

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ФАКУЛЬТЕТ “УЧЕТ И АУДИТ”

КАФЕДРА “БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ”

Мусаева Соҳиба Юсуфовна

**“Способы начисления амортизаций основных
средств их учет и аудит”**

Направление образования – 5230900 “Бухгалтерский учет и аудит (по отраслям)”

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

«Рекомендовано к защите»

Заведующий кафедрой

к.э.н., доц. Б.О. Болибеков _____

«__» _____ 2015 г.

Научный руководитель:

ст. пр Мухаммедова Д.А. _____

«__» _____ 2015 г.

Ташкент - 2015

Я, Мусаева Сохиба Юсуфовна, выполнила данную ВКР самостоятельно, и осведомлена, что несу полную ответственность за недопущение плагиата. В случае допущения плагиата согласен рекомендации заведующей кафедры и на основании приказа ректора выпускная квалификационная работа будет аннулирована и оценена “неудовлетворительно”.

Мусаева Сохиба Юсуфовна

(число, подпись)

СОДЕРЖАНИЕ:

Введение	3
Глава I. Теоретические основы учета и аудита амортизации основных средств	10
1.1. Сущность и значение учета и аудита амортизации основных средств.....	10
1.2. Цели и задачи учета и аудита амортизации основных средств.....	16
Глава II. Современное состояние и практические аспекты начисления амортизации на основных средств на предприятии пищевой промышленности	22
2.1. Документальное оформление и синтетический учет начисления амортизации основных средств.....	22
2.2. Методы начисления износа и отражения в финансовой отчетности амортизации основных средств.....	26
Глава III. Аудит начисления амортизации основных средств	34
3.1. План и программа проведения аудита амортизации основных средств	34
3.2. Аналитические процедуры при проведении аудита амортизации основных средств и их обобщение	41
Выводы и предложения	61
Список используемой литературы	64
Приложения	69

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Коммерческая или некоммерческая организация, частный предприниматель или иная форма хозяйственной деятельности (предприятие) в своей повседневной работе использует хозяйственные средства (активы) – все то, с чем работает производственное предприятие в процессе снабжения, производства и реализации своих товаров и услуг. Разнообразие хозяйственных средств предприятия достаточно велико, и с точки зрения бухгалтерского учета имеет существенное значение, как назначение, так и происхождение конкретных материалов, оборудования, строений и прочих, находящихся в постоянном или временном владении предприятия.

Практически любое предприятие имеет в своем распоряжении основные средства – производственные и вспомогательные здания и сооружения, оборудование, транспорт, системы коммуникации, которые составляют, наряду с оборотными и отвлеченными средствами, совокупность всех хозяйственных средств – базы функционирования предприятия.

Основные средства (ОС) – обычно выступают как часть производственного процесса, и имеют свои отличительные особенности среди хозяйственных средств. Во-первых, они многократно участвуют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на создаваемые продукты с помощью механизма амортизационных отчислений. Во-вторых, процесс воспроизводства основных средств носит длительный характер, что реализуется в деятельности предприятия с помощью процесса капиталовложений. К этому добавим, что размер основных средств должен быть оптимальным для данного предприятия. Из сказанного следует, что основные средства – это стержень деятельности предприятия, основа его экономической эффективности. Эти особенности основных средств находят отражение, как в их оценке, так и в организации их учета на предприятии.

Целью ведение правильного учета основных средств имеет огромное значение, как с точки зрения собственника, так и точки зрения налогоплательщика. Предприятие как собственник основных средств постоянно контролирует состояние, стоимость и движение основных средств, поскольку они являются базой для создания прибыли и их стоимость закладывается в получаемую добавленную стоимость. В общей сумме налоговых платежей предприятия налог на имущество составляет, как правило, существенную часть, которая должна правильно определяться и в этом главную роль играет бухгалтерский учет основных средств.

Порядок приобретения и эффективного использования соответствующих объектов основных средств является одной из задач руководителей всех уровней и в исследуемом обществе с ограниченной ответственностью «CAI HONG», основным видом деятельности которого является оптовая торговля и производство кондитерской промышленности.

Актуальность и значимость основных средств в хозяйственной деятельности экономических субъектов в современных условиях обуславливают необходимость должной организации бухгалтерского учета и аудита движения объектов основных средств.

Бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления, так как характеризует финансовое состояние предприятия и служит основой для планирования его деятельности. Особое место в системе бухгалтерского учета занимают вопросы, связанные с организацией учета движения объектов основных средств.

Объекты основных средств составляют основу любой деятельности, в процессе которой создается продукция, выполняются работы, оказываются услуги. Для хозяйственной деятельности предприятия любой организационно – правовой формы, любого типа производства, в любой отрасли экономики организация нуждается в средствах производства – основных средствах. Значимость наличия и движения средств производства в хозяйственной деятельности экономических субъектов обуславливают

актуальность и своевременность рассмотрения проблемных аспектов учета приобретения и выбытия основных средств.

Также должны обратить внимание на амортизацию основных средств. Как известно в условиях становления рыночной экономики одной из насущных задач общества является сохранение, техническое перевооружение и дальнейшее развитие материально-технической базы производства, важнейшей составляющей которой являются средства труда. Последние в стоимостной форме функционируют как основной капитал, принадлежащий различным хозяйствующим субъектам. Основной капитал в ходе производительного использования подвергается физическому и моральному износу, источником возмещения которого являются амортизационные отчисления. Начисленные амортизационные суммы предназначены для финансирования ввода новой техники, воплотившей достижения современного научно-технического прогресса. Успешная реализация достижений науки и техники в значительной мере зависит от направлений и методов амортизационной политики, которая оказывает непосредственное воздействие на формирование экономических условий воспроизводства средств труда. Напротив, несоответствие амортизационной политики реальным процессам, протекающим в экономике, приводит к деформациям в обороте основного капитала, замедлению в вводе новой и выводе устаревшей техники.

Амортизация и амортизационная политика играют очень важную роль в экономике любого государства. Амортизация, как экономическая категория выполняет следующие функции:

- обеспечивает процесс простого и отчасти расширенного воспроизводства основных производственных фондов;
- является основой для определения физического износа основных фондов;
- служит базой для расчета себестоимости и прибыли организации;
- является основой для начисления амортизационных отчислений как

источника финансирования простого воспроизводства основных фондов;

- выступает регулятором обновления и кругооборота основных фондов.

Без знания функций, которые выполняет амортизация, вряд ли можно разрабатывать и осуществлять научно обоснованную амортизационную политику.

Проводимая на предприятии амортизационная политика оказывает влияние не только на уровень физического и морального износа основных производственных фондов, технический уровень и эффективность производства, но и на величину себестоимости продукции, налоговых платежей, а, следовательно, и на финансовые результаты работы предприятия. Этим обусловлена актуальность темы дипломной работы.

Основной **целью** написания выпускной квалификационной работы является способы начисления амортизации основных средств, их учет и аудит, на основе накопленного теоретического материала и систематизация практических данных предприятия ООО «CAI HONG». В соответствии с поставленной целью выпускной квалификационной работы, определены и рассмотрены следующие **задачи**:

1. Определить сущность и значение учета и аудита амортизации основных средств;
2. Цели и задачи учета и аудита амортизации основных средств;
3. Документальное оформление и синтетический учет начисления амортизации основных средств;
4. Методы начисления износа и отражения в финансовой отчетности амортизации основных средств;
5. План и программа проведение аудита амортизации основных средств;
6. Аналитические процедуры при проведении аудита амортизации основных средств и их обобщение;
7. Аудит амортизации основных средств ООО «CAI HONG».

Для решения вышеуказанных задач была использована практическая

информация о технико-экономических и финансовых показателях ООО «CAI HONG». При написании выпускной квалификационной работы также были использованы данные первичного учета и отчетности объекта изучения.

Объектом изучения является предприятие ООО «CAI HONG». Согласно Устава предприятия, основными видами деятельности определены: производство кондитерских изделий, продажа пищевых продуктов и оборудовании. Предмет исследования – способы начисления амортизации основных средств, их учет и аудит.

Значение теоретических и практических основ выпускной квалификационной работы составляют труды исследователей в области экономики, бухгалтерского учета и аудита, нормативно – методические материалы по учету и аудиту основных средств. Исследование проведено с учетом принятых государственных программ в области организации и реформирования бухгалтерского учета.

Данная тема не является новой, так как она изучена и представлена в научных работах и в экономической литературе следующих отечественных ученых экономистов.

Немаловажное внимание данной теме уделяется не только учеными экономистами, но и членами правительства, в частности в своей речи президент Республики Узбекистан И.А.Каримова не раз отмечал, что «Модернизация, приватизация и либерализация - в этих емких понятиях и ценностях воплощаются реформы в Узбекистане. Структурные преобразования в экономике направлены прежде всего на решение проблем глубокой переработки сельскохозяйственного сырья и богатых минеральных ресурсов, обеспечения топливно-энергетической и продовольственной независимости страны. Локомотивом индустриального развития республики стали новые отрасли производства, такие как автомобилестроение, нефтехимическая и газоперерабатывающая, текстильная и легкая промышленность. При этом важно, что ширится

география индустриального развития, в результате чего совершенствуется территориальная структура экономики. Дальнейший рост экономики обеспечивается увеличением объемов капитальных вложений и иностранных инвестиций, строительством новых, прогрессивных производств, оснащенных по последнему слову науки и техники...»¹, также «... в целях повышения конкурентоспособности продукции отечественных производителей, обеспечение их стабильной работы необходимо разработать по – объектные комплексные меры, направленные на снижение себестоимости за счет рационализации технологических процессов и норм расхода сырья...».² Данные и информация, представленная в выпускной квалификационной работе, могут быть широко использованы в учебном процессе при рассмотрении данной темы, а также специалистами экономических отраслей.

Для рассмотрения данной темы использованы следующие действующие нормативно – правовые базы Республики Узбекистан:

- Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (30.08.1996 г.);
- Налоговый кодекс Республики Узбекистан;
- Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (05.02.1999 г.);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению. НСБУ № 21;
- Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан, а также учетная политика, первичная и сводная документация предприятия ООО «CAI HONG».

¹Информационные материалы по Докладу Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова, посвященные достижениям Республики Узбекистан в различных областях за 15 лет независимости. (<http://uzembassy.ru/pr57.htm>)

²Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2014 году и важнейшим приоритетам экономической программы на 2015 год (www.press-servis.uz/dokladi/)

При рассмотрении темы использованы последняя экономическая литература и информация средств массовой печати.

По своей структуре выпускная квалификационная работа состоит: из введения, трёх глав, выводов и предложений, списка литературы и приложений. В работе приведены таблицы и несколько схем из последней научной литературы и разработки автора на основе практического материала исследования.

Глава I. Теоритические основы учета и аудита амортизации основных средств

1.1. Сущность и значение учета и аудита амортизации основных средств

Для производственной деятельности предприятиям необходимы основные средства (средства труда). Они многократно участвуют в производственном процессе, частями переносят свою стоимость на создаваемый продукт, не изменяя при этом своей вещественно-натуральной формы.

Основные средства — это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.³

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки, объекты землепользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Условия на машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организации-производителя:

- как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
- на предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу,

³ НСБУ №5. «Основные средства» от 9 октября 2003 года, №114.

находящиеся в пути;

- на капитальные и финансовые вложения.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

По объектам основных средств организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном за балансовом счете.

Учет основных средств ведется на счете 0100 «Основные средства», а на отдельных субсчетах - учет основных средств, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации или переданных в обыкновенную (производственную) аренду.

В процессе эксплуатации основных средств утрачивают свои технические свойства и качества, то есть, изнашиваются. Любые объекты, входящие в состав основных средств, кроме земли, подвержены физическому и моральному износу, то есть, под влиянием физических сил, технических и экономических факторов они постепенно утрачивают свои свойства и приходят в негодность. Это значит, что они не могут выполнять свои функции.

На темпы физического износа влияют следующие факторы:

- условия эксплуатации и хранения основных средств;

- интенсивность использования – степень загрузки, режимы и особенности технологических процессов;

- степень защиты от воздействия внешней среды;
- качество оборудования;
- квалифицированность персонала.

Физический износ можно частично восстановить, произведя ремонт, реконструируя и модернизируя основные средства. Однако со временем затраты на ремонт не окупаются, становятся бесполезными.

Моральный износ проявляется иначе, чем физический. Основные фонды по своей конструкции, производительности, расходам на обслуживание и эксплуатацию отстают от своих новейших аналогов. Главное в том, что они не способны выпускать продукцию такого качества, которую можно выпускать на более современной технике. Следовательно, периодически возникает необходимость заменять основные фонды, прежде всего их активную часть, новыми, более современными экземплярами.

Согласно Налогового Кодекса РФ (глава 19 статья 144), стоимость объектов ОС погашается посредством начисления амортизации. **Амортизация** – это планомерный процесс переноса стоимости средств труда по мере их износа на производимый с их помощью продукт. **Амортизация** – постоянно накапливаемый в стоимостном выражении износ основных средств и нематериальных активов для последующего использования на простое и расширенное воспроизводство стоимости соответствующих активов.

Амортизация – (от латинского *amortisatio* – погашение) представляет собой стоимостное выражение износа в виде систематического распределения и перенесения амортизируемой стоимости актива в течение оцененного срока службы на вырабатываемую продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги. Амортизация в целях налогообложения рассчитывается на основании единых норм, установленных государством, в

процентах к первоначальной стоимости.⁴

Таблица 1

Расчет годовой нормы амортизации⁵

№ группы	№ под группы	Наименование основных средств	Годовая норма амортизации, %
I		Здания, строения и сооружения	5
II		Передаточные устройства	8
III		Силовые машины и оборудование	8
IV		Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)	15
V		Мобильный транспорт	
	1	Железнодорожный подвижной состав	8
	2	Морские, речные суда, суда рыбной промышленности	
	3	Воздушный транспорт	
	4	Подвижной состав автомобильного транспорта, производственный транспорт	20
	5	Легковые автомобили	
	6	Тракторы промышленные	
	7	Коммунальный транспорт	10
	8	Специализированные вахтовые вагоны	
	9	Прочие транспортные средства	20

⁴Налоговый Кодекс Республики Узбекистан. Глава 19, Ст. 144.

⁵Налоговый Кодекс Республики Узбекистан. Глава 19, Ст. 144.

VI		Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных	20
VII		Фиксированные активы, не включенные в другие группы	10
	1	Многолетние насаждения	15
	2	Офисная мебель и оборудование (в т.ч. телефонные аппараты, счетные устройства и др.)	10
	3	Прочие	

Не подлежат амортизации:

- 1) Земельные участки и иные объекты природопользования (вода, недра и др. природные ресурсы);
- 2) Продуктивный скот;
- 3) Библиотечный фонд;
- 4) Музейные ценности;
- 5) Основные средства, переведенные на консервацию в установленном законодательством порядке;
- 6) Памятники архитектуры;
- 7) Автомобильные дороги, тротуары, бульвары, скверы общего пользования, сооружения благоустройства, находящиеся в ведении органов государственной власти на их местах;
- 8) Имущество, стоимость которого ранее полностью отнесена на вычет;
- 9) Капитальные вложения, не переведенные в состав основных средств и нематериальных активов.

Кроме термина начисления износа либо накопленной амортизации, используется понятие **амортизационные отчисления** – часть стоимости, переносимая на продукт.

Амортизационные отчисления производятся предприятиями

ежемесячно по нормам балансовой стоимости основных фондов по отдельным группам или инвентарным объектам. В течении года ежемесячную сумму амортизации определяют так: к начисленной за предыдущий месяц сумме прибавляют амортизационные отчисления по поступившим объектам и вычитают сумму амортизации по выбывшим объектам в предыдущем месяце. Одновременно величина произведенных в прошлом месяце амортизационных отчислений корректируется в связи с истечением в этом месяце сроков службы полностью амортизированных основных средств. Начисление амортизации прекращается в период реконструкции или технического перевооружения основных средств с их полной остановкой. На это время продлевается нормативный срок их службы. Амортизационные отчисления также не производятся в случае перевода основных средств на консервацию.

Экономически обоснованные нормы амортизации имеют большое значение. Они позволяют, с одной стороны, обеспечить полное возмещение стоимости выбывающих из эксплуатации основных фондов, а с другой - установить подлинную себестоимость продукции, составным элементом которой выступают амортизационные отчисления. С точки зрения коммерческого расчета одинаково плохо как занижение норм амортизации (ибо оно может привести к недостатку финансовых ресурсов, необходимых для простого воспроизводства основных фондов), так и их необоснованное завышение, вызывающее искусственное удорожание продукции и снижение рентабельности производства. Нормы амортизации периодически пересматриваются, так как изменяются сроки службы основных фондов, ускоряется процесс переноса их стоимости на изготавливаемый продукт под воздействием научно-технического прогресса и других факторов. Также периодически производится и переоценка основных фондов; ее цель состоит в том, чтобы привести балансовую стоимость основных фондов в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства.

Амортизационные отчисления производятся в течении нормативного

срока службы основных фондов или срока, за который их балансовая стоимость полностью переносится на издержки производства и обращения.

Амортизационные отчисления поступают на расчетный счет и расходуются непосредственно с расчетного счета на финансирование новых капитальных вложений в основные средства или направляются в долгосрочные финансовые вложения, на приобретение стройматериалов, оборудования, а также нематериальных активов.

В момент выбытия объекта с предприятия его первоначальная стоимость сопоставляется с суммой накопленных амортизационных отчислений. Результат (прибыль или убыток) относят на финансовые результаты предприятия.

1.2. Цели и задачи учета и аудита амортизации основных средств

Аудит основных средств – важная часть проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. При проверке производственных отчетов надежность и достоверность аудита операций с основными средствами определяется достоверностью оценки имущественного состояния.

Целью аудита является установление соответствия применяемой на предприятии методики учета основных средств, отраженной в приказе руководителя «Учетная политика», нормативным и законодательным актам, действующим на территории страны и регулирующим учет поступления, наличия и движения основных средств⁶.

Программа аудиторской проверки может включать в себя следующие этапы:

- проверку правильности постановки на учет;
- оценку наличия основных средств и эффективности их сохранности;
- оценку состояния аналитического и синтетического учета собственных и арендованных основных средств в бухгалтерии и по

⁶ Бровкина М.Д., Мельник М.В. Практический аудит. Учебное пособие. М: Инфра-М., 2008 года.

материально ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств;

- проверку соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с приобретением, выбытием и арендой основных средств у юридических и физических лиц;

- проверку правильности начисления амортизации;

- проверку результатов переоценки инвентарных объектов основных средств;

- проверку действующего порядка учета затрат на текущий и капитальный ремонт основных средств при подрядном и хозяйственном способах ремонтных работ;

- проверку учета капитальных вложений;

- проверку обоснованности произведенных затрат на ремонт основных средств и правильности отражения сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

- оценку эффективности использования основных средств в случаях, если это предусмотрено условием договора возмездного оказания аудиторских услуг.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» в Республики Узбекистан аудитор имеет право проводить выборочную или сплошную проверку фактического наличия материальных ценностей. В ходе такой проверки, как правило, устанавливается также наличие инвентарных номеров на инвентарные объекты основных средств.

С учетом поставленных задач аудитор проверяет:

- меры по обеспечению сохранности основных средств на хозяйствующем субъекте; наличие приказа руководителя предприятия о материально ответственных лицах, отвечающих за сохранность инвентарных объектов основных средств; наличие письменных договоров о полной индивидуальной материальной ответственности в соответствии с требованиями Положения о материальной ответственности рабочих и

служащих за ущерб, причиненный предприятию;

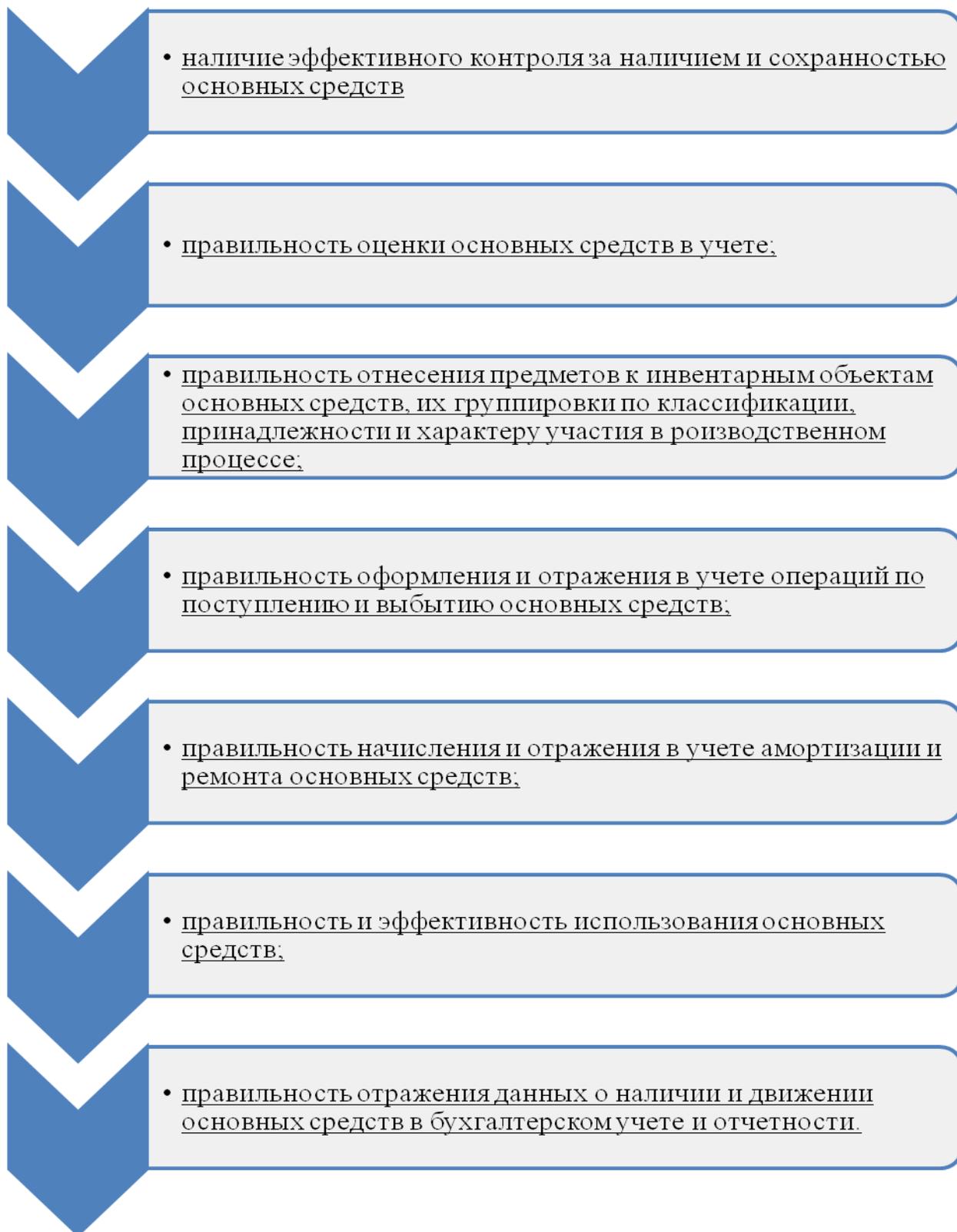


Схема 1. Процесс аудита сохранности, учета и использования основных средств.⁷

- соответствие должностей материально ответственных лиц Перечню

⁷Бровкина М.Д., Мельник М.В. Практический аудит. Учебное пособие. М: Инфра-М., 2008 года.

должностей и работ, замещаемых и выполняемых работниками, с которыми предприятием могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;

- условия, созданные материально ответственными лицам, для обеспечения сохранности материальных ценностей. Наличие специальных помещений для хранения, например негорючих шкафов, сейфов и т.п.;

- наличие пожарно-охранной сигнализации в соответствующих помещениях;

- организацию и порядок вывоза материальных ценностей с территории предприятия;

- наличие приказа руководителя о постоянно действующей комиссии для проведения проверки сохранности материальных ценностей;

- наличие актов инвентаризации и выборочных проверок сохранности основных средств. В случае выявления фактов хищений, безответственности и халатности в ходе проводимых инвентаризаций и выборочных проверок – наличие мер воздействия к виновным.

Внутрихозяйственный риск при аудите операций с основными средствами зависит, во-первых, от стадии жизненного цикла аудируемой организации. Если обновление основных средств происходит активно, то необходимо прежде всего проверить своевременность их постановки на учет, начала начисления амортизации, полноту оценки. Если основные средства не обновляются, основное внимание уделяется аудиту операций по их ремонту и своевременному списанию, контролю за полнотой начисления амортизации. Внутрихозяйственный риск существенно повышается в том случае, если проводилась переоценка основных фондов, менялась их классификация или принималась большая масса основных средств в форме взноса в уставный капитал, безвозмездно и т.п.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в

учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения, выбытия;

- достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств;

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

- контроль над сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету.

Для выполнения этих задач в организации должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным в ней графиком, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Большое значение при решении этих задач имеет аудиторская проверка.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно–расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств, и требований экономического субъекта с целью выявления резервов и получения выводов о финансовом состоянии предприятия. Для достижения вышеуказанных процедур необходимо определить задачи аудита связаны с целью проведения аудита (например, аудит основных средств и т. д.). В целом *основными задачами* аудиторской проверки основных средств и амортизационных отчислений являются:

- проверка законности операций по учету и начислению амортизации;
- проверка состояния бухгалтерского учета и отчетности по движению основных средств;

- проверка достоверности важнейших показателей отчетности, затрагивающие движение основных средств и амортизации;

- исследование хозяйственной деятельности с целью выявления внутрипроизводственных резервов;

- проверка состояния и эффективности использования основных фондов, степени их изношенности и пригодности.

Таким образом, реализация выше приведенных задач позволит повысить сохранность основных средств, а также эффективность их использования.

Глава II. Современное состояние и практические аспекты начисления амортизации на основные средства на предприятиях пищевой промышленности

2.1. Документальное оформление и синтетический учет начисления амортизации основных средств

В бухгалтерии предприятия учет основных средств организуется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Инвентарный объект – это законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту.

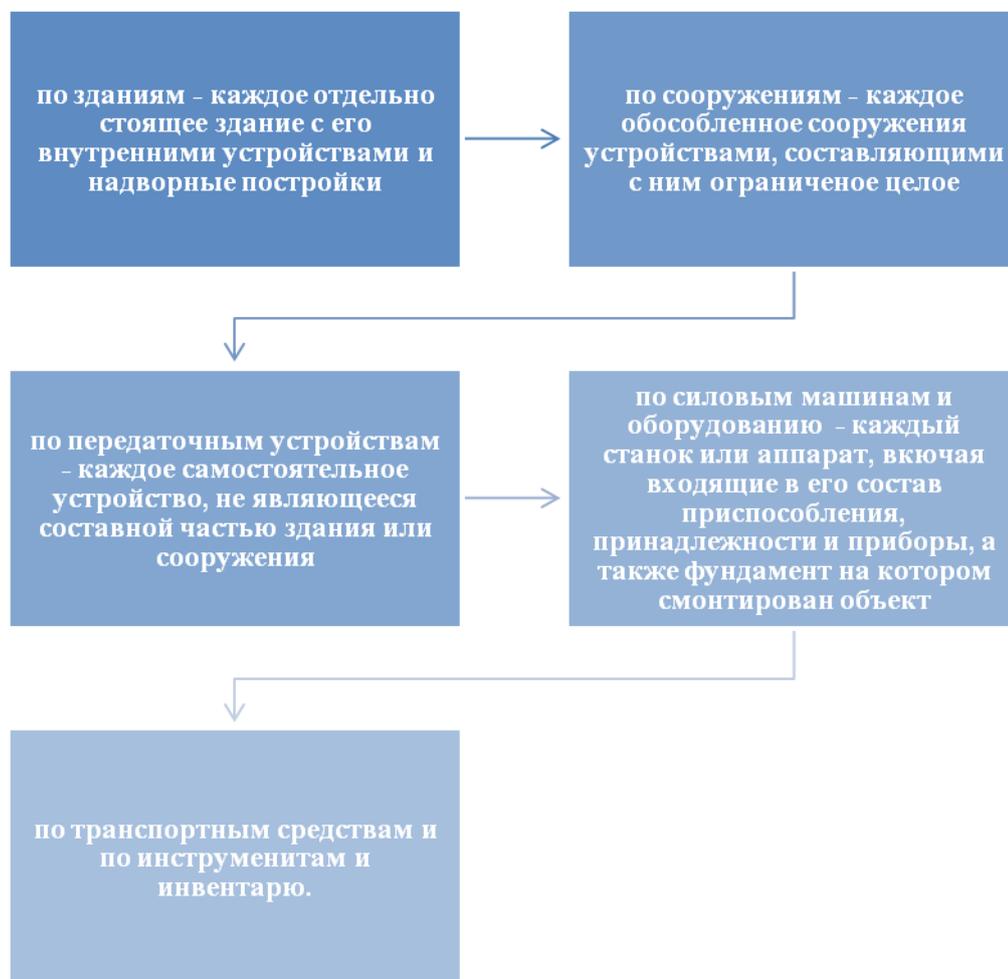


Схема 2. По отдельным классификационным группам основных средств инвентарным объектам считаются.⁸

⁸ Сотволдиев А.С., Абдувахидов Ф.Т. Финансовый и управленческий учет. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2012г., ст. 147

Движение основных средств оформляется соответствующими документами. Поступление основных средств оформляется актом (накладной) приема – передачи основных средств. (форма ОС - 1).

Этот факт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел, цех предприятия по месту эксплуатации. Акт приема – передачи основных средств составляется двумя сторонами – принимающий объект и передающей, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа. Бухгалтерия оформляет его бухгалтерской записью, т.е. указывает корреспонденцию счетов на первоначальную стоимость и на сумму износа.

Учет основных средств организуется так, чтобы можно было установить наличие основных средств по каждой квалификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения и источникам их приобретения.

Это обеспечивается учетом основных средств, открываемых для каждого инвентарного объекта, и в целом по счету 0100 – «Счета учета основных средств». Установлена единая типовая форма инвентарных карточек ф. №ОС – 6.

Предприятиям имеющим небольшое количество основных средств, разрешается вести их по объектный учет в инвентарной книге. Записи в книге производятся в разрезе квалификационных групп (видов) основных средств и по местам их нахождения, с отображением всех реквизитов, которые представлены в инвентарной карточке.

Инвентарные карточки и инвентарные книги заполняются на основе первичных документов – актов, технических паспортов и прочей документации. Затем инвентарные карточки регистрируются в специальных описях типовой формы № ОС – 7.

Переоцененные объекты основных средств записываются по

восстановительной стоимости в разделе карточки «Реконструкция, модернизация». Сумма износа установленная при переоценке, указывается в соответствующем разделе карточки. Записи в описях производится по классификационным группам основных средств.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств. В картотеке их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп - по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих основных средств группируют отдельно.

Выбытие основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, которую изымают из картотеки основных средств в эксплуатации и помещают в отдельную картотеку выбывших основных средств.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведут инвентарные списки основных средств форма № ОС – 9. В этих инвентарных списках приводятся краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладываются, а хранятся отдельно. Это необходимо по - тому, что на их основе ежемесячно составляется расчет износа (амортизации) основных средств. Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за текущий месяц группируются по классификационным видам основных средств, суммируются обороты по поступившим и выбывшим по каждому виду и записываются в карточку учета движения основных средств № ОС – 8.

Карточки учета движения основных средств открывают в начале января на текущий год. Сначала в них указывают наличие основных средств по видам на 1 января. Затем ежемесячно после записи оборотов за месяц определяют и записывают наличие основных средств на 1 – е число

следующего месяца.

По данным карточки учета движения основных средств составляют оборотную ведомость движения основных средств, итоги которой, сверенной с итогами Главной книги, служат основанием для составления отчетности о наличии и движении основных средств (финансовая отчетность формы № 3).

Перемещение основных средств из одного цеха и участка в другие в пределах предприятия осуществляется по распоряжению соответствующего отдела предприятия (главного механика, главного технолога и т.д.) и оформляется также актом (накладной) формы № ОС – 1. Накладная выписывается в двух экземплярах при передаче основных средств из запаса в эксплуатацию и из цеха в цех, отдел и т.д. Бухгалтерия на основании первого экземпляра осуществляет запись в инвентарной карточке и перекладывает ее по месту нового нахождения, эксплуатации. Сдатчик на основании второго экземпляра накладной отмечает в инвентарном списке выбытие объекта.

Причинами выбытия основных средств из предприятия могут быть:

- ликвидация инвентарного объекта полностью при разборке или демонтаже в силу ветхости и износа, а также уничтожения при стихийных бедствиях;
- ликвидация части инвентарного объекта в связи с пристраиванием, переоборудованием, модернизацией;
- безвозмездная передача основных средств другим предприятиям;
- недостача основных средств;
- передача в виде паевых взносов в уставный капитал другого предприятия;
- передача в краткосрочную и долгосрочную аренду;
- реализация.

Для определения непригодности к дальнейшему использованию тех или иных объектов основных средств, т.е. для определения необходимости

ликвидации основных средств, на каждом предприятии создается постоянно действующая комиссия.

Ликвидацию объекта (слом, разборку, демонтаж) комиссия оформляет актом на ликвидацию основных средств форма № ОС – 4.

На основании акта, утвержденного руководителем предприятия, бухгалтерия отмечает в инвентарной карточке и в описи инвентарных карточек дату выбытия объекта и номер акта.

Акт является основанием для сдачи на склад оставшихся в результате ликвидации запасных частей, материалов, металлолома и т. п. Затраты по ликвидации объекта (разборка, снос, перевозка) также указываются в акте.

Безвозмездная передача основных средств другим предприятиям оформляется актом формы № ОС – 1 с указанием первоначальной стоимости объекта и суммы износа, в связи, с чем бухгалтерия осуществляет запись о выбытии в инвентарной карточке переданного объекта и отметку в описи инвентарных карточек формы № ОС – 7.

2.2. Методы начисления износа и отражения в финансовой отчетности амортизации основных средств

Согласно НСБУ № 5 «Основные средства» амортизация может начисляться одним из следующих методов:

- методом равномерного начисления амортизации (прямолинейным);
- методом начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственным);
- методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- методом суммы лет (кумулятивным).

На предприятии ООО «CAI HONG» применяется налоговый метод, но согласно учетной политике, возможны следующие методы начисления амортизации основных средств.

Равномерным (прямолинейным) начисления амортизации, при котором стоимость объекта основных средств за вычетом его

ликвидационной стоимости начисляется в равной пропорции по периодам на протяжении срока эксплуатации. Норма амортизации является постоянной.

Сумма амортизация рассчитывается по формуле:

$$\text{Годовая сумма амортизации} = \frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}}{\text{срок полезного использования}}$$

Если ликвидационная стоимость незначительна, то ее можно не учитывать. К примеру в предприятии ООО «CAI HONG», Стоимость компьютера — 600 тысяч сумм, его ликвидационная стоимость — 40 тысяч сумм. Срок службы – 5 лет. В соответствии с прямолинейным методом ежегодная амортизация в данном примере составит: $100 : 5 = 20 \%$, или 94 тысяч сумм. $(600\ 000 - 40\ 000) : 5 = 112\ 000$.

Таблица 2

Начисление амортизации в течение 5 лет можно отразить следующим образом.⁹

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	600 000	112 000	112 000	488 000
Конец 2-го года	600 000	112 000	224 000	376 000

Следовательно, при данном методе начисления амортизации ее сумма в течение срока эксплуатации одинаково накопленный износ увеличивается равномерно, остаточная стоимость уменьшается равномерно до оценочной ликвидационной стоимости.

⁹Собственная разработка по данным предприятия ООО «CAI HONG», 2014 г.

**Начисление амортизации в течение 5 лет можно отразить
следующим образом.**

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 3-го года	600 000	112 000	336 000	264 000
Конец 4-го года	600 000	112 000	448 000	152 000
Конец 5-го года	600 000	112 000	560 000	40 000

При этом в бухгалтерии делается запись:

Дт9420 «Административные расходы» - 112 000 тысяч сум

Кт 0250 «Износ компьютерного оборудования и вычислительной
техники» - 112 000 тысяч сум

равномерно ежемесячно 9 333 тысяч сум

Метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на учет выработки основных средств в каждом отчетном году. Для расчета ежегодной величины износа по данному методу необходимо знать общую оценочную суммарную выработку весь срок использования и выработку в конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производственных единиц продукции, проработанных, перевезенных тонно-километров и т. д. Норма амортизации рассчитывается по формуле:

$$\text{Годовая сумма амортизации} = \frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый объем работ}}$$

Воспользовавшись приведенным выше примером, предположим, что ресурс использования компьютера за 5 лет составляет 6 500 часов. Компьютер использовался: в первом году - 2 000 часов; во втором - 1 500

часов; в третьем - 1 200 часов; в четвертом — 1 000 часов; в пятом – 800 часов. Следовательно, норма амортизации составит:

$$(600\,000 - 40\,000) : 6500 = 86,153 \text{ сум./ч.}$$

Таблица 4

Начисление амортизации можно отразить следующим образом.¹⁰

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	600 000	$2\,000 \times 86,153 =$ 172 306	244 615	455 385
Конец 2-го года	600 000	$1\,500 \times 86,153 =$ 129 230	353 076	346 924
Конец 3-го года	600 000	$1\,200 \times 86,153 =$ 103 384	439 846	260 154
Конец 4-го года	600 000	$1\,000 \times 86,153 =$ 86 153	512 154	187 846
Конец 5-го года	600 000	$800 \times 86,153 =$ 68 922	570 000	130 000

При этом в бухгалтерии делается запись:

Дт 9420 «Административные расходы» - 68 922 тысяч сум

Кт 0250 «Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники» - 68 922 тысяч сум

за последний год, при ежемесячной 5 743,50 тысяч сум.

Метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ применяется в случаях ограничения срока эксплуатации объекта

¹⁰ Собственная разработка по данным предприятия ООО «CAI HONG», 2014 г.

физическими причинами и изменения объема хозяйственной деятельности такого актива по годам.

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации означает уменьшение амортизируемой суммы в течение полезного срока службы актива. При этом методе норма износа умножается на остаточную стоимость основных средств. Обычно норма амортизации при этом методе удваивается.

В соответствии с примером, если при сроке службы 5 лет норма составляет 20 % ($100 : 5$), то при методе уменьшающегося остатка она составит: $20 \times 2 = 40$ %. Эта фиксированная ставка (40 %) относится к остаточной стоимости основных средств в конце каждого года.

Таблица 5

Начисление амортизации методом уменьшающегося остатка производится следующим образом.¹¹

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	600 000	$40\% \times 600\ 000 = 240\ 000$	240 000	360 000
Конец 2-го года	600 000	$40\% \times 360\ 000 = 144\ 000$	384 000	216 000
Конец 3-го года	600 000	$40\% \times 216\ 000 = 86\ 400$	470 400	129 600
Конец 4-го года	600 000	$40\% \times 129\ 600 = 51\ 840$	522 240	77 760
Конец 5-го года	600 000	$77\ 760 - 40\ 000 = 37\ 760$	460 000	40 000

При этом в бухгалтерии делается запись:

Дт 9420 «Административные расходы» - 37 760 тысяч сум

¹¹ Собственная разработка по данным предприятия ООО «CAI HONG», 2014 г.

Кт 0250 «Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники» - 37 760 тысяч сум

за последний год, 3 147 тысяч сум ежемесячно.

Как видно из примера, амортизационные отчисления за первый год определялись на основе полной первоначальной стоимости — 600 тысяч сум, то есть без вычета ликвидационной стоимости. В последнем году необходимо изменить принятую форму расчета, так как нельзя начислять амортизацию в размере, приводящем к списанию ликвидационной стоимости объекта основных средств, полученную в результате предварительной оценки. Поэтому амортизация за последний год определена в сумме 37,7 тысяч сум вместо положенных по расчету 31,1 тыс. сумм. ($77\,760 \times 40\%$). Таким образом, балансовая стоимость уменьшение на 30 тысяч сумм на конец последнего года и равна ликвидационной стоимости.

При *методе суммы лет (кумулятивном)* норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, оставшаяся до конца срока амортизации. Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации. Сумма годовых цифр для объекта основных средств при 5-летнем сроке эксплуатации составит:

$$5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15 \text{ лет.}$$

Например, при амортизируемой стоимости 470 тысяч сумм. Как видно из таблиц, при расчетах последними двумя методами начисления амортизации в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышали амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Эти методы используются для начисления амортизации основных средств производственного назначения, так как они в первые годы их эксплуатации функционируют более

эффективно и затраты на их ремонт незначительны. В последующие годы затраты на амортизацию уменьшаются, а затраты на их ремонт обычно возрастают. (600 000 - 40 000) расчет ежегодных амортизационных отчислений будет следующий:

Таблица 6

Расчет ежегодных амортизационных отчислений.¹²

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	600 000	$5/15 \times 460\,000$	153334	446666
Конец 2-го года	600 000	$4/15 \times 460\,000$	122667	323 999
Конец 3-го года	600 000	$3/15 \times 460\,000$	92 000	231 999
Конец 4-го года	600 000	$2/15 \times 460\,000$	61 334	170 665
Конец 5-го года	600 000	$1/15 \times 460\,000$	30 667	139 998

К различным видам основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом по однородным объектам основных средств (маркам, типам и т. п.) применяется только один метод.

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой предприятия и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому не меняясь в течение года.

¹² Собственная разработка по данным предприятия ООО «CAI HONG», 2014 г.

Учет амортизации в целях налогообложения производится в соответствии с налоговым законодательством Республики.

Разница между суммой амортизации, начисленной коренным методом, и суммой амортизации, начисленной по установленным налоговым законодательством и отражается в составе затрат, не исключаемых из налогооблагаемой базы данного периода, но исключаемых из налогооблагаемой базы следующих периодов согласно п. 4 ст. 146 Налогового кодекса Республики Узбекистан.

Глава III. Аудит начисления амортизации основных средств

3.1. План и программа проведение аудита амортизации основных средств

Как мы знаем до проведения аудита в той или иной организации, должны составить план и программу для достижения поставленной цели для проверки организационную деятельность. Для начала рассмотрим источники информации, используемые при аудите основных средств и саму суть плана и программы проведения аудита амортизации основных средств.

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе форм учета: журнально – ордерной, мемориально – ордерной, упрощенной, машинно – ориентированной, а также в перечне применяемых регистров, их построении, последовательности и способах записей в них. Но следует помнить, что при любой форме учета операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации:

- форма ОС – 1 – акт (накладная) приемки-передачи основных средств;
- форма ОС–3 – акт – приёмки сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
- форма ОС – 4 – акт на списание основных средств;
- форма ОС – 4а – акт на списание автотранспортных средств;
- форма ОС – 6 – инвентарная карточка учета основных средств и др.

Синтетический учет движения основных средств и их износа ведется в журналах – ордерах № 13, 10 и 10/1, а при использовании компьютерных информационных технологий – в машин граммах дебетовых и кредитовых оборотов по счетам «Счета учета основных средств», «Счета учета износа основных средств»; Главная книга; баланс (форма № 1); «Отчет о финансовых результатах» (форма № 2); «Отчет о движении основных средств» (форма № 3).

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль наличия и сохранности основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учете износа и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными задачами аудита основных средств можно выделить семь направлений проверки:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств;
- 3) аудит правильности начисления износа;
- 4) проверка операций учета поступления основных средств;
- 5) проверка учета выбытия основных средств;
- 6) проверка обоснованности затрат на ремонт основных средств;
- 7) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем - 2 недели), из – за этих ограничений на крупном и даже на среднем по мощности предприятии провести сплошную проверку финансово-хозяйственной деятельности не всегда удается. В связи с этим важное значение приобретает стратегия проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

- рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;
- предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;
- определение глубины, сущности и продолжительности

проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель которого:

1. Предварительно определить объем, тип и необходимость тестов;
2. Оценить издержки по их проведению;
3. Достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;
4. Иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы:

- предплановая подготовка;
- получение общей информации о предприятии (специфика деятельности, связи, юридические обязательства и др.);
- оценка материальности; оценка аудиторского риска;
- оценка системы внутреннего контроля и риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиента. Обычно планирование включает:

- 1) разработку графиков;
- 2) определение сроков аудиторской проверки и обсуждение их с клиентом;
- 3) проведение инструктажа членов исполнительной команды;
- 4) организацию связей с подразделениями внутри фирмы;
- 5) обсуждение стратегии и подготовки аудита с клиентом.

Программа аудита является развитием плана аудита и представляет

собой перечень аудиторских процедур, которые необходимы для каждой конкретной части проверки. Аудиторские программы бывают двух видов:

1) программы тестов контроля, которые содержат процедуры для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля предприятия;

2) программы проверки остатков на счетах, которые содержат процедуры для сбора информации непосредственно об остатках на счетах.

Аудиторская программа включает в себя следующие факторы:

1) График работы аудиторов.

График определяет предельные сроки подготовки и представления материалов, подготовленных в ходе проверки для составления аудиторского заключения и других документов. При составлении графика решается вопрос о затратах времени на отдельные виды и участки проверок с учетом и в пределах ожидаемого вознаграждения, чтобы обеспечить получение прибыли.

2) Подробные процедуры.

Программа аудита готовится в письменном виде. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки.

3) Контроль работы по аудиту.

Программа предполагает, что все члены аудиторской группы, направленные для проверки, знают предъявляемые им требования. Программа является одновременно и базовым документом для контроля выполнения заданий младшими аудиторами и ассистентами в аудиторской группе.

4) Персонал.

В программе определяются численность персонала необходимого для аудиторской проверки, объем и содержание их работы.

Как правило, аудит проводит группа, состоящая из основного аудитора,

помощников аудиторов и ассистентов.

Тесты операции разрабатываются для проверки количественных ошибок и нарушений с целью подтверждения правильности статей финансовой отчетности.

При проведении этих тестов определяется:

- ❖ имеется ли соответствующее разрешение на проведение операций;
- ❖ правильно ли сделаны проводки и подведены итоги в журналах и книгах аналитического учета;
- ❖ правильно ли перенесена информация в Главную книгу.

Аудиторская проверка учета основных средств планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта (смотрим Приложение 1).

Общий план проверки основных средств должен учитывать направления аудита данных участков, названные выше.

Содержание общего плана и программы аудита приведены в таблице 9:

Таблица 7

Общий план аудита основных средств¹³

Проверяемая организация ООО «CAIHONG»

Период аудита: с 01.01.2014 года по 31.12.2014 год

Руководитель (главный аудитор) аудиторской группы: Туйчиев Ш.А.

Состав аудиторской группы (ассистент аудитора): А. Ахроров, Б. Каримов, и Ш. Ганиев.

Планируемый аудиторский риск: 4 %

Планируемый уровень существенности: 95 %

№ п. п.	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители	Примечания
1	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Туйчиев Ш.А. Ахроров А.	Согласно сводному общему плану аудита экономического

¹³ Собственная разработка по данным аудиторской организации ООО агентство «Консаудитинформ».

				субъекта
2	Аудит движения основных средств	В течение отчетного года	Туйчиев Ш.А.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
3	Аудит правильности начисления износа	В течение отчетного года	Ганиев Ш.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
4	Проверка операций учета поступления и создания основных средств	В течение отчетного года	Ахроров А.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
5	Проверка учета ремонта основных средств	В течение отчетного года	Ганиев Ш.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
6	Проверка учета выбытия основных средств	В течение отчетного года	Туйчиев Ш.А.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
7	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение отчетного года	Туйчиев Ш.А. Ахроров А.	-

Руководитель (главный аудитор) аудиторской группы аудиторской организации ООО агентство «Консаудитинформ»: Туйчиев Ш.А.

Таблица 8

Движение по основным средствам составило¹⁴

№ счета	Наименование счета	Сальдо на 01.01.2014 г.	Обороты за период		Сальдо на 01.01.2015 г.	Коэф Изн
			Дебет	Кредит		
0120	Здания, сооружения и передаточные	0	0	0	0	

¹⁴ Собственная разработка по данным аудиторской организации ООО агентство «Консаудитинформ».

	устройства					
0220	В том числе износ	0	0	0	0	0
0130	Машины и оборудование	144656,2			144656,2	
0230	В том числе износ	82329,9	21698,4		104028,4	0,26
0140	Мебель и офисное оборудование	886,3			886,3	
0240	В том числе износ	11,1	132,9		144	0,11
0150	Компьютерное оборудование и вычисленные техники					
0250	В том числе износ					
0160	Транспортные средства	53432,3			53432,3	
0260	В том числе износ	34731	10686,5		45417,5	0,30
0180	Многолетние насаждения	0		0		
0190	Прочие основные средства	14791,8	901,3	0	15693,1	
0290	В том числе износ	6214,7	1233,4		7448,1	0,19
0310	Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды	0				
0299	В том числе износ	0	0			
Итого	Основные средства	213766,6	901,3		214667,9	
Итого	Износ основных средств	123286,7	33751,2		157038	0,86

Аудитом установлено, что учет по основным средствам осуществляется на одноименном балансовом счете 0100 «Счета учета основных средств» и организован в соответствии с НСБУ № 5 «Основные средства».

Начисление износа по основным средствам осуществляется в соответствии со статьей 144 Налогового кодекса Республики Узбекистан методом прямолинейного начисления и начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этих объектов в состав основных средств, и производится до полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания его с баланса.

Аудитом отмечено увеличение стоимости активов по ОС в 2014 году за счет:

- приобретения на сумму – 901,3 тысяч сумм
- перевода оборудования – 0
- перевода из капитальных вложений - 0
- переоценки – 33 751,2 тысяч сумм.

Средний коэффициент износа основных средств составил на 01.01.2015 г. = 0,86. Коэффициент износа на производственные машины и оборудование составил – 0,26.

3.2. Аналитические процедуры при проведении аудита амортизации основных средств и их обобщение

Цель использования аналитических процедур при проверке основных средств — изучить наличие, состав и структуру основных средств, показатели их движения и состояния, определить обеспеченность организации основными средствами и оценить эффективность их использования. В процессе аудита основных средств целесообразно использовать следующие аналитические процедуры:

- 1) анализ динамики состава и структуры земельных угодий, находящихся в собственности экономического субъекта;
- 2) анализ показателей имущественного положения, поступления,

выбытия, изношенности основных средств;

3) оценка обеспеченности организации производственными ресурсами и эффективности использования основных средств.

Успешное функционирование производственного процесса любой организации во многом определяется эффективностью использования всех факторов производства, и в первую очередь основных средств.

Аудит операции по наличию и сохранности основных средств

Аудитору необходимо проверить:

- создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств (ОС) и оформлению результатов приемки;
- оформлены ли договоры купли - продажи ОС;
- оформлены ли протоколы договорной цены;
- правильно ли указана первоначальная стоимость в актах приемки передачи ОС;
- правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств – качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации, правильность отражения ее результатов в бухгалтерском учете. Аудитору это необходимо для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Нормативными документами устанавливается периодичность проведения инвентаризации основных средств **не менее одного раза в год** перед составлением годовых отчетов и балансов, но **не ранее 1 ноября** отчетного года.

До начала инвентаризации проверяется полнота записей в инвентарных книгах и описях, а также технических паспортах и другой технической документации, как собственных так и арендованных основных средств. Если обнаружены расхождения между данными технической документации и регистров бухгалтерского учета, то в них вносятся соответствующие исправления и уточнения. В процессе инвентаризации основных средств комиссия осматривает объекты в натуре и заносит в инвентарные описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера, основные технические и эксплуатационные характеристики.

В случае выявления объектов, не числящихся на учете или по которым в учетных регистрах приведена не соответствующая им характеристика, комиссия восполняет недостающие сведения и технические показатели. Одновременно устанавливается время сооружения или приобретения таких объектов, источники финансирования затрат, потребность в их возведении, определяет лиц, ответственных за нарушение финансовой дисциплины.

Документы, отражающие незаконное возведение или приобретение основных средств выявляются аудитом. Если аудит проводится по сигналу о незаконной реализации или хищения основных средств, то он начинается с внезапной ревизии. При этом аудитор проверяет наличие и состояние инвентарных карточек или инвентарной книги, сопоставимость данных синтетического и аналитического учета. Данные инвентарных карточек сопоставляются с данными инвентарной описи, общая сумма инвентарной описи сопоставляется с данными счетов группы 0100 «Счета учета основных средств», которые в свою очередь с данными баланса.

Во время сопоставления выявляются недостачи или излишки основных средств, их причины и виновники, а также влияние этих факторов на другие показатели (не доначисление или перечисление износа основных средств и налога на имущество), аудитор разрабатывает меры по устранению этих недостатков. Методом выборочной проверки аудитор определяет наличие основных средств на местах.

При обнаружении недостатков аудитор требует у материально - ответственных лиц письменных объяснений и покрытия недостатков. Эти недостатки должны быть покрыты во время проведения аудиторской проверки.

Проверяя условия сохранности основных фондов, аудитор определяет прикреплённость их к материально-ответственным лицам, составлены ли в письменной форме договора материальной ответственности.

Арендованные средства отражаются в инвентаризационных описях отдельно по каждому арендодателю, где кроме установленных сведений, дополнительно указываются наименование арендодателя и срок аренды.

При аудите по движению основных средств проверяются правильность оформления первичной документации по учету поступления объектов основных средств, а также записи в технических паспортах машин и оборудования. Прежде всего, устанавливается компетентность комиссии, составившей акт приемки – передачи основных средств. В ее состав должны входить и другие специалисты, знающие инвентарные объекты. Основные средства принимаются на основании актов приемки-передачи типовой формы, которые составляются на каждый инвентарный объект отдельно. В обязанности аудитора входит проверка заполнения всех реквизитов в приходных документах и характеристики инвентарного объекта (год сооружения, заводской номер, мощность), его комплектности и исправности. В случаях поступления на предприятие инвентарных объектов, бывших в эксплуатации, аудитор проверяет правильность определения их износа в соответствии с их техническими паспортами, а в необходимых случаях и путем фактического осмотра.

Объекты основных средств, сданные в аренду, числятся на балансе арендодателя, а у арендатора учитываются на за балансовом счете по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. В качестве регистра аналитического учета принятых в аренду объектов используется копия инвентарной карточки, приобщенная к акту приемки - передачи

арендованных объектов. Аудитор проверяет, как этот порядок соблюдается, а также каким образом обеспечивается исправность и эксплуатация основных средств.

При поступлении нового оборудования за счет капиталовложений аудитор проверяет экономическую целесообразность данной операции и отражения ее на счетах по учету капитальных вложений, «оборудования к установке», на счетах для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, резервов предстоящих расходов и платежей. Также аудитор выявляет наличие титульных списков и проектно-сметной документации. Выявив недостатки, он выясняет причины и виновников, определяет меры по их устранению.

В процессе аудита особое внимание уделяется контролю списания с баланса предприятия морально устаревших, изношенных и непригодных для дальнейшего использования оборудования, транспортных средств, инвентаря инструментов, когда восстановление их невозможно или экономически нецелесообразно.

Проверяется обоснованность списания с баланса объектов основных средств. При этом аудитор устанавливает, соблюдены ли инструкции о порядке списания пришедших в негодность основных средств. Прежде всего, определяется компетентность постоянно действующей комиссии по списанию основных средств. Выявляется, включены ли в комиссию специалисты технических служб, главный бухгалтер, руководители подразделений предприятия и общественных организаций, возглавляет ли комиссию заместитель руководителя предприятия. При проверке списания автомобилей, подъемников, устанавливается, принимают ли участие в работе комиссии работники соответствующих контрольных инспекций (ГАИ, технический надзор и др.).

Если инвентарный объект использовался меньше амортизационного срока эксплуатации, каждый случай преждевременного выбытия проверяется отдельно. При этом устанавливаются лица, ответственные за

допущенный ущерб и какие меры приняло руководство предприятия по возмещению причиненного ущерба и недопущению его в дальнейшей деятельности.

Проверяя убытки от списания (ликвидацией) не полностью амортизированных основных средств аудитор устанавливает, относятся ли они на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Контролируя списание (ликвидацию) объектов основных средств, аудитор проверяет соблюдение порядка отражения на счетах операций по разборке, демонтажу и ликвидации, а также оприходования материалов от ликвидации. непригодные к использованию материалы приходуются как лом, дрова или утильсырьё по цене возможной реализации.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

В целях более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств аудитор требует от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владело предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то, что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерских записей в них можно убедиться, что все операции по движению основных средств были правильно отражены на

счетах для учета основных средств.

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств является расширенной процедурой, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки, акты налоговой инспекции позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более убедительные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны, ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам – это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи затрат на ремонт, по которым были израсходованы значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом, можно выбрать отраженные в учете налоги и расходы по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют приемы пересчета, которые необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

В ходе проверки основных фондов следует установить:

- эффективность использования основных средств, каков уровень фондоотдачи (этот показатель исследуется за ряд лет);
- разработан и осуществлен ли комплекс мер, направленных наповышение фондоотдачи (увеличение коэффициента сменности,

сокращение простоев и т.д.). Как используются транспортные средства (арендуемые и собственные) и как организован учет их работы, какова их загрузка, допускаются ли простои, или использование транспортных средств в личных целях;

- причины недозагрузки, простоев;
- наличие неиспользуемого оборудования, его качественное состояние, условия хранения;
- принятые меры к реализации излишнего и ненужного имущества (устанавливаются причины образования такого имущества);
- соответствие фактического наличия и движения основных средств данным бухгалтерского учета; реальность числящихся на балансе основных фондов проверяется путем сопоставления учетных данных с данными последней инвентаризации, проведенной на предприятии;
- кроме того, аудитор проводит контрольную инвентаризацию основных средств на отдельных производственных участках;
- соблюдение порядка учета основных фондов, предусмотренного стандартами бухгалтерского учета основных средств (фондов);
- своевременно ли оформлены соответствующими документами и приняты материально ответственными лицами основные фонды, поступившие на предприятие;
- полностью ли они оприходованы в бухгалтерском учете;
- своевременно ли оформляется ввод основных фондов в эксплуатацию;
- соблюдается ли действующий порядок ликвидации пришедших в негодность основных фондов, правильно ли оформлено актами их списание, соответствуют ли данные, приведенные в этих актах (о сроках эксплуатации, балансовой стоимости, сумме износа и т.д.) данным учета;
- полностью ли оприходованы полученные от ликвидации основных средств материальные ценности (запасные части, материалы, лом, утиль);

➤ не допускаются ли бесхозяйственность и нарушения в использовании основных средств; имеются ли случаи предоставления работникам аудируемого предприятия в личное пользование хозяйственного инвентаря и другого имущества, приобретенного для производственных целей;

➤ при наличии таких фактов следует также установить, взималось ли с этих лиц за пользование имуществом;

➤ правильно ли используются средства, выделяемые на ремонтный фонд зданий и сооружений;

➤ не производится ли под видом их капитального ремонта новое строительство или реконструкция, которые должны выполняться за счет капитальных вложений;

➤ соблюдается ли порядок применения установленных единых норм начисления износа (амортизации) на основные средства.

В ходе проверки проверяется своевременность проведения инвентаризации основных средств, правильность оформления результатов инвентаризации, соблюдение сроков рассмотрения ее результатов.

Аудит движения основных средств

Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- в качестве учредительских взносов в уставный капитал;
- в порядке выкупа арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом приемки – передачи (внутреннего перемещения) основных средств (форма ОС – 1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу

форс – мажорных обстоятельств;

- ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;
- передача ОС другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (форма ОС – 3). Акт утверждается руководителем предприятия, а бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта. В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств ОС – 9, в которых даются краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет износа (амортизации) основных средств, кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, суммируют обороты по поступлению и выбытию по каждому виду и записывают карточку учета движения основных средств. Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление износа (амортизации);
- искажение сумм исчисляемых налогов;
- неправильное отражение величины основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню

должны быть подложены вторые экземпляры актов приема - передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;

- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли – продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;

- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка – перечень отдельных предметов, входящих в комплект;

- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в сумах на момент приобретения;

- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;

- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на за балансовом счете 0010 «Основные средства полученные по оперативной аренде»;

- при продаже основных средств должна быть установлена рыночная стоимость;

- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непромышленной сферы);

- для определения непригодности основных средств, невозможности или не эффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая

комиссия;

- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;

- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад, и эта операция отражается соответствующей записью в бухгалтерском учете.

Контроль начисления амортизации и определения износа основных фондов. Износ (амортизация) – это постепенное перенесение стоимости основных фондов на произведенную продукцию (работы, услуги) в виде износа за отчетный период. Задачей аудитора является контроль соблюдения утвержденных норм амортизации. При ежемесячном начислении износа по объектам основных фондов завышение или занижение норм амортизации приводит к искажению себестоимости продукции (работ, услуг), а, следовательно, и величины полученной прибыли и платежей в бюджет.

Нормы амортизационных отчислений определяются в процентном отношении к первоначальной балансовой стоимости каждого инвентарного объекта. Месячный процент амортизационных отчислений устанавливается в размере 1/12 годовой нормы.

Для повышения заинтересованности предприятий и организаций в обновлении основных фондов путем ускоренной амортизации их активной части (машин, оборудования, транспортных средств), т.е. полное перенесение балансовой стоимости этих фондов на издержки производства и обращения в более короткие сроки, чем это предусмотрено в нормах амортизационных отчислений, разрешается повысить нормы амортизации.

При проверке начисления износа аудитор выявляет также начисленный

износ по основным фондам, прослужившим нормативный срок и освобожденным от начисления износа.

Выборочно аудитор проверяет ведомость начисления износа. Для этого он выбирает из Главной книги по счетам учета износа основных средств месяц, в котором имеются наибольшие отклонения в сумме начисленного износа. Аудитор проверяет ее обоснованность. Если выявлены факты неправильности определения износа, то определяются виновники и причины, а также влияние этих факторов на затраты и прибыль.

Если на предприятии используется ускоренная амортизация, то аудитор выявляет правильность ее начисления и применения, т.к. ускоренный износ можно применять только для активной части основных фондов, при этом норма не может быть увеличена более чем в 2 раза.

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется арендодателем.

Начисленная сумма амортизации основных фондов показывает размер их износа в процессе эксплуатации, поэтому в бухгалтерии делается одновременно запись на увеличение износа основных фондов и соответственно расходов предприятия.

В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли износ с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Износ начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинают исчисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного

погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

С 1 января 1999 г. в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №5) «Основные средства», утвержденным Министерством Финансов Республики Узбекистан от 23.09.1998 г., изменен порядок начисления амортизации.

До введения в действие стандарта существовал только один способ – прямолинейный. С 1 января 1999 г. введены дополнительно следующие варианты начисления амортизации:

- 1) метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации;
- 2) метод начисления амортизации пропорционально объему продукции выполненных работ (производственный);
- 3) методы ускоренного списания:
 - а) метод уменьшающегося остатка;
 - б) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования).

Амортизируемая стоимость систематически распределяется в виде амортизационных отчислений на расходы субъекта в течение всего срока

полезной или нормативной службы.

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что износ (амортизация) начисляется равномерно, равными долям, исходя из стоимости основных средств в течение срока полезного их использования.

Производственный метод начисления амортизации – данный метод основан на учете выработки основного средства в каждом конкретном году.

Для расчета ежегодной величины износа по данному методу, необходимо знать общую оценочную суммарную выработку за весь срок полезного использования и выработку в данном конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производимых единиц продукции, количество проработанных часов и т.п.

При интенсивном использовании основных средств, а также при большом влиянии научно – технического прогресса, износ основных средств выражается путем ускоренной амортизации, которая рассчитывается следующими методами:

- метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- метод суммы лет (кумулятивный метод).

Метод уменьшающегося остатка означает уменьшение амортизируемой суммы в течение полезного срока службы актива. Суть данного метода состоит в том, что норма износа из метода равномерного (прямолинейного) начисления применяется (умножается) к остаточной стоимости основного средства.

Метод суммы лет (кумулятивный метод) – суть данного метода состоит в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации.

Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

К различным видам основных средств допускается применение

различных методов начисления амортизации. При этом к одному виду основных средств следует применять только один метод.

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому и не изменяться в течение года.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений.

Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, относящимся, например, к социально – культурным объектам, не включается ли она в себестоимость продукции.

В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, основные средства находятся в резерве или законсервированы. Важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (при этом необходимо помнить, что большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ.

Необходимо проверить, не допускаются ли ошибки и в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

Согласно Налоговому Кодексу износ начисляется по следующим

нормам:

1. Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных - 20 %;

а. Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы; машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно – рейсовое оборудование; строительное оборудование; сельскохозяйственные машины и оборудование; мебель для офиса – 15 %;

2. Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства; силовые машины и оборудование; теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель – генераторы; устройства электро передачи и связи; трубопроводы – 8 %;

3. Здания, сооружения и строения – 5 %;

4. Амортизируемые активы, не включенные в другие группы - 10 %.

При контроле начисления износа необходимо учесть, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных фондов (например, малым и др.). Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести до сведения клиента, предложить их исправить и внести соответствующие исправления в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или не доначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на стоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

Типичные ошибки. Вопросник по проверке учета основных

средств. Для выявления типичных ошибок, сначала составляется вопросник.

Таблица 9

Вопросник по проверке учета основных средств¹⁵

№	Направления и вопросы контроля	Ответ	Примечание
1	Ведутся ли регистры для различных видов ОС?	НЕТ	
2	Фиксируется ли в учете место размещения и эксплуатации ОС и за кем они закреплены?	ДА	
3	Проводится ли периодическая инвентаризация основных средств (как часто?).	ДА	
4	Применяется ли ускоренная амортизация ОС?	НЕТ	
5	Есть ли ОС на консервации?	НЕТ	
6	Создается ли ремонтный фонд?	ДА	
7	Проводится ли модернизация и реконструкция ОС?	ДА	
8	Есть ли арендованные ОС?	НЕТ	
9	Сдаются ли ОС в аренду?	НЕТ	
10	Есть ли на балансе ОС непроизводственного назначения?	ДА	
11	Приходятся ли запчасти и лом при ликвидации ОС?	НЕТ	
12	Отражен ли в учетной политике способ начисления амортизации?		
13	Отражен ли в учетной политике способ	ДА	

¹⁵Собственная разработка по данным аудиторской организации ООО агентство «Консаудитинформ».

	учета затрат на ремонт ОС?		
14	Были ли случаи безвозмездного поступления ОС?	НЕТ	
15	Были ли случаи безвозмездной передачи ОС?	НЕТ	
16	Осуществляет ли организация строительство основных средств?	ДА	

К наиболее характерным ошибкам по учету основных средств можно отнести следующие:

1) в учетной политике предприятия указано, что аналитический учет основных средств должен вестись в инвентарных карточках (форма ОС – б). Однако на предприятии этого не делают, считая ведение таких карточек излишним, при этом ссылаются на имеющиеся в бухгалтерии копии инвентарных списков, а на тех предприятиях, где эти карточки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов;

2) материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных средств, учитываемых на счетах учета основных средств;

3) 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;

4) оприходование основных средств не по цене их приобретения;

5) в состав первоначальной стоимости включают затраты по оплате процентов по заемным средствам;

6) при покупке основных средств у физических лиц не всегда удерживается подоходный налог;

7) начисление износа основных средств производится один раз в

квартал;

8) предприятие продолжает начислять износ по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации;

9) неправомерное ускоренное начисление износа основных средств;

10) списание 50 % балансовой стоимости в первый месяц или первый квартал после ввода в эксплуатацию основных средств, а не равномерное в течение года.

Выводы и предложения

Для производственной деятельности предприятиям необходимы основные средства (средства труда), они многократно участвуют в производственном процессе, не изменяя при этом своей натурально-вещественной формы.

Среди проблем, выдвинутых современной практикой учета долгосрочных активов в условиях модернизации МТБ предприятий особую актуальность приобретают вопросы оценки основных средств и их отражение в бухгалтерском балансе, а также методы амортизации.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» определило методы оценки и внесло существенные изменения в способы начисления амортизации основных средств, введенные способы начисления износа более соответствуют изменению фондоотдачи основных средств в течение срока их использования.

В данной выпускной квалификационной работе представлены способы начисления амортизации основных средств их учет и аудит пищевой промышленности.

В первой части работы были рассмотрены теоретические основы учета и аудита основных средств. Вторая часть была посвящена современному состоянию и практическим аспектам начисления амортизации на основные средства на предприятиях пищевой промышленности. В третьей части данной выпускной квалификационной работы было изучено практическое применение амортизации на примере ООО «CAI HONG».

По мере изучения данной темы, обобщенно пришли к термину «Основные средства» — это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально – культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и

силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.

«Амортизация» — это осуществляемый по определенным правилам учет переноса затрат, связанных с приобретением изнашиваемого имущества, на издержки обращения или на себестоимость производимой с использованием данного объекта продукции.

Согласно НСБУ № 5 «Основные средства» амортизация может начисляться одним из следующих методов:

- методом равномерного начисления амортизации (прямолинейным);
- методом начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственным);
- методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- методом суммы лет (кумулятивным).

Согласно своей учетной политике, ООО «CAI HONG» начисляет амортизацию в целях бухгалтерского учета и налогообложения прямолинейным методом согласно Налогового Кодекса Республики Узбекистан.

В результате изучения темы были сформулированы следующие выводы:

1. Необходимо производить аналитический учет начисленных амортизационных отчислений на изучаемом предприятии согласно Ведомости начисления амортизации основных средств;

2. Положительно можно оценить тот факт, что ООО «CAI HONG» начисляет амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете линейным методом, что способствует снижению трудоемкости расчетов на данном участке бухгалтерской работы;

3. С целью оптимизации налогообложения при условии автоматизации учета целесообразно установить в учетной политике для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль – нелинейный метод, а для

целей бухгалтерского учета способ уменьшаемого остатка либо способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

В конце работы хочется отметить предложения, связанные с законодательной базой, регулирующей учет амортизации основных средств. В связи с экономическими положениями в Республике Узбекистан благоразумным разрешить всем хозяйствующим субъектам самостоятельно выбирать метод начисления амортизации. Это ускорит процесс внедрения новых, высокоэффективных технологий, что благоприятно повлияет на производительность и экономический рост.

Список используемой литературы

I. Законы Республики Узбекистан

1. Конституция Республики Узбекистан. – Т.: Узбекистан, 2013г.
2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996 г.(с последующими дополнениями и изменениями)
3. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 26.05.2000г.
4. Закон Республики Узбекистан «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 06.12.2001. №310-II (с послед изменениями и дополнениями).
5. «Налоговый кодекс» Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ – 136 (с последующими изменениями и дополнениями).
6. «Гражданский кодекс» Республики Узбекистан с изменениями по (по состоянию на 30.08.2002г.). Введен в действие с 01.03.1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан №257-1 то 29.08.1996г.

II. Указы и распоряжения Президента Республики Узбекистан

7. Указ Президента Республики Узбекистан о приоритетных направлениях развития промышленности Республики Узбекистан в 2011-2015 годах № УП-1442., 15.12.2010 г
8. «О дополнительных мерах по стимулированию развития микрофирм и малых предприятий» от 20 июня 2005 г. № УП-3620. Собрание законодательства Республики Узбекистан, № 25 – 26 (161 – 162) июнь 2005г.
9. «О либерализации финансовой отчетности субъектов предпринимательства за хозяйственные правонарушения» от 24 июня 2005 г. № УП 3622. Собрание законодательства Республики Узбекистан, № 25 – 26 (161 – 162) июнь 2005 г.

III. Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан и нормативно - правовые документы министерств

10. «О внесении дополнения в Порядок учета поступления, распределения средств от разгосударствления, приватизации государственного имущества и контроля за их использованием» от 4 января 2006 года № 3

11. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан. Издано в издательско-информационном центре Национальной Ассоциации бухгалтеров и аудиторов. Ташкент: 2012 г.

12. Национальному стандарту бухгалтерского учета (НСБУ N 21) «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению».

13. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ) №5 «Основные средства» Республики Узбекистан от 20.01.2004 года.

14. «Положение о порядке бухгалтерского учета и налогообложения и недостатков и излишков имущества, установленных при инвентаризации», зарегистрировано Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 23.07.2001 года, №1054 и утверждено Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан от 20.06.2001 год №56/2001-38.

15. «Положение о порядке списания с баланса основных средств», утверждено Приказом Министерства Финансов Республики Узбекистан от 28.02.2001 года №26.

16. Правила по заполнению форм финансовой отчетности Приложение 7 к Приказу Министерства Финансов Республики Узбекистан от 07.02.2002 года, №31.

17. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ) №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 14.08.1998 года и утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан №474, 26.07.1998 год.

18. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ) №19 «Организация и проведение инвентаризации», зарегистрирован

Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 02.11.1999 года №833, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 19.10.1999 г. №ЭГ/17-19-2075.

19. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 23.09.1999 г. №823, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 09.09.1999 г. №76.

IV. Труды Президента Республики Узбекистан

20. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2012 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2013 год от 18.01.2013 г.

21. Каримов И.А. «2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей Родины», Т. «Узбекистан», 2012 г.

22. Каримов И.А. 2014 год станет годом развития страны высокими темпами, мобилизации всех возможностей, последовательного продолжения оправдавшей себя стратегии реформ. Т.: Узбекистан, 2014 г. – 64с. (Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2013 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2014 год (17 января года)).

23. Каримов И.А. Доклад на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2014 году и важнейшим приоритетам на 2015 год. Т.: Узбекистан, 2015г. – 48с.

24. Каримов И. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Т.: Узбекистан, 2010. 50 с.

25. Каримов И. Модернизация страны и построение гражданского общества – наш главный приоритет. Доклад на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан. Вечерний Ташкент. №19 (11580). 28.01.2010.

26. Каримов И. Сотрудничество в целях развития. Выступление Президента Узбекистана на церемонии открытия 43-го ежегодного заседания Совета управляющих Азиатского банка развития // Вечерний Ташкент. №85(11.646). 4.05.2010.

V.Учебники

27. Абдуллаев Р. Бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие. Р. Абдуллаев. - Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2010. – 436 с.

28. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебное пособие. Москва: Юрайт-Издат, 2011. – 955 с.

29. Андреев В.Д. Практический аудит: Справ, пособие. — М.: Экономика, 1994 г.

30. Андреев В.Д., Кисилевич Т.И., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту: - М.: Финансы и статистика, 2000.- 208 с.

31. Бабаева А.Ю. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие для вузов. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 476с.

32. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2012. 527с.

33. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: ИНФРА – 2010, 37с.

34. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М.: Филин, 1998. – 542 с.

35. Бухгалтерско-аудиторский портфель. М.: Соминтэк, 1994. – 752 с.

36. Гулямова Ф.Г., Файзиева У.Т. «Самоучитель по бухгалтерскому учету». 4-е издание, переработанное. Ташкент: “NORMA” 2011г. 272 с.

37. Данилевский Ю.А. Общий аудит в вопросах и ответах. - М.: Бухгалтерский учет, 1995г.

38. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. Ивашкевич В.Б.. - Москва: Экономистъ, 2010. – 618 с.

39. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. - М.: ТОО «Интелтех», 1996. – 152 с.

40. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии, 2007г.

41. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Компьютеризация аудита. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999г.-336 с.

42. Сотволдиев А.С., Абдувахидов Ф.Т., Сотволдыева Д.А. Финансовый и управленческий учет. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2012г.

43. Тулаходжаева М. М. Аудит финансового состояния предприятия,- Т.: Мир экономики и права, 1996 г.

44. Шаталова Т. Учетная политика организации в практике аудита. Аудитор. - 1999 . - № 4.

45. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. - М.: Инфра - М, 1999. – 208 с.

VI. Электронные сайты в Интернете

46. www.pravo.eastink.uz – (Сборник экономических законодательств)

47. www.mf.uz. – (Министерство Финансов Республики Узбекистан)

48. www.lex.uz – (Национальная база данных законодательства Республики Узбекистан)

49. www.grandars.ru – (Энциклопедия экономиста)

Программа аудита основных средств¹⁶

Проверяемая организация ООО «CAI HONG»

Период аудита: с 01.01.2014 года по 31.12.2014 год

Руководитель (главный аудитор) аудиторской группы: Туйчиев Ш.А.

Состав аудиторской группы (ассистент аудитора): А. Ахроров, Б. Каримов, и Ш. Ганиев.

Планируемый аудиторский риск: 4 %

Планируемый уровень существенности: 95 %

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
1.	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение года	Туйчиев Ш.А. Ахроров А.	
1.1	Проверка создания комиссий по приемки основных средств	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А.	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли – продажи основных средств	Ежеквартально	Ахроров А.	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А.	Протоколы, соглашения, приказы
.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки – передачи основных средств	Ежеквартально	Ахроров А.	Акты – приемки передачи инвентарные карточки, журналы регистрации

¹⁶ Собственная разработка по данным аудиторской организации ООО агентство «Консаудитинформ».

1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А.	Проектно – сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально – ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквартально	Ахроров А.	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты
1.8	Проверка результатов производственной переоценки основных средств	По мере совершенствования операции	Ахроров А.	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Туйчиев Ш.А	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком	Ежеквартально	Ахроров А.	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной

				ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Ахроров А.	Формы отчетности
2.	Аудит движения основных средств	3 течение года	Туйчиев Ш.А Ахроров А.	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета
2.2	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Каримов Б.	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
2.3	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Туйчиев Ш.А	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс
2.4	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Ахроров А.	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
2.5	Проверка отражения в отчетности движения	Ежеквартально	Ахроров А.	Формы отчетности

	основных средств			
3.	Аудит правильности начисления износа	В течение года	Туйчиев Ш.А Ахроров А.	
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления износа по основным средствам	Помесячно	Туйчиев Ш.А	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
3.2	Проверка объекта основных средств, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Ахроров А.	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объекта основных средств, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Туйчиев Ш.А	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации основных средств, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Ахроров А.	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.5	Проверка срока, с которого начинается и заканчивается начисление амортизации основных средств	Помесячно	Туйчиев Ш.А	Протокола, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств
3.6.	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Ахроров А.	Формы отчетности

Руководитель (главный аудитор) аудиторской группы аудиторской организации
ООО агентство «Консаудитинформ»: Туйчиев Ш.А.