозвратного контроля является развитием общего плана внутривозвратного контроля и представляет собой детальный пере-

чень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана внутривозвратного контроля.

Контролеру следует документально оформить программу внутривозвратного контроля, обозначить номером или кодом каждую проводимую процедуру, чтобы контролер в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Программа проведения внутривозвратного контроля основных средств» представлена в таблице 3.11.

Таблица 3.11 - Программа внутривозвратного контроля основных средств

№ п/п	Перечень контрольных процедур	Период проведения работ	Исполнитель	Источники информации
1	2	3	4	5
1	Проверка обоснованности и полноты применения элементов учетной политики	-	-	-
1.1	Проверка полноты применения элементов учетной политики для целей бухгалтерского учета	01.04.2015	Г.В. Захарова	Приказ об учетной политике
1.2	Проверка полноты применения элементов учетной политики для целей налогового учета	01.04.2015	Г.В. Захарова	Приказ об учетной политике
2.	Проверка тождества данных аналитического и синтетического учета основных средств, а также, соответствие их данным бухгалтерской отчетности	-	-	-
2.1	Сверка данных аналитического учета основных средств с оборотами и остатками по счетам синтетического учета	02.04.2015	Г.В. Захарова	Главная книга, машинограммы
2.2	Сверка данных бухгалтерского учета основных средств, с данными бухгалтерской отчетности	02.04.2015	Г.В. Захарова	Бухгалтерский баланс, главная книга, машинограммы
3.	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций поступления и выбытия основных средств	-	-	-
3.1	Тестирование правильности отражения хозяйственных операций по учету движения основных средств в бухгалтерском и налоговом учете	05.04.2015	Г.В. Захарова	Бухгалтерский баланс, главная книга, машинограммы

## Продолжение таблицы 3.11

1	2	3	4	5
4.	Проверка сохранности и отражения результатов инвентаризации основных средств в бухгалтерском учете	-	-	-
4.1.	Проверка инвентарных номеров	05.04.2015	Г.В. Захарова	-
4.2	Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации основных средств	05.04.2015	Г.В. Захарова	Картотека инвентарных карточек, инвентарные списки, приказы, договоры о материальной ответственности. Инвентарные описи, сличительные ведомости, машинограммы
5.	Проверка правильности начисления амортизации основных средств	-	-	-
5.1	Проверка правильности применения способов начисления амортизации	05.04.2015	Г.В. Захарова	Картотека инвентарных карточек, ведомости начисления амортизации
6.	Проверка правильности проведения переоценки основных средств	-	-	-
6.1	Проверка порядка проведения переоценки основных средств	07.04.2015	Г.В. Захарова	Приказ об учетной политике
6.2	Проверка порядка отражения результатов переоценки основных средств в бухгалтерском учете	07.04.2015	Г.В. Захарова	Главная книга, машинограммы
7.	Проверка правильности проведения консервации основных средств			
7.1	Проверка порядка консервации основных средств	07.04.2015	Г.В. Захарова	Приказ об учетной политике
7.2	Проверка порядка ведения бухгалтерского и налогового учета операций, связанных с консервацией основных средств, и расходов, связанных с содержанием законсервированных объектов	07.04.2015	Г.В. Захарова	Главная книга, машинограммы

## Продолжение таблицы 3.11

1	2	3	4	5
8.	Проверка операций, связанных с ремонтом основных средств	-	-	-
8.1	Проверка договоров на проведение реконструкции и/или модернизации основных средств	08.04.2015	Г.В. Захарова	Договора, протоколы, приказы
8.2	Проверка операций, связанных с модернизацией и/или реконструкцией объектов основных средств	08.04.2015	Г.В. Захарова	Главная книга, машинограммы

1. Проверка обоснованности и полноты применения элементов учетной политики.

В процессе осуществления внутреннего контроля основных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат» выполнена экспертиза учетной политики на предмет полноты применения элементов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета.

Как установлено в ходе инспектирования Приказа об учетной политике в целях бухгалтерского учета и налогообложения в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в полном объеме применяются декларированные способы ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств, отраженные в учетной политике.

Приведем основные положения учетной политики ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в части учета основных средств.

Бухгалтерский учет основных средств осуществляется в соответствии с рабочим Планом счетов и Инструкцией по его применению с учетом Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств, ПБУ 6/01», утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н.

К основным средствам относятся активы, используемые в течение срока продолжительностью более 12 месяцев. Активы, используемые в комплексе с другими, но не составляющие с ними единое целое, учитываются как отдельные объекты исходя из их стоимости. Объекты, подлежащие обязательной госу-

дарственной регистрации и отвечающие критериям основных средств, учитываются в составе основных средств с момента передачи документов на их регистрацию. Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости.

При приобретении основных средств за плату первоначальная стоимость определяется как сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление. В первоначальную стоимость объектов основных средств, независимо от способа приобретения, включаются также фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации основных средств.

Начисление износа по объектам основных средств производится линейным способом исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы износа, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится при принятии этого объекта к бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования устанавливается комиссией на основании "Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы", утвержденная Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 года N 1.

Объекты основных средств стоимостью не более 40000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания списываются на расходы по мере отпуска их в эксплуатацию.

Затраты, связанные с закупкой основных средств (командировочные расходы, таможенные пошлины, госпошлины и т.п.), если они не превышают 5% от первоначальной стоимости объекта, учитываются в текущих расходах как незначительные затраты (Приказ МФ РФ от 22.07.03 №67Н, п.1). Оборудование к установке учитывается на счете 07 «Оборудование к установке». Затраты на проведение всех видов ремонтов основных средств (текущего и капитального)

включаются в расходы того отчетного периода, в котором они были произведены.

2. Проверка тождества данных аналитического и синтетического учета основных средств, а также, соответствие их данным бухгалтерской отчетности.

В процессе выполнения проверки проведена сверка данных аналитического учета основных средств с оборотами и остатками по счетам синтетического учета, а сверка данных бухгалтерского учета основных средств, с данными бухгалтерской отчетности. По итогам проверки составлен рабочий документ – таблица 3.12.

Таблица 3.12 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка тождества данных аналитического и синтетического учета основных средств, а также, соответствие их данным бухгалтерской отчетности»

Показатель	Первоначальная стоимость на конец 2015 года по данным бухгалтерского учета, руб.	Первоначальная стоимость на конец 2015 года по данным контролера, руб.	Характер нарушения
Данные аналитического учета	359232	359232	Нарушений не выявлено
Данные синтетического учета	359232	359232	
Данные бухгалтерской отчетности (Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах)	359232	359232	

По итогам проверки тождества данных аналитического и синтетического учета основных средств, а также, соответствия их данным бухгалтерской отчетности нарушений выявлено не было.

3. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций поступления и выбытия основных средств.

Как установлено в ходе проверки, в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» действует комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов. Договора купли-продажи основных средств (при покупке у физических



лиц) соответствуют требованиям Гражданского Кодекса РФ. Рабочий документ контролера «Проверка правильности формирования первоначальной стоимости основных средств» представлен в таблице 3.13.

Таблица 3.13 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка принятия к учету расходов, связанных с приобретением основных средств»

Дата операции	Документ	Первоначальная стоимость по данным бухгалтерского учета, руб.	Первоначальная стоимость по данным контролера, руб.	Характер нарушения
18.07.2015	Акт приемки-передачи ОС-1 № 0098 на кондиционер	41200	41200	Нарушений не выявлено
13.08.2015	Акт приема-передачи по форме ОС-1 № 0198 на пожарную сигнализацию	50847	50847	

Как показали результаты контроля - не все основные средства стоимостью до 40 тыс. руб. учтены в составе материально - производственных запасов (см. данные табл. 3.14).

Таблица 3.14 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка правильности отнесения предметов к амортизируемому имуществу»

Дата операции	Документ	По данным бухгалтерского учета			По данным контролера			Характер нарушения
		Корреспонденция		Сумма, руб.	Корреспонденция		Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
12.04.2015	Акт приемки-передачи ОС-1 № 0244 на принтер	10/09	60	19800	10/09	60	19800	Нарушений не выявлено
14.06.2015	Акт приемки-передачи ОС-1 № 0398 на системный блок ПЭВМ	10/09	60	19780	10/09	60	19780	

## Продолжение таблицы 3.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9
15.03.2015	Акт ввода в эксплуатацию № 0134 на распределительный электрощит	08 01	60 08	13559	10/09	60	13559	Имущество первоначальной стоимостью менее 40000 рублей отражено в составе основных средств.

4. Проверка сохранности и отражения результатов инвентаризации основных средств в бухгалтерском учете.

При этом была проведена проверка инвентарных номеров, а также проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации основных средств.

Как установлено в ходе проведения проверки - достоверность данных текущего бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам ОАО «Удмуртский хладокомбинат» обеспечивается проведением инвентаризации.

В соответствии с требованиями ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и ПБУ 6/01 количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в 3 года, а библиотечных фондов — один раз в 5 лет; исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:

а) при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;

- в) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- г) при установлении фактов недостачи, хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- д) в случае пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;
- е) при ликвидации (реорганизации) организация перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;
- ж) при проведении переоценки основных средств по решению организации-собственника (не чаще одного раза в год) на начало года;
- з) при передаче организаций, их структурных подразделений, а также зданий и сооружений другому собственнику.

Инвентаризация проводится либо постоянно действующей, либо рабочей инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом руководителя организации. Комиссия проверяет наличие и использование основных средств, выявляет неиспользуемое имущество (оборудование, машины и т. д.) и составляет инвентаризационную опись основных средств. При инвентаризации недвижимости (зданий, сооружений и т. п.), а также земельных участков комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих право собственности на это имущество. По результатам проверки комиссия составляет инвентаризационную опись по форме № ИНВ-1 в разрезе видов и объектов основных средств и мест их нахождения. Опись составляют в 2 экземплярах: один экземпляр передают в бухгалтерию для составления сличительной ведомости; второй экземпляр остается у работника, ответственного за сохранность основных средств. При инвентаризации арендованных основных средств опись составляют в 3 экземплярах. Третий экземпляр передают арендодателю.

Во всех случаях расхождения, выявленные в результате инвентаризации (излишки или недодачи), оформляются составлением сличительных ведомостей по форме № ИНВ-18 и оцениваются по рыночной стоимости с определением степени изношенности объектов. Объекты основных средств, оказавшиеся в из-

лишке или ранее не учтенные, подлежат зачислению на баланс с отнесением остаточной стоимости на финансовые результаты.

Результаты инвентаризации отражают в описи нематериальных активов (форма N ИНВ-1а). Если же данные описи отличаются от данных бухгалтерского учета, составляют сличительную ведомость (форма N ИНВ-18). ОАО «Удмуртский хладокомбинат» провело инвентаризацию имущества. Инвентаризационная комиссия обнаружила отсутствие персонального компьютера первоначальной стоимостью 35900 рублей и с начисленной амортизацией в сумме 10200 руб.

Результаты инвентаризации были зафиксированы в сличительных ведомостях. Проводки, отражающие данные хозяйственные операции, представлены в таблице 3.15.

Таблица 3.15 - Журнал хозяйственных операций по учету по учету результатов инвентаризации основных средств

№ 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 основного средства с баланса	35900	01/2	01/1	Сличительная ведомость ИНВ-18
2	Списана сумма начисленной амортизации с баланса	10200	02	01/2	Бухгалтерская справка - расчет
3	Отражена остаточная стоимость недостающего основного средства	25700	94	01/2	Сличительная ведомость ИНВ-18
4	Сумма недостачи отнесена на виновное лицо	25700	73/2	94	Приказ, сличительная ведомость ИНВ-18
5	Сторно - восстановлен ранее возмещенный НДС по данному основному средству	6462	68	19	Бухгалтерская справка - расчет
6	Увеличен ущерб на сумму восстановленного НДС по основному средству	6462	94	19	Бухгалтерская справка - расчет

Таким образом, делаем вывод, что процесс инвентаризации основных средств полностью соответствует требованиям законодательства РФ.

### 5. Проверка правильности начисления амортизации основных средств.

Как показали результаты контрольной проверки - дата начала амортизационных отчислений по отдельным основным средствам не соответствует требованиям законодательства (таблица 3.16).

Таблица 3.16 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка правильности начисления амортизации»

Недостатки (нарушения) в бухучете	Наименование документа, №, дата	Сумма по документам, руб.	Сумма по расчету контролера, руб.	Сумма расходов, руб.	Характер нарушения
Дата начала амортизационных отчислений не соответствует требованиям законодательства	Ведомость начисления амортизации № 144 от 30.12.2015 г.	1800	0	-1800	Завышение себестоимости продукции в декабре 2015 года

### 6. Проверка правильности проведения переоценки основных средств.

Как установлено по результатам проверки – переоценка основных средств в организации не проводится.

### 7. Проверка правильности проведения консервации основных средств.

Осуществлена проверка порядка консервации основных средств, а также проверка порядка ведения бухгалтерского и налогового учета операций, связанных с консервацией основных средств, и расходов, связанных с содержанием законсервированных объектов.

Отметим, что не подлежат амортизации материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок, а также земля и иные объекты природопользования. Так, к амортизируемому не относится имущество, переведенное на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, находящееся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев. Рабочий документ контролера «Проверка начисления амортизации по основным средствам на период консервации» представлен в таблице 3.17.

Таблица 3.17 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка начисления амортизации по основным средствам на период консервации»

Наименование объекта	Приказ (акт) на проведение консервации		Период консервации		Срок (мес.)	Амортизация		Характер нарушения
	Начало	Окончание	Начало	Окончание		Дата прекращения (факт)	Дата начисления (факт)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Автомобиль ГАЗ - 3307(балансовой стоимостью 780 тыс. руб.)	01.02.2015	01.06.2015	01.02.2015	01.06.2015	4	01.02.2015	01.06.2015	Нарушений не выявлено
Пресс-автомат ПС-88ПР (балансовой стоимостью 180 тыс. руб.)	01.03.2015	01.08.2015	01.03.2015	01.08.2015	5	01.03.2015	01.08.2015	
Холодильник ВС-88 Р (балансовой стоимостью 89 тыс. руб.)	15.03.2015	17.10.2015	15.03.2015	17.10.2015	7	15.03.2015	17.10.2015	

#### 8. Проверка операций, связанных с ремонтом основных средств.

Была проведена проверка договоров на проведение реконструкции и/или модернизации основных средств, а также проверка операций, связанных с модернизацией и/или реконструкцией объектов основных средств.

Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка правильности операций, связанных с ремонтом основных средств» представлен в таблице 3.18.

Таблица 3.18 - Рабочий документ внутреннего контролера «Проверка правильности операций, связанных с ремонтом основных средств»

Документ	По данным бухгалтерского учета			По данным контролера			Характер нарушения
	Корреспонденция		Сумма, руб.	Корреспонденция		Сумма, руб.	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит		
Акт выполненных работ	20	60/1	5200	20	60/1	5200	Нарушений не выявлено
Счет – фактура	19/1	60/1	936	19/1	60/1	936	
Акт выполненных работ	20	60/1	520	20	60/1	520	
Счет – фактура	19/1	60/1	94	19/1	60/1	94	
Платежное поручение, выписка банка	60/1	51	6136	60/1	51	6136	
Платежное поручение, выписка банка	60/1	51	614	60/1	51	614	

Представим информацию о выявленных в ходе внутривозвратной проверки отклонениях от установленного порядка ведения учета основных средств:

- отсутствуют приказы о назначении лиц ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации;
- не анализируется правильность начисления налога на имущество;
- инвентарные карточки на бумажном носителе не дублируются;
- начисление амортизации не контролируется;
- вариант учета затрат на ремонт объектов основных средств в учетной политике не выбран;

-имущество первоначальной стоимостью менее 40000 рублей отражено в составе основных средств;

-дата начала амортизационных отчислений не соответствует требованиям законодательства.

Согласно ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» утверждено приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н ошибкой признается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности.

При этом не считаются ошибками неточности или пропуски в отражении таких фактов, выявленные в результате получения новой информации, не доступной на момент их отражения (неотражения). Бухгалтерские ошибки могут быть существенными и несущественными. Это следует из пункта 3 ПБУ 22/2010. Порядок исправления ошибок в учете в зависимости от периода их выявления представлен в таблице 3.19.

Таблица 3.19 - Порядок исправления ошибок в учете в зависимости от периода их выявления

Значимость ошибки	Время выявления ошибки				
	в том же году, в котором она допущена	по окончании года			
		до подписания отчетности	после подписания отчетности		
			до ее представления	после представления, до утверждения	после утверждения
Несущественная	Вносят записи по соответствующим счетам в месяце выявления	Вносят записи по соответствующим счетам за декабрь отчетного года	Вносят записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения. Выявленный результат отражают по счету 91		
Существенная	Вносят записи по соответствующим счетам в месяце выявления	Вносят записи по соответствующим счетам за декабрь отчетного года	Вносят записи по соответствующим счетам за декабрь отчетного года	Вносят записи по соответствующим счетам за декабрь отчетного года	Вносят записи по соответствующим счетам в текущем отчетном периоде в корреспонденции со счетом 84



Как было установлено выше, выявленные в ходе контроля ошибки касаются неправильного включения амортизационных отчислений в состав затрат организации.

Так, 5 декабря 2015 года ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело ноутбук для бухгалтера стоимостью 53 100 руб. с учетом НДС (8100 руб.). Объект введен в эксплуатацию 5 декабря 2015 года. Срок полезного использования составляет 25 месяцев (2-я амортизационная группа от двух до трех лет включительно). Бухгалтер начислил амортизацию в этом же месяце. В учете данные операции отражены следующими бухгалтерскими записями:

30 декабря 2015 года: Дебет 26 Кредит 02 - 1800 руб. - начислена амортизация по ноутбуку  $[(53\ 100\ \text{руб.} - 8100\ \text{руб.}) : 25\ \text{мес.}]$ .

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета (п. 21 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н). В налоговом учете амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию (ст. 259.2, 259.3 НК РФ).

Порядок исправления в апреле 2016 года.

Дебет 02 Кредит 91 - 1800 руб. - сумма ошибочно начисленной амортизации, относящейся к прошлому году, признана в качестве доходов прошлых лет;

Изначально амортизация была отражена в последнем месяце отчетного периода, поэтому необходимо подготовить в налоговый орган уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2015 год.

В марте 2015 года ОАО «Удмуртский хладокомбинат» приобрело распределительный электрощит стоимостью 16 000 руб. с учетом НДС (2441 руб.) В соответствии с учетной политикой ОАО «Удмуртский хладокомбинат» основные средства стоимостью менее 40000 руб. учитываются в составе материально-производственных запасов и соответственно амортизации не подлежат. По

ошибке бухгалтер отнес купленный электрощит в состав амортизируемого имущества, установив при этом срок эксплуатации 61 месяц. Операция отражена в учете:

15 марта 2015 года:

Дебет 08 Кредит 60 - 13 559 руб. - электрощит принят на учет;

Дебет 19 Кредит 60 - 2441 руб. - отражен НДС, подлежащий вычету (16000 руб. x 18 : 118);

Дебет 01 Кредит 08 - 13 559 руб. - электрощит введен в эксплуатацию;

30 апреля 2015 года: Дебет 26 Кредит 02 - 222 руб. - начислена амортизация за апрель (13 559 руб.: 61 мес.) и т.д.

Ошибку обнаружили в следующем 2016 году, 2 апреля в процессе проверки (ошибка является несущественной относительно определенного выше уровня существенности). В этом случае исправления отражают на счете 91:

Дебет 08 Кредит 60 -13 559 руб. - сторно поступления от поставщика электрощита;

Дебет 01 Кредит 08 -13 559 руб. - сторно ввода в эксплуатацию;

Дебет 02 Кредит 91 -1998 руб. - сумма ошибочно начисленной амортизации, относящейся к прошлому году, признана в качестве доходов прошлых лет (222 руб. x 9 мес.);

Дебет 02 Кредит 26 -666 руб. - восстановлена сумма ошибочно начисленной амортизации, относящейся к текущему году (222 руб. x 3 мес.);

Дебет 91 Кредит 10 -13 559 руб. - расходы, возникшие в прошлом году признаны в качестве убытков прошлых лет.

Так как ошибка обнаружена в следующем отчетном периоде (2016 году), то необходимо подготовить уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2015 год. В декларации расходы по объекту должны составить сумму 13559 руб., начисленная за год амортизация учитываться не должна. В декларации по налогу на прибыль за I квартал 2016 года расходы нужно уменьшить на излишне начисленную амортизацию в сумме 666 руб.

### 3.4. Совершенствование методики учета и контроля основных средств в организации

Руководителю организации сегодня приходится принимать решения в условиях неопределенности и риска, что вынуждает его постоянно держать под контролем различные аспекты финансово - хозяйственной деятельности. Грамотно обработанная и систематизированная информация является в определенной степени гарантией эффективного управления производством. Напротив, отсутствие достоверных данных может привести к неверному управленческому решению и, как следствие, к серьезным убыткам.

Предложим некоторые методики совершенствования учета и контроля основных средств.

Для точного контроля за основными средствами в организации предлагаем вести инвентарные карточки не только в компьютерном варианте, но и на бумажных носителях. Согласно п.19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, регистры бухгалтерского учета могут вестись в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации. При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации. При этом правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Кроме того, рекомендуем, в организации издать приказ о назначении лиц ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации. Подписывать договора с сотрудниками, об их материальной ответственности. Тем самым мы обеспечим сохранность основных средств.

Так же рекомендуем, с целью снижения имущественных рисков организации, застраховать основные средства на случай стихийных бедствий и иных рисков.

С целью сокращения затрат на ремонт оборудования, рекомендуем создать график технического обслуживания оборудования, чтобы предотвратить дорогостоящего ремонта, а так же быстрого износа и замены дорогостоящих основных средств в организации.

С целью предотвращения учетных ошибок главным бухгалтеров должна анализироваться правильность начисления амортизационных отчислений, а также анализироваться правильность начисления налога на имущество.

Так же предлагаем изменить способ начисления амортизации – использовать способ 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.

Каждая организация разрабатывает свою внутреннюю отчетность, ориентируясь, прежде всего на свои потребности в информации. В ОАО «Удмуртский хладокомбинат» не предусмотрено специальных форм отчетности по основным средствам.

Предложим для ОАО «Удмуртский хладокомбинат» вариант отчетности по состоянию холодильного оборудования, которая позволит контролировать его состояние (таблица 3.20).

Таблица 3.20 - Форма отчетности по состоянию холодильного оборудования (предлагаемый вариант)

Марка холодильного оборудования	Год изготовления, приобретения	Место установки	Первоначальная стоимость, тыс. руб.	Остаточная стоимость, тыс. руб.	Процент износа, %
Liebherr GKPv 6590 ProfiPremiumline	2014	Корпус №1	208	148	28,8

Предложим для ОАО «Удмуртский хладокомбинат» вариант отчетности по состоянию автотранспорта, которая поможет контролировать состояние и вовремя произведенное обслуживание транспортного средства (таблица 3.21).

Таблица 3.21 - Форма отчетности по состоянию автотранспорта (предлагаемый вариант)

Марка автотранспортного средства	Год изготовления, приобретения	Пробег (тыс. км), интенсивность использования	№ технического паспорта (ПТС)	Балансовая стоимость, тыс. руб.	Дата технического обслуживания
ВАЗ-2173	2009	120 000	78ТВ 046159	178	-

Для любой организации вовремя предоставленная информация является залогом успешной деятельности. Поэтому важно вести учет и контроль основных средств, для предотвращения их поломки, для предотвращения их хищения и т.д. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать взвешенных решений, с другой - если информации слишком много, то менеджеру сложно выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на развитие организации. Представленная в таблицах информация позволит бухгалтерам ОАО «Удмуртский хладокомбинат» оперативно получать достоверную информацию о состоянии основных средств.

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является одним из крупнейших в РФ производителем мороженого и продуктов рыбопереработки. В части мороженого по данным рейтингового агентства PLIMSOLL (Англия) ОАО «Удмуртский хладокомбинат» занимает 19 место из 80 крупнейших игроков производителей мороженого в РФ по объемам продаж и 37 место по прибыли. В части рыбопереработки ОАО Удмуртский хладокомбинат является одним из крупнейших производителей рыбопереработки в Уральском и Поволжском ФО. В рейтинге организаций производителей рыбопереработки по РФ ОАО «УХК» занимает 45 место из 460.

В ходе выполнения исследования были проанализированы теоретические основы контроля и учета основных средств, проанализированы мнения многих авторов. Сделаны следующие выводы.

Как наиболее полное и достоверное, приведем определение С. И. Хорошкова и В. И. Букия: основные средства - это совокупность средств труда в их материально-вещественном и стоимостном выражении, используемых в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо в административно-управленческих целях, имеющих срок полезного использования свыше одного операционного цикла и постепенно переносящие свою стоимость на вновь создаваемую продукцию в виде амортизационных отчислений.

По ее мнению Л.А. Сивакова - цель контроля основных средств состоит в формировании обоснованного мнения о достоверности, реальности и полноте информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами, действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Так же был проведен анализ состояния и эффективность использования основных средств в организации, который показал, что основные средства ис-

пользуются в полном размере и по мере необходимости организация проводит обновление основных средств.

Так же был проведен полный анализ учета и контроля основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат». По результатам которого можно сказать следующее.

Поступление основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляется путем их приобретения. Выбытие основных средств в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляется путем продажи и списания основных средств. Расходы на ремонт включаются ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в состав расходов в сумме фактических затрат.

В ОАО «Удмуртский хладокомбинат» амортизация как в целях бухгалтерского, так и налогового учета начисляется линейным способом. При этом согласно учетной политике ОАО «Удмуртский хладокомбинат» к амортизируемому имуществу относятся активы стоимостью более 40000 руб. Инвентарные карточки основных средств ведутся в организации на компьютере и не распечатываются в бумажном виде

Представим информацию о выявленных отклонениях от установленного порядка ведения учета основных средств:

- отсутствуют приказы о назначении лиц ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации;
- не анализируется правильность начисления налога на имущество;
- инвентарные карточки на бумажном носителе не дублируются;
- начисление амортизации не контролируется;
- вариант учета затрат на ремонт объектов основных средств в учетной политике не выбран;
- имущество первоначальной стоимостью менее 40000 рублей отражено в составе основных средств;
- дата начала амортизационных отчислений по отдельным основным средствам не соответствует требованиям законодательства.

Были предложены следующие решения.

- издать приказ о назначении лиц ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации;

- все объекты основных средств должны быть застрахованы на случай стихийных бедствий;

- предложены формы учета основных средств.

Предложенные формы отчетности позволят бухгалтерам ОАО «Удмуртский хладокомбинат» оперативно получать достоверную информацию о состоянии земельных участков, принадлежащих организации; информацию о состоянии зданий и сооружений; информацию о загрузке зданий и сооружений; информацию по состоянию транспорта и информацию по незавершенному строительству.



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // "Собрание законодательства РФ", 05.12.1994, N 32, ст. 3301.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // "Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете" // "Парламентская газета", N 54, 09-15.12.2011.
5. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об акционерных обществах" // "Российская газета", N 248, 29.12.1995.
6. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 23, 14.09.1998.
7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)" // "Финансовая газета", N 34, 1999.
8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" // "Экономика и жизнь", N 46, 2000.
9. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 20, 14.05.2001.

10. Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02" // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 9, 03.03.2003.

11. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств" // "Российская газета", N 250, 10.12.2003.

12. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" // "Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 44, 03.11.2008.

13. Азиева З.Т. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Научный журнал КубГАУ, №99(05). – 2014. – С. 3-10.

14. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие / В.П. Астахов. – 6-е изд., перераб. и доп. - Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2012. – 958 с.

15. Ананьев К.С. Учет основных средств. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 316 с.

16. Богатая И. Н. Бухгалтерский учет / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – 4 – е изд., перераб. и доп.. – Ростов н/д: Феникс, 2010. – 858 с.

17. Боброва Е.А. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №8. – С. 7-16.

18. Бородина В.В. Внутренний контроль учета основных средств [Электронный ресурс]: [http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik\\_2014\\_5\\_borodina](http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2014_5_borodina).

19. Бухгалтерский учет: Учебник / под ред. Я. В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. – 768 с.

20. Бухгалтерский учет. Хрестоматия: учебник / под ред. В. И. Видяпина. – Спб.: Питер, 2010. – 864 с.

21. Бухгалтерский учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – Москва. – Омега – Л, 2010. – 570 с.
22. Бухгалтерский учет. Хрестоматия/ под ред. В. И. Видяпина. – Спб.: Питер, 2010. – 864 с.
23. Букия В.И. Проблемы определения экономической сущности основных средств в свете выполнения государственной программы реформирования бухгалтерского учета/ Букия В.И., Хорошков С.И. // Вопросы современной науки и практики. Университет им. Вернадского. Т.1 - №1(11). – 2008. – С.72
24. Гиндзбург Л.М. Учет основных средств: бухгалтерский учет, налог на прибыль, НДС, налог на имущество. – М., 2010. – 150 с.
25. Гинзбург А. И. Экономический анализ. – 2-е изд. – Спб.: Питер, 2009. – 208 с.
26. Гусева Т. М. Бухгалтерский учет: учеб. практическое пособие / Т.М. Гусева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2012. – 504 с.
27. Генералова Н.В. Общая характеристика МСФО (IAS) 16 «Основные средства» средств [Электронный ресурс]: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002712>
28. Головнина Г.А. Методика планирования аудита основных средств [Электронный ресурс]: <https://www.rae.ru/forum2012/241/743>.
29. Есимкулова З. Б. Учет и оценка основных средств [Текст] // Актуальные вопросы экономических наук: материалы II междунар. науч. конф. (г. Уфа, апрель 2013 г.). - Уфа: Лето, 2013. - С. 59-62.
30. Зайцева О.П. Аудит основных средств: принципы формирования и основные процедуры проверки [Электронный ресурс]: [www.library.ru/help/docs/n46519/Audit.doc](http://www.library.ru/help/docs/n46519/Audit.doc)
31. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономист, 2012. – 618 с.

32. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник для студ. вузов, обуч. по экон. спец. / М.И. Кутер – 3-е изд., перераб. и доп.. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 591 с.

33. Коменденко С.Н. Подходы к формированию аудиторской проверки/ С.Н. Коменденко // Аудитор.-2006.- №1.- С.37- 47.

34. Ларионов А.Д. Допущена ошибка при исчислении первоначальной стоимости имущества [Электронный ресурс]: <http://www.naluchet.ru>.

35. Ларионов А. Д. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2010. – 360 с.

36. Любушин Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н.П. Любушин. – 2- изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2009. – 448 с.

37. Модеров С.В. Учет основных средств в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=001878>.

38. Преснова О.П. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет [Электронный ресурс]: <http://www.naloguchet.ru>.

39. Преснова О. Каким способом начислять амортизацию? // Практическая бухгалтерия. - №5 – 2011. – С. 21-22.

40. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб. – практ. пособие / М.З. Пизенгольц. - ТК Велби, Изд-во Проспект, 2010. – 532 с.

41. Рахимбекова А.А. Аудит основных средств // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2012. - №15. – С. 174-180.

42. Руденко В.И. Бухгалтерский учет. – М., 2011. – 455 с.

43. Санин К.В. Бухгалтерский учет. – СПб: ИТМО, 2012. – 455 с.

44. Слезингер Ю.В. Бухгалтерский учет в вопросах и ответах. - М.: Феникс, 2012 – 264 с.

45. Савицкая Г. В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г.В. Савицкая – М.: ИНФРА-М, 2012. – 281 с.

46. Свердлина Е.Б. Учет основных средств: типичные ошибки [Электронный ресурс]: <http://nanalog.ru/index.php?newsid=436>.
47. Сивакова Л. А., Калуцкая Н. А. Методика проведения аудита основных средств // Молодой ученый. - 2013. - №12. - С. 355-358.
48. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2009.- 496 с.
49. Суглобов А. Е. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие / А. Е. Суглобов. – М.: КНОРУС, 2010. – 496 с.
50. Табалина С.А. Аудит основных средств [Электронный ресурс]: [www.library.ru/help/docs/n46519/Audit1.doc](http://www.library.ru/help/docs/n46519/Audit1.doc).
51. Тяжких Д.С. Типичные ошибки бухгалтерского учета. // Расчет. - №7 – 2010. - С. 34-35.
52. Угланова И. 5 ошибок бухгалтера при учете основных средств // Практическая бухгалтерия. - №5 – 2011. – С. 17-19.
53. Фролова Т.А. Аудит: конспект лекций. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2013. – 89 с.
54. Щадилова С. Н. Бухгалтерский учет для всех. М.: Инфра-М, 2011. – 374 с.
55. Шнайдер О.В. Основные средства: проблемы и методы использования // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. - № 1 (23) / 2013. – С. 278-281.
56. Ширококов В.Г., Грибанова З.М., Грибанов А.А. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Кнорус, 2010. – 672 с.
57. Шишкин А.К., Микруков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учебное пособие для вузов - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2012. – 496 с.
58. Якименко В.А. Бухгалтерский учет, анализ, аудит: учебник / В.А. Якименко – М.: Феникс, 2012. – 720 с.
59. Экономика предприятия: Учебное пособие / В.К. Складенко, В.М. Прудников. - 2-е изд. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 192 с.

