

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Теоретические аспекты аудита операций по учету основных средств.....	5
1.1. Особенности аудита основных средств	5
1.2. Методика проведения аудита основных средств	9
1.3. Проверка наличия и движения основных средств.....	13
2. Аудиторская проверка наличия и движения основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат».....	18
2.1. Экономическая характеристика ОАО «Камышинский хлебокомбинат».....	18
2.2. Аудит оценки и сохранности основных средств.....	22
2.3. Аудит поступления и выбытия основных средств.....	29
2.4. Аудит правильности начисления износа основных средств	34
3. Совершенствование аудита основных средств.....	38
Выводы и предложения.....	44
Список используемой литературы.....	47
Приложение.....	50

ВВЕДЕНИЕ

С основными средствами как объектом учета связаны многие проблемы современной российской экономики: невысокая конкурентоспособность продукции из-за чрезмерного физического и морального износа оборудования, недогрузка производственных мощностей, необоснованное дробление имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, необъективная оценка активов.

Поступление новой техники в организации и списание изношенной части основных средств предполагает отражение в учете множества бухгалтерских записей и оформление различного рода документов. В данной ситуации бухгалтерский учет выполняет функции сбора, группировки и обработки информации о движении основных средств. Недостаточный контроль операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств ведет к возникновению преднамеренных ошибок, неточностей в учете и отчетности организаций. В большинстве случаев эти ошибки обнаруживаются при аудите, что доказывает необходимость аудита операций по движению основных средств.

Таким образом, данная тема является актуальной, в силу того, что с основными средствами как объектом учета взаимосвязаны многочисленные проблемы современной экономики, а также в нынешних условиях рыночной экономики основные средства становятся для многих организаций крайне важным объектом аудита.

Основными проблемами связанные с основными средствами как объектом учета, являются: незначительный уровень конкурентоспособности продукции в связи с излишним моральным и физическим износом оборудования, не загрузка производственных мощностей, безосновательное разделение имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, недостаточно реальная оценка активов, повышенная налоговая нагрузка при избыточном имуществе. Возрастает

воздействие учета основных средств как на финансовое положение субъектов хозяйствования, так и на качество представляемой ими отчетности. Можно утверждать, в настоящее время, основные средства становятся весьма важным объектом аудита.

Целью данной работы – изучить теоретические основы учета сохранности и использования основных средств в условиях развития рыночных отношений; рассмотреть действующую практику учета и аудита основных средств на ОАО «Камышинский хлебокомбинат», а также наметить пути ее совершенствования.

В соответствии с поставленной целью, сформулированы следующие задачи:

- 1) обобщить теоретический материал по аудиту операций по учету основных средств;
- 2) изучить проведение аудиторской проверки наличия и движения основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат»;
- 3) рассмотреть основные меры по совершенствованию аудита основных средств на исследуемом предприятии.

Объектом курсовой работы выступает ОАО «Камышинский хлебокомбинат» Камышинского района Волгоградской области.

Предметом курсовой работы выступает планирование в процессе аудита основных средств.

Теоретической базой исследования послужили базовая учебная литература, статьи и обзоры в специализированных изданиях и журналах, интернет-ресурсы и прочие актуальные источники информации.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Особенности аудита основных средств

Аудит - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и индивидуальных предпринимателей. Аудиторская проверка основных средств является частью общего аудита организации [14].

По мнению А.В. Филиппова, целью аудита операций с основными средствами является выражение мнения аудитора о достоверности информации об основных средствах, используемой организацией при формировании бухгалтерской отчетности и расчёте налогов, а также соответствии порядка учёта основных средств действующим нормативным актам [25].

На рисунке 1 представлено краткое содержание основных аудиторских стандартов. Они более подробно раскрывают требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014 г.) [22].

Эти стандарты аудита определяют документы, которые уточняют общие требования к проведению аудита, которые принимаются и утверждаются аудиторской организацией для поддержания эффективности практической работы, ее соответствия внешним правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Аудиторская организация обязана формировать набор стандартов, определенных внутри фирмы, которые отражают ее собственный подход к проверкам, которые проводит организация и составляемым заключениям, опираясь на общеустановленные принципы организации и проведения аудита.



Рис.1. Краткое содержание основных аудиторских стандартов

Эти стандарты аудита определяют документы, которые уточняют общие требования к проведению аудита, которые принимаются и утверждаются аудиторской организацией для поддержания эффективности практической работы, ее соответствия внешним правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Аудиторская организация обязана формировать набор стандартов, определенных внутри фирмы, которые отражают ее собственный подход к проверкам, которые проводит организация и

составляемым заключениям, опираясь на общеустановленные принципы организации и проведения аудита.

М.В. Земсков считает, что целью аудита основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств [9].

В.В. Бородина к задачам проверки основных средств относит необходимость удостоверения в следующем:

- наличие основных средств, отраженных в учете (и полнота отражения в учете фактически наличествующих основных средств);
- правильность отнесения активов к основным средствам, правильность формирования инвентарных объектов основных средств, правильность их группировки по классификации, участию в производственном процессе;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность оценки первоначальной стоимости основных средств;
- правильность оформления и отражения в учете операций, изменяющих стоимость основных средств (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка);
- последовательность применения учетной политики в отношении выбора способа начисления амортизации;
- правильность определения срока полезного использования основных средств и начисления их амортизации;
- своевременность проведения инвентаризации основных средств;
- ведение аналитического учета по отдельным инвентарным объектам основных средств;
- правильность отражения в бухгалтерской отчетности остаточной стоимости основных средств, полнота и правильность раскрытия информации в отчетности;

- своевременность постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения объектов недвижимости и транспортных средств [3].

Особенности экономического субъекта, объем и сложность работы по его проверке каждый раз требует установления четкой последовательности шагов при проведении аудита и точного распределения обязанностей между аудиторами, если проверку проводят несколько специалистов. При разработке плана и программы аудиторской проверки используется аудиторский стандарт «Планирование аудита».

План аудиторской проверки отражает необходимые аудиторских работы по объектам и группам хозяйственных операций, сроки исполнения работ и исполнителей. План оформляется в письменной форме.

В согласовании с целью и задачами аудита основных средств в плане допускается выделить следующие направления проверки:



Рис.2. Основные направления проверки основных средств на организации

Одним из важных аспектов при выборе методики и осуществлении проверки основных средств в организации является выявление соответствия и обоснованности использования норм, а так же правильное и точное начисление амортизации [18].

Основные средства по типу, можно распределить на: производственного или непроизводственного назначения. После определения типа основных средств, проверяется правильность отнесения износа по счетам затрат или других источников.

Особенным при проверки начисления амортизации по основным средствам, не имеющим отношение к промышленно - производственным, аудитор обязан обратить внимание, не включается ли она в себестоимость продукции [21].

Важно проконтролировать основные средства, уже имеющие полный износ, на начисление амортизации. Так же следует обратить внимание, не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации и правильность арифметических исчислений.

Подводя итоги, можно сделать выводы, что основные средства организации, задействованные в процессе, непременно, влияют на результаты деятельности и перспективное развитие предприятия. Грамотный учет основных средств, внимательное отношение к этому направлению в учетной работе является крайне значимым аспектом в работе бухгалтера

1.2.Методика проведения аудита основных средств

По мнению О.П. Зайцевой и Б.А. Аманжоловой, работы при проведении аудита ОС можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный [7].

1.Ознакомительный этап. Основной задачей аудита основных средств является подтверждение информации об основных средствах в финансовой отчетности [22]. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной ему бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

- данные об остаточной стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно- сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строке 1130 «Основные средства» бухгалтерского баланса;

-данные о начисленной сумме амортизации были включены в строку 2120 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отчета о прибылях и убытках. По строке 2340 «Прочие доходы» должны быть

отражены доходы от продажи основных средств, а по строке 2350 «Прочие расходы» — остаточная стоимость проданных активов; по строке 4111 отчета о движении денежных средств показана выручка от продажи объектов основных средств, а по строке 4221 — приобретение объектов основных средств;

- данные в разделе II «Основные средства», указанные в приложении к бухгалтерскому балансу, соответствуют данным аналитического учета по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств».

Аудиторы должны изучить состав и структуру ОС по данным регистров аналитического учета (инвентарные карточки учета ОС, ведомости, машинограммы и др.). В процессе изучения устанавливается правильность отнесения учитываемых объектов к ОС, их классификации, а также формирования инвентарных объектов [5]. Данная процедура необходима для формирования мнения о достоверности данных, отраженных в приложении к бухгалтерскому балансу. Аудитор проверяет классификацию объектов на предмет их соответствия Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013–94.

При проведении аудита сохранности ОС необходимо проверить условия их хранения и эксплуатации, установить список лиц, за которыми закреплены отдельные объекты, убедиться в том, что с ними заключены договоры о полной материальной ответственности [9].

2.Основной этап. На этом этапе аудитору необходимо проверить правильность оформления первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражаются операции по приобретению объектов ОС [4]. В соответствии со ст.9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7[23].

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные п. 4 данного Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением (п. 5 ПБУ 6/01).

Следует также проверить, оформляются ли операции по списанию названных объектов первичными документами. Журнал унифицированных форм первичной учетной документации по учету ОС не содержит специальной формы для оформления операции списания на затраты при вводе в эксплуатацию ОС стоимостью до 10 000 руб. В такой ситуации организация вправе самостоятельно разработать учетный документ для данной группы операций. Для оформления операций по вводу в эксплуатацию объектов ОС в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

Своевременность зачисления объектов в состав ОС проверяют на основании данных бухгалтерского учета и первичных учетных документов. Если объекты ОС зачисляются несвоевременно, то в организации необходимо усилить контроль за своевременным отражением в учете хозяйственных операций [17].

Далее производится проверка формирования первоначальной стоимости объектов ОС. ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется в соответствии с ПБУ 6/01. Первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01). Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы,

кроме случаев, когда они связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС.

Необходимо проверить соответствие методологии, закрепленной учетной политикой для целей бухгалтерского учета, требованиям ПБУ 6/01 и выяснить, на каком счете отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов.

Затем осуществляется перекрестная сверка данных регистров синтетического учета по счетам 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Далее проверяется правильность начисления амортизации ОС для целей бухгалтерского учета.

Способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике организации. Избранный способ начисления амортизации по группе однородных объектов применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Проверка основывается на данных регистров бухгалтерского учета по начислению амортизации [13].

Аудитор должен провести проверку порядка оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию ОС в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

В случае ликвидации ОС проверяют оформление первичных документов, устанавливают причины ликвидации, техническое состояние списанных объектов. Для оформления непригодности объектов ОС, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия [17].

3. Заключительный этап. По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет

рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки [1].

Невыполнение требований нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению является существенным, в связи с чем аудитор обязан сделать следующее:

- отразить все такие нарушения в своей рабочей документации; – учесть влияние отмеченных нарушений на надежность аудиторских доказательств;
- сообщить руководству проверяемой организации о выявленных нарушениях;
- факты невыполнения требований нормативных актов учесть при составлении аудиторского заключения.

Таким образом, аудит основных средств предполагает определенную последовательность, требует от аудитора высокого профессионализма.

1.3.Проверка наличия и движения основных средств

При проверке операций по поступлению основных средств следует установить экономическую целесообразность и законность их строительства и приобретения, полноту и своевременность оприходования, а также правильность документального оформления и реальность их оценки.

Целесообразность строительства и приобретения основных средств определяется производственной необходимостью и эффективностью их использования.

Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавливают путем изучения первичных документов и записей по счетам 01, 08, 60 и др.; сопоставления даты оприходования по счету 01 с датами, указанными в первичных документах. Следует отметить, что оприходование и ввод в эксплуатацию объекта основных средств должны быть оформлены

актом приемки–передачи основных средств (ф. ОС–1), т.к. только с этого момента начинается отсчет начисления износа и возмещения уплаченного налога на добавленную стоимость по основным средствам (если НДС выделен отдельной строкой в расчетно–платежных документах) [11].

Проверке правильности оценки основных средств аудитор должен уделить самое пристальное внимание, т.к. от правильности оценки основных средств в конечном итоге зависит правильность отражения финансовых результатов, составления бухгалтерской отчетности по основным средствам, правильность расчетов с бюджетом по налогу на имущество.

В соответствии Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ основные средства отражаются в учете по первоначальной стоимости.

Основные средства, бывшие в эксплуатации и приобретенные за плату, принимаются на учет по покупной стоимости с добавлением расходов по доставке и установке, а также сумм износа по этим объектам, указанным в документах на куплю-продажу.

Если основные средства приобретены с рассрочкой платежа или в кредит, то в первоначальную стоимость включается и сумма процентов, уплачиваемых поставщику или банку в пределах учетной ставки, установленной Центральным банком РФ, увеличенной на три пункта. В первоначальную стоимость основных средств, приобретенных по импорту, входят уплачиваемые предприятием импортный тариф и таможенные сборы за оформление груза [9].

В случаях, предусмотренных законодательством, в первоначальную стоимость включают уплачиваемый при приобретении основных средств налог на добавленную стоимость.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения периодически, по решению правительственных органов, производится

переоценка основных средств и определяется их восстановительная стоимость.

М.О. Санникова в своих работах пишет, что «...восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях» [21].

Исходя из вышеизложенного необходимо проверять:

1. Создание на предприятии комиссии по приемке основных средств и оформлению ее результатов.

2. Наличие оформленных договоров купли-продажи основных средств с указанием стоимости объекта (первоначальной стоимости), износа и цены приобретения.

3. Наличие оформленных протоколов договорной цены (при внесении основных средств учредителями в качестве вклада в уставный капитал); соответствующих двусторонних актов приемки–передачи основных средств (при безвозмездной передаче).

4. Правильность указания первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1).

5. Указание стоимости объекта в договоре аренды (при получении основных средств в долгосрочную аренду с правом выкупа).

6. Правильность отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

7. Правильность определения инвентарной стоимости законченных строительством объектов (порядок определения инвентарной стоимости объектов изложен в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

8. Правильность отражения операций по поступлению основных средств в синтетическом и аналитическом учете (налогообложение хозяйственных операций с основными средствами).

9. Правильность проведения переоценки основных средств и отражения в учете ее результатов, а также правильность определения балансовой стоимости применительно к рыночным ценам на момент проведения переоценки.

По мнению, В.М. Земскова, затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются со счета 08 «Капитальные вложения» за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций [9].

В случае, если в течение проверяемого аудитором периода нормативными документами предусматривалось проведение обязательной переоценки основных средств, аудитор должен на основании изучения информации, содержащейся в распорядительных документах, первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, проверить:

1. Соответствие действий предприятия при проведении переоценки основных средств требованиям нормативных документов, устанавливающих порядок проведения переоценки.

2. Правильность и обоснованность (в случае вариантности) применяемых предприятием коэффициентов переоценки основных средств, наличие справок независимых экспертов.

3. Проведение переоценки не только первоначальной стоимости основных средств, но и накопленного износа.

4. Правильность отражения на счетах бухгалтерского учета результатов переоценки производственных и непроизводственных основных фондов.

5. Правильность отражения результатов переоценки в финансовой отчетности.

6. Правильность включения в налогооблагаемую базу для исчисления отдельных налогов (например, налога на имущество) результатов переоценки основных средств.

Как считает О.П. Зайцева, целью аудиторской проверки хозяйственных операций по выбытию основных средств, а также их отражения в учете является проверка:

- заключенных гражданско-правовых договоров;
- составленных первичных документов;
- налогообложения хозяйственных операций с основными средствами;
- правильности отражения операций по выбытию основных средств в синтетическом и аналитическом учете [7].

Первым действием аудитора при проверке операций по выбытию основных средств является выявление и документальное подтверждение всех фактов выбытия за проверяемый период.

Информация об операциях, связанных с выбытием основных средств, и о выявленном финансовом результате от реализации и выбытия основных средств в бухгалтерском учете должна быть отражена на счете 47. По дебету этого счета отражают первоначальную (восстановительную) стоимость выбывших объектов, а также расходы, связанные с выбытием (сносом, демонтажем и т.п.). По кредиту счета 47 отражают сумму выручки от реализации основных средств, сумму начисленного износа по счету 02 и стоимость материальных ценностей, поступивших в связи с ликвидацией. Финансовый результат от реализации и прочего выбытия основных средств относится на счет 80. Необходимо установить правильность корреспонденции счетов по операциям, связанным с любыми причинами списания основных средств.

В целом необходимость аудита основных средств обусловлена ужесточением требований к учету данных объектов. Проведение аудита позволяет выявлять ошибки в учете и отчетности, что позволяет принимать меры по их устранению, что существенно повышает качество работы предприятия.

2. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ОАО «КАМЫШИНСКИЙ ХЛЕБОКОМБИНАТ»

2.1. Экономическая характеристика ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

Открытое акционерное общество (ОАО) «Камышинский хлебокомбинат» создан 16 августа 2006 года, в соответствии с нормами Устава Общества, на неопределенный срок.

ОАО «Камышинский хлебокомбинат», создано путем преобразования муниципального унитарного предприятия «Камышинский хлебокомбинат».

Предприятие расположено по адресу: 403874, Волгоградская область, г. Камышин, ул. Ленина, 4.

ОАО «Камышинский хлебокомбинат» специализируется на выпуске хлебобулочных изделий, является крупнейшим предприятием в этой отрасли в городе Камышине и Камышинском районе, кроме того в 2012г. предприятие поставляет свою продукцию в сетевые магазины г. Волгограда, г. Волжского.

Покупателями продукции ОАО «Камышинский хлебокомбинат» являются учреждения бюджетной сферы, торговые предприятия, индивидуальные предприниматели, осуществляющие торговлю продовольственными товарами. Общее число оптовых покупателей составляет более трехсот контрагентов.

ОАО «Камышинский хлебокомбинат» в своей деятельности ориентируются на изучение потребностей и запросов потребителей, и в качестве одной из главных задач считает повышение качества производимой продукции.

В соответствии с Уставом ОАО «Камышинский хлебокомбинат» Органами управления общества являются:

-общее собрание акционеров – высший орган управления

- совет директоров;
- единоличный исполнительный орган (генеральный директор).

В случае назначения ликвидационной комиссии к ней переходят все функции по управлению делами Общества. В соответствии с Уставом эмитента Органом контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества является ревизионная комиссия.

Общество самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную деятельность, а также социальное развитие коллектива. Основу планов составляют договоры, заключаемые с потребителями продукции и услуг, а также поставщиками материально-технических и иных ресурсов.

Реализация продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляются по ценам и тарифам, устанавливаемым самостоятельно.

Для обеспечения управленческой деятельности в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» разработана организационная структура, представленная на рисунке 3.

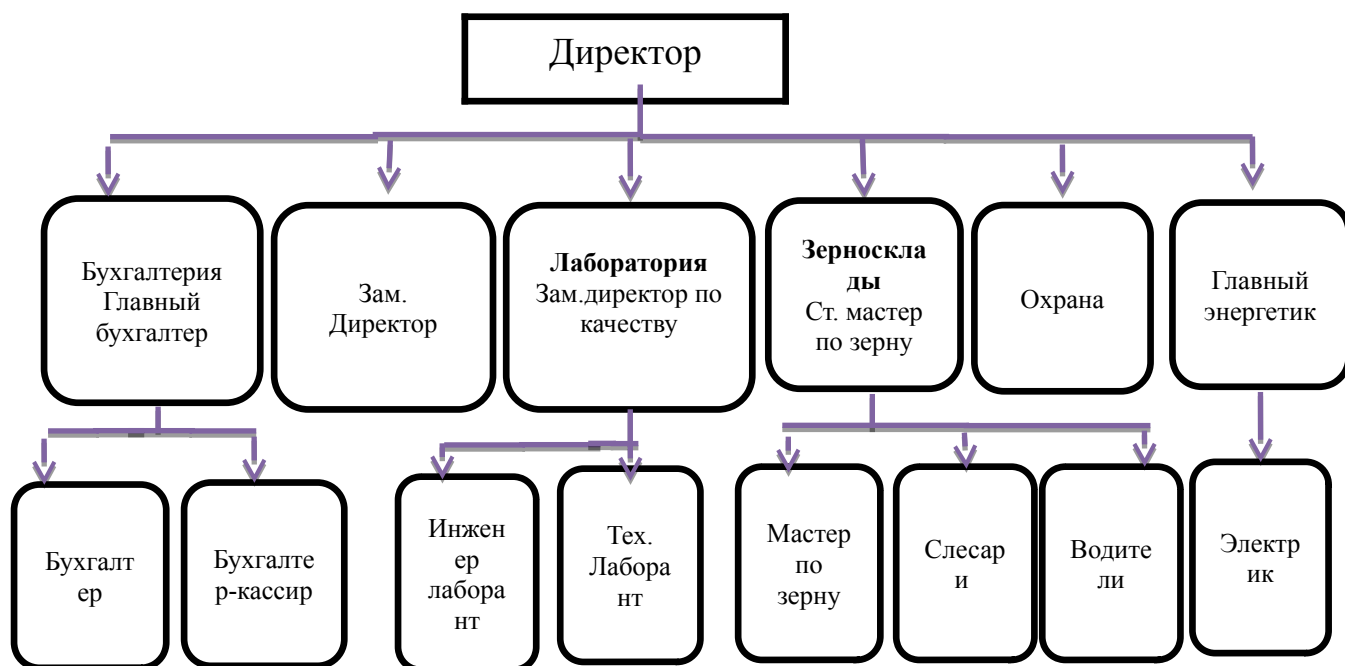


Рис.3. Организационная структура управления ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

Из структуры управления видно, что построение организационной структуры в целом соответствует задачам общества. Но тем не менее в ней отсутствуют такие отделы, как маркетинговый отдел, отдел внешне - экономических связей, так же нескольких других отделов.

Главным отделом по выпуску продукции является лаборатория. В своей работе лаборатория руководствуется положением о лаборатории ОАО «Камышинский хлебокомбинат», в котором определены ее функции, права, обязанности, ответственность, взаимодействия с другими подразделениями предприятия. Лаборатория укомплектована специалистами с высшим и среднетехническим образованием.

Бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Камышинский хлебокомбинат» осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

Структура бухгалтерской службы, численность работников бухгалтерии определяется штатным расписанием, внутренними правилами и должностными инструкциями Общества.

Для характеристики экономических условий хозяйствования рассмотрим экономические показатели.

Таблица 1

Параметры и основные экономические показатели ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016г.
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, тыс. руб.	186849	172120	193059
Основные средства, тыс. руб.	31446	29920	25550
Среднегодовая численность работников чел.	314	325	331
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	143690	130828	150307
Прибыль до налогообложения, тыс.руб.	1788	1651	2088
Чистая прибыль, тыс. руб.	1163	1138	1363
Уровень совокупной рентабельности, %	0,81	0,87	0,91

По основным параметрам деятельности предприятия ОАО «Камышинский хлебокомбинат» видно, что в период с 2014 по 2016 гг. оно функционирует. Выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг за анализируемый период увеличилась на 6210тыс.руб. или на 3,3%. Это

свидетельствует об увеличении произведенной продукции.

На фоне увеличения выручки наблюдается тенденция роста себестоимости реализованной продукции в 2016г. до 150307тыс.руб., что на 4,6% больше, чем в 2014г.

За период 2014-2016гг. наблюдается уменьшение стоимости основных средств на 5896тыс.руб., за счет выбытия и списания устаревших основных средств.

Чистая прибыль увеличилась за исследуемый период на 200тыс.руб. Из таблицы 1 также видно, что уровень рентабельности увеличивается, в 2016г. до 0,91%. В данном случае на такое изменение рентабельности повлияло увеличение себестоимости и выручки от реализации.

Одним из экономических показателей предприятия является выручка. Определим структуру выручки и специализацию предприятия.

Таблица 2
Структура выручки ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

Вид продукции и экономической деятельности	2014 г.	2015 г.	2016г.	В среднем за 3 года	
				Тыс. руб.	%
Производство хлебо-булочных изделий	186573	171841	192772	183728,67	99,85
Прочая реализация	276	279	287	280,67	0,15
Всего по предприятию	186849	172120	193059	184009,33	100

На основе Таблицы 2, построим диаграмму структуры выручки предприятия.

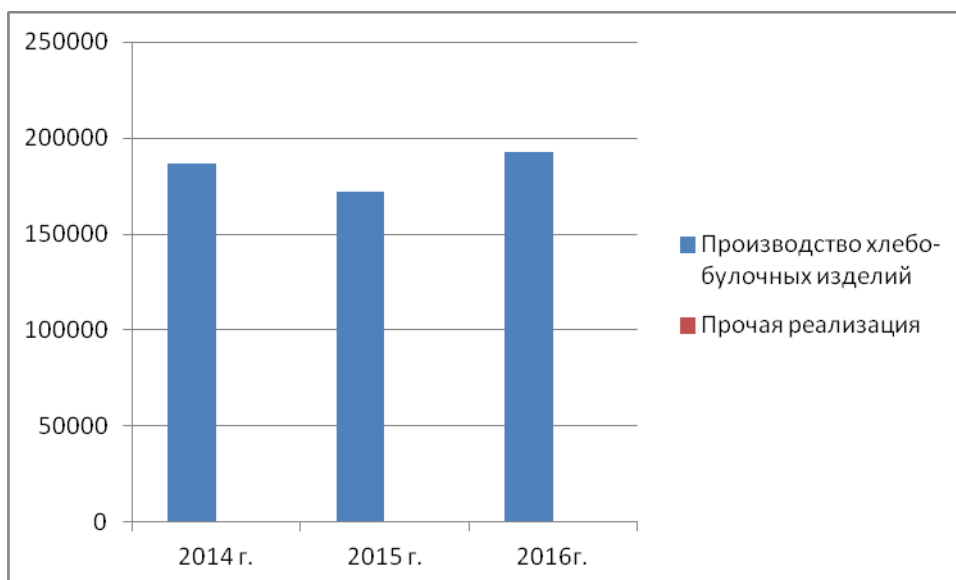


Рис.4. Состав и структура выручки от продаж ОАО «Камышинский хлебокомбинат» за 2014-2016гг., тыс.руб.

Данные Таблицы 2 и Рисунка 4 показывают, что основную выручку предприятие получает от реализации хлебо-булочных изделий. Выручка от реализации хлебо-булочных изделий в среднем за 3 года составила 183728,67 тыс. руб. При этом наибольшая сумма выручки была получена в 2016г. в сумме -193059тыс.руб., а наименьшая в 2015г. – 171841тыс.руб.

Определим глубину специализации, рассчитав коэффициент:

$$K_{сп.} = 100 / ((99,85 * 1) + (0,15 * 3)) = 0,99$$

ОАО «Камышинский хлебокомбинат» имеет углубленный уровень специализации- 0,99%. Следовательно предприятие узкоспециализировано.

2.2. Аудит оценки и сохранности основных средств

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Аудит основных средств - это проверка правильности формирования состава, полноты и реальности учета основных средств, амортизации их стоимости и отражения в отчетности организации.

Аудит основных средств необходим для принятия руководством взвешенных управленческих решений, для создания системы контроля использования всех видов ресурсов предприятия [3].

Для эффективного осуществления аудиторской проверки в установленные сроки, необходимо тщательно продумать и составить план планируемых работ. Требования по планированию аудита установлены ФСАД № 3 «Планирование аудита».

Планирование проводится в соответствии с принципами комплексности, непрерывности и оптимальности [1]. Основные этапы планирования аудита представлены на рисунке 5.



Рис. 5. Этапы планирования аудита

Аудиторская проверка операций с основными средствами в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» осуществляется в соответствии с общим планом и программой аудита (Приложение 1).

Основными этапами программы проведения аудита являются: проверка наличия и сохранности основных средств (проверка оформления договоров купли-продажи, проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств, оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия, проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств, проверка результатов последней инвентаризации) [3].

Информация о наличии и движении основных средств в организации отражается в первичных документах бухгалтерского учета, в регистрах аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности (рис. 6.).

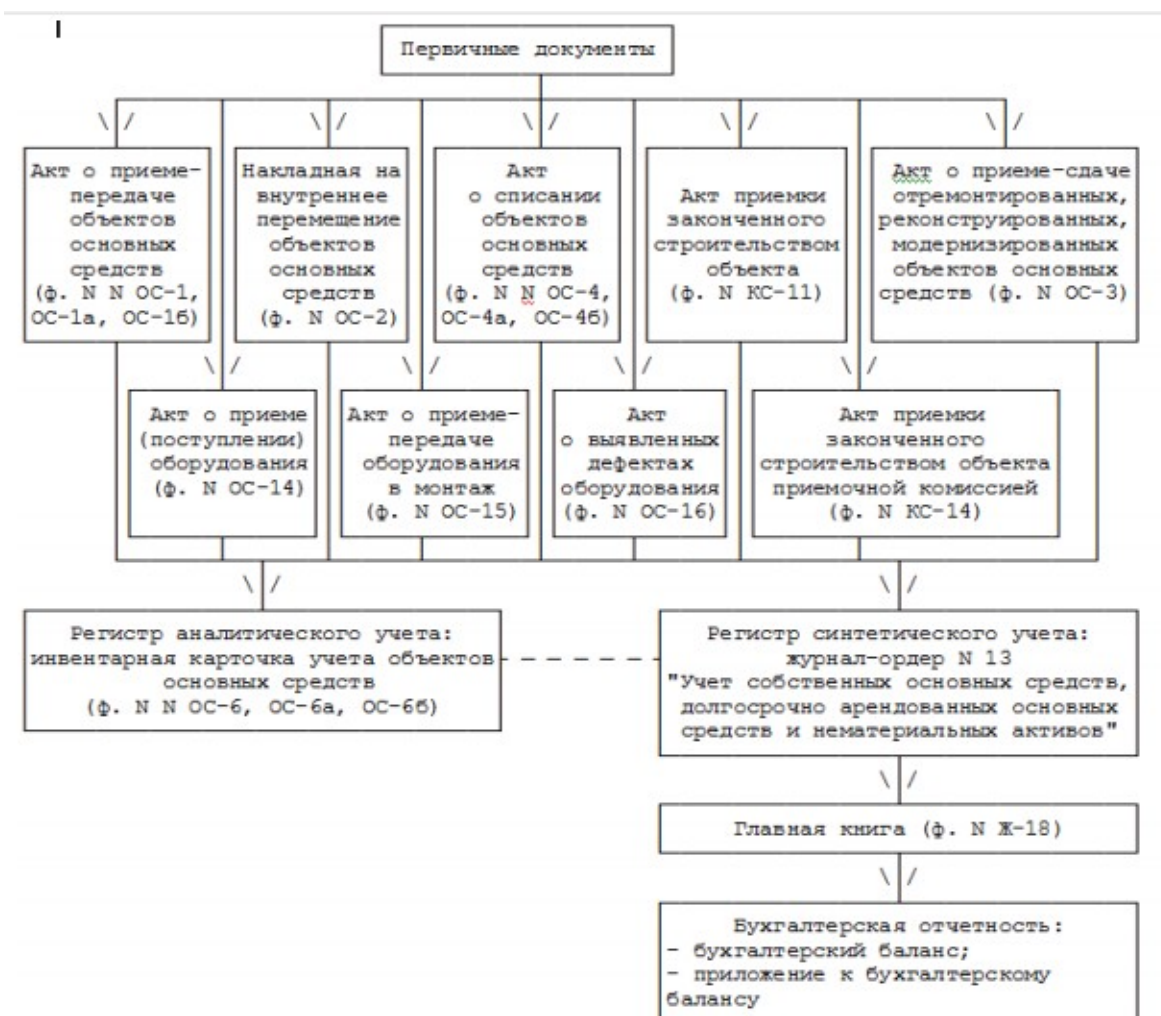


Рис. 6. Схема движения информации по счету 01 «Основные средства» при автоматизированной форме бухгалтерского учета

Все хозяйственные операции с основными средствами в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» оформляются с помощью первичных документов, предусмотренных в унифицированных формах первичной учетной документации по учету основных средств (Постановление Госкомстата России от 30.10.97 № 71а (ред. от 28.01.2002 г.)).

В 2015 г. в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» были как поступления, так и выбытия основных средств, поэтому за проверяемый период (2015г.) были составлены первичные документы в ОАО

«Камышинский хлебокомбинат», которые показывали первичный учет движения основных средств на предприятии. За 2015 год оформлялись следующие документы:

- 1) Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (Форма № ОС-1);
- 2) Акт о приеме-передаче здания(сооружения)(Форма № ОС-1а);
- 3) Акт о списании автотранспортных средств (Форма №-4а);
- 4) Акт о приеме (поступления) оборудования (Форма № ОС-14);
- 5) Акт приёма-передачи транспортного средства.

Для формирования и ведения аналитического учета в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» применяются инвентарные карточки, которые используются для учета наличия объектов основных средств, а также движения их внутри организации.

Была проверена инвентарная книга учета объектов основных средств за период с 01.01.2015 по 31.12.2015 гг., т.к. в этом году было поступление всех основных средств на предприятии.

Синтетический учет основных средств и амортизации в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» основан на отчете «Анализ счета». В ходе проведения аудита был проверен документ «Анализ счета» по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизации основных средств».

Отчет «Анализ счета» в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» отражает обороты между выбранным счетом и всеми остальными счетами (субсчетами) за определенный период, а также остатки по выбранному счету на начало и на конец периода. Данный документ непосредственно связан «Главной книгой», который показывает для каждого счета начальное и конечное сальдо и его обороты с другими счетами за выбранный период времени. Были проверены обороты в главной книге по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств». Обороты по анализу счета и главной книги полностью соответствуют друг другу.

На основании инвентаризации 31.12.2015г. были составлены инвентаризационные описи основных средств по местонахождению:

- 1) Строительный отдел;
- 2) Цех пластиковых окон;
- 3) Административно- управленческий отдел (форма №ИНВ-1).

Фактическое наличие основных средств соответствует данным бухгалтерского учета, но в документах не указаны председатель комиссии и члены комиссии.

Инвентаризационные описи представляются в бухгалтерию для внесения изменений и уточнения в инвентарные карточки, сводные ведомости и другие регистры по учёту основных средств.

Результаты проверки наличия и движения основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» отражены в таблице 3.

Таблица 3

Результаты аудита документооборота в ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

Документ	Недостатки
Регистры аналитического учёта	
- инвентарная карточка учёта объекта основных средств № 00000002	Не заполнены реквизиты: 1) организация-изготовитель 2) документ о вводе в эксплуатацию 3) дата выпуска
- инвентарная карточка учёта объекта основных средств № 00000003	
- инвентарная книга учета объектов основных средств	Отсутствуют реквизиты: 1) лицо, ответственное за ведение книги
- оборотно-сальдовая ведомость по счёту 02	Недостатки не выявлены
- оборотно-сальдовая ведомость по счёту 01	
Регистры синтетического учёта	
- отчет по основным средствам	Недостатки не выявлены
- главная книга по счёту 01	Недостатки не выявлены
- главная книга по счёту 02	Некорректное отражение начисления амортизации
Отчетность	
Бухгалтерский баланс	Недостатки не выявлены

В документах заполнены не все реквизиты. Таким образом, имеется почва для возможных правонарушений, так как пустые строки могут быть заполнены злоумышленником, с целью фальсификации и подлога документов. Кроме того, отсутствие информации об организации сдатчике

делает невозможным проведение встречной проверки документов. Стоит отметить, что имеющиеся реквизиты заполнены правильно, без подчисток и помарок; присутствует дата принятия ОС к учёту, первоначальная стоимость ОС, а также имеются подписи членов комиссии по приему-передаче ОС (утверждена приказом руководителя), каждому документу присвоен свой порядковый номер).

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

Стоимость объектов основных средств ОАО «Камышинский хлебокомбинат» погашается посредством начисления амортизации. Согласно учетной политике, на предприятии применяется линейный метод начисления амортизации, при котором годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из первоначальной стоимости или восстановительной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

На рисунке 7 представлены бухгалтерские записи по счету 02 «Амортизация основных средств»:

Дебет	счет № 02 «Амортизация основных средств»	Кредит
	Сн=301 334,40	
	Дебет 26 Кредит 02 - 168 143,53 руб. начислена сумма амортизационных отчислений по объектам, участвующим в основном производстве*	
0	168 143,53	
	Ск=469 477,93	

* - некорректная проводка

Рис. 7. Схема корреспонденции счетов по счету 02 «Амортизация основных средств» за 2015г., руб.

В ОАО «Камышинский хлебокомбинат» не корректно отражается начисление амортизации основных средств, которые используются в

основном производстве. Было выяснено, что на предприятии существует ошибка в программе 1С, из-за которой амортизация начисляется на счет 26 «Общехозяйственные расходы» вместо счета 20 «Основное производство». Это происходит из-за того, что программа не закрывает счет 20 «Основное производство» и сумма начисленной амортизации отражается как незавершенное производство.

Следует отражать начисление амортизации по основным средствам, участвующим в основном производстве бухгалтерской записью:

Дт 20 «Основное производство» Кт 02 «Амортизация основных средств» - 168 143,53 руб. начислена амортизации по основным средствам, участвующим в основном производстве.

Начисленная амортизация по основным средствам в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» за отчетный период отражается в оборотно-сальдовых ведомостях по счету 02 «Амортизация основных средств».

На основе полученных аудиторских доказательств по результатам проведения аудита, должно быть выражено мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «Камышинский хлебокомбинат» в аудиторском заключении, составленном в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой отчетности) и формировании мнения о её достоверности».

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

В ходе проведенного аудита совершенных операций с основными средствами в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» за исследуемый период получена достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

По результатам проведенного аудита операций с основными средствами, выражено мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «Камышинский хлебокомбинат» в аудиторском заключении. Оно составлено в соответствии с ФСАД № 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой отчетности) и формирование мнения о её достоверности» и ФСАД № 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении». Модифицированное мнение может быть выражено аудитором в формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

2.3. Аудит поступления и выбытия основных средств

Интересы расширенного воспроизводства требуют непрерывного возобновления и пополнения основных средств, что требует уделять больше внимания аудиту операций по поступлению основных средств. При проверке операций по поступлению основных средств устанавливается законность и целесообразность строительства или их приобретения, своевременность и правильность документального оформления, реальность оценки основных средств.

Законность поступления основных средств определяется путем сопоставления оприходованных объектов с перечнем, предусмотренным в титульном списке на строительство или в заявке на приобретение техники и оборудования. При этом аудитор составляет вспомогательную ведомость следующей формы (табл. 4).

Таблица 4

Проверка законности поступления основных средств						
Наименование объектов основных средств	Оприходовано основных средств по учету		Предусмотрено титульным списком или заявкой на приобретение		Отклонения, +(-)	
	кол-во	Сумма, руб.	кол-во	Сумма, руб.	кол-во	Сумма, руб.
Сепаратор	1	5517400	1	5517400	-	-
Аспираторы А1-БЗД-6	2	8179256	2	8179256	-	-

При проверке полноты оприходования технических средств аудитор необходимо установить:

- 1) создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств;
- 2) как на предприятии налажен контроль за техническим состоянием принимаемых машин, т.е. проверяется ли наличие положенного по техническому паспорту комплекта инструментов, не принимаются ли разукomплектованные машины;
- 3) приведен ли перечень основных средств при поступлении их в качестве взносов в уставный капитал, где указывают первоначальную стоимость, износ и оценку согласно данным экспертизы. Одновременно должна быть передана вся техническая документация на эти объекты;
- 4) оформлен ли договор купли-продажи основных средств у физического лица с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- 5) есть ли расшифровка предметов, входящих в комплект, при приобретении основных средств в инвентарной карточке;
- 6) пересчитывается ли первоначальная стоимость предметов, приобретенных за валюту, по курсу в рублях на момент приобретения;

7) учитываются ли на забалансовом счете 001 объекты основных средств, принятых на условиях текущей аренды;

8) есть ли при поступлении основных средств в безвозмездном порядке письменное подтверждение об их оприходовании, где указывается их первоначальная стоимость и износ.

На ОАО «Камышинский хлебокомбинат» при приемке объектов основных средств была создана комиссия в составе гл. механика, гл. энергетика, гл. инженера, ведущего инженера по охране труда и гл. бухгалтера. Было дано заключение о том, что объект техническим условиям соответствует, доделка не требуется, испытания объекта дали положительные результаты. Данные объекты были приобретены за валюту. Стоимость их на момент покупки была пересчитана по курсу и зафиксирована в бухгалтерском учете.

Одновременно проверяется своевременность оприходования поступивших основных средств, правильность отражения этих операций в бухгалтерском учете. Для чего необходимо сопоставить даты, указанные в первичных документах, с датами отражения этих операций. Несвоевременное оприходование объектов влечет за собой недоначисление износа, что приводит к искажению себестоимости продукции. Для этого аудитор составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 5).

Таблица 5

Проверка своевременности оприходования основных средств

Наименование основных средств	Дата поступления	Дата составления акта приема-передачи основных средств	Дата оприходования основных средств в регистрах бухгалтерского учета	Отклонения, +/-
Тестомесительная машина Л4 Х ТВ	16.03.09	16.03.09	16.03.09	-

Согласно приходному ордеру и акту приемки оборудования в монтаж, основное средство пришло на предприятие 16.03.09. Соответственно, не

выявлено расхождений в дате поступления и оприходования основного средства.

Проверке правильности оценки основных средств аудитор должен уделить самое пристальное внимание, т.к. от правильности оценки основных средств в конечном итоге зависят правильность отражения финансовых результатов; правильность расчетов с бюджетом; правильность составления отчетности по основным средствам.

Правильность оценки основных средств определяют на основании первичных документов на поступление основных средств. Согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности» в практике учета основных средств применяются три вида оценки: первоначальная, восстановительная и остаточная.

Исходя из вышеизложенного, аудитору необходимо проверить:

- 1) какая стоимость объекта указана в договоре купли-продажи основных средств при покупке у физических лиц;
- 2) оформлены ли акты экспертизы оценки при внесении основных средств в счет вклада в уставный капитал;
- 3) правильно ли указана первоначальная стоимость в актах приема-передачи основных средств;
- 4) указана ли стоимость объектов в договоре аренды (при получении основных средств в долгосрочную аренду с правом выкупа);
- 5) правильно ли отражена стоимость после достройки и дооборудования объектов реконструкции или частичной ликвидации;
- 6) правильно ли определена инвентарная стоимость законченных строительством объектов. При проверке следует обратить внимание на осуществление учета капитальных затрат, который должен быть отдельный, формирующий инвентарную стоимость основных средств, и средств, не увеличивающих стоимость основных фондов.

Проверка правильности определения стоимости основных средств была произведена на основе данных акта (накладной) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств:

- оприходована тестомесительная машина Л4 Х ТВ, поступившая от поставщика:

Дт 07 Кт 60 – 2 696 656руб.

- переданы объекты основных средств для монтажа:

Дт 08 Кт 07 2 696 656руб. (согласно акту приемки оборудования в монтаж)

- списаны материальные ценности на монтажные работы:

Дт 08 Кт 10/3,10/4,10/5,10/6,10/8- 533 831руб. (согласно требованиям на отпуск материалов)

- тестомесительная машина Л4 Х ТВ вводится в эксплуатацию:

Дт 01 Кт 08 –3 230 487 руб. (согласно акту приемки-передачи, а также подтверждено математическими расчетами)

Стоимость тестомесительной машины определена правильно. Нарушений не выявлено.

Затем тщательной проверке подлежит установление реальности статьи баланса «Основные средства», для чего необходимо сверить данные инвентарных описей с данным Главной книги по счету 01 и статьи баланса по соответствующему счету. При этом аудитор составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 6).

Таблица 6

Проверка реальности статьи баланса «Основные средства»

Наименование объектов основных средств	Стоимость основных средств согласно инвентарным описям, руб.	Стоимость основных средств по данным Главной книги, руб.	Стоимость основных средств по балансу, руб.	Отклонения, +/-
Тестомесительная машина Л4 Х ТВ	3230487	3230487	3230487	-

При проверке операций по выбытию основных средств аудитором устанавливается, прежде всего, создана ли на предприятии приказом руководителя постоянно действующая комиссия по определению непригодности списываемых основных средств для дальнейшего использования, ликвидируются ли списываемые объекты, приходуются ли приходные запасные части.

Все акты на списание основных средств должны сверяться с техническими паспортами. Особое внимание уделяется наличию мотивированного заключения комиссии, наличию подписей всех членов комиссии.

Согласно действующему законодательству неиспользуемые основные средства могут быть реализованы. Следует проверить, предпринимались ли предприятием какие-либо меры по их реализации. При продаже основных средств аудитор должен проверить правильность определения цены реализации, которая, как правило, должна быть выше балансовой стоимости. Если рыночная цена ниже балансовой стоимости, необходимо проверить ее обоснованность.

При проверке операций по безвозмездной передаче основных средств проверяется наличие доверенности получателя, в отдельных случаях — разрешения вышестоящих органов, правильность определения износа с учетом эксплуатации, фактическая дата списания с баланса предприятия.

Реализация основных средств и безвозмездная передача основных средств на предприятии не проводилась.

2.4. Аудит правильности начисления износа основных средств

Для достоверного определения себестоимости продукции и финансовых результатов необходима четкая система финансового контроля за динамикой износа основных средств. В условиях перехода к рыночной экономике начисленная сумма амортизации основных средств является

первоочередным источником финансирования капитальных вложений в основные средства, поэтому аудиту износа основных средств придается большое значение. В ходе аудита необходимо установить:

- 1) все ли объекты основных средств приняты в расчет для начисления износа;
- 2) правильно ли производится начисление износа по вновь поступившим и выбывшим основным средствам;
- 3) правильно ли применяются нормы амортизации и поправочные коэффициенты к ним;
- 4) правильно ли относится сумма износа на издержки производства;
- 5) правильно ли отражается сумма амортизации в регистрах бухгалтерского учета.

В начале аудита рекомендуется проверить правильность начисления износа. При этом устанавливают, по всем ли объектам основных средств начисляется износ. Для этого балансовую стоимость основных средств, указанную в ведомости, сравнивают с данными Главной книги по счету 01. При этом из этой стоимости вычитают стоимость основных средств, по которым износ не начисляется.

Износ по непроизводственным основным фондам, по объектам благоустройства и жилым зданиям учитывается на забалансовых счетах. При этом аудитор составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 7).

Таблица 7

Проверка полноты включения основных средств в ведомость начисления износа

Стоимость основных средств для начисления износа согласно ведомости, руб.	Стоимость основных средств по Главной книге за минусом основных средств, по которым износ не начисляется, руб.	Отклонения, + (-)
3230487	3230487	-

Отклонений в отражении стоимости основных средств по ведомости и Главной книге не выявлено.

Производится также арифметическая проверка расчета и проверка правильности составления бухгалтерских записей. В ходе аудита следует проверить, нет ли фактов прекращения начисления амортизации по объектам

основных средств во время их ремонта и простоя. Компрессорная станция ремонту не подвергалась, случаев простоя не выявлено.

Проверяя правильность применения норм износа и поправочных коэффициентов, аудитору необходимо руководствоваться постановлением «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства». При этом следует иметь в виду, что на полностью амортизированные основные средства износ не начисляется, о чем на инвентарных карточках учета основных средств делается отметка «амортизировано» и указывается, с какого времени не начисляется износ.

Предприятия могут применять ускоренный метод начисления износа. Аудитору следует проверить, согласован ли этот вопрос с вышестоящими органами, так как этот метод применяется в отношении не всех объектов основных средств, а только их активной части. Особое внимание аудитору следует обратить на следующее, каким образом используются амортизационные отчисления, начисленные ускоренным методом, так как они имеют строго целевое назначение. Тщательно проверяется правильность отражения начисленной суммы износа на счетах бухгалтерского учета. Это производится по анализу счета и производственным отчетам. Правильность начисления износа отражается во вспомогательной ведомости следующей формы (табл. 8).

Таблица 8

Ведомость начисления износа

№п.п	Д-т затратного счета	Наименование основного средства	Время эксплуатации	Код износа	Норма износа, %	Начислено износа за мес., руб.
1	20	Тестомесительная машина Л4 Х ТВ	1мес	41407	7,69%	248424

Начисление амортизации отражается следующей записью в бухгалтерском учете:

Дт 20 Кт 02- 248424руб.

Амортизация по тестомесительной машине начисляется линейным способом. Все расчеты верны.

Результаты проведенного аудита показали, что в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» объекты основных средств не застрахованы на случай стихийных бедствий, а также что правильность начисления налогов не анализируется периодически. Учет основных средств осуществляет бухгалтер при непосредственном контроле главного бухгалтера. Операции по ремонту и аренде учитывает только главный бухгалтер. Переоценка и амортизация основных средств, ведомости учета и движения основных средств ведутся главным бухгалтером. Ремонт основных средств осуществляется на основании утвержденных норм, что исключает необоснованное завышение затрат на ремонт. Все виды выбытия основных средств, в т.ч. и передача в аренду, осуществляется на основании письменного разрешения руководителя, и при непосредственном участии оценочной комиссии.

При приемке объектов основных средств также участвует утвержденная руководителем комиссия. В ОАО «Камышинский хлебокомбинат» ежегодно проводится инвентаризация основных средств. По состоянию на 1 января 2016 года отклонений фактического наличия основных средств от учетных данных выявлено не было. Результаты аудита основных средств показали хорошую подготовленность и компетентность сотрудников в области учета основных средств.

По результатам аудита с основными средствами в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» выявлено, что отчетность предприятия не содержит существенных искажений, а именно операции с раскрытием информации и отражением её в бухгалтерском учете соответствуют установленным требованиям бухгалтерской отчетности. Но существуют недочеты в ведении учета на предприятии, а именно незаполненные реквизиты в регистрах учета и некорректное отражение начисления амортизации. И тем самым, было выражено модифицированное мнение с оговоркой.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Одним из основных критериев оценки использования стандартов аудиторами является правильность разработки и применения им внутренних правил аудита. Эти документы, принятые и утвержденные аудиторами с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности национальным стандартам аудита, призваны регламентировать требования к его осуществлению и оформлению. Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме.

Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок. Они регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов.

Контроль за соблюдением сотрудниками положений внутреннего стандарта могут вести:

- руководство аудиторской организации;
- лицо, уполномоченное руководством;
- разработчик внутрифирменных стандартов.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

- полнее соблюдать требования стандартов аудиторской деятельности;
- сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других

документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора;

- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;

- обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;

- детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Форма и порядок подготовки внутрифирменных стандартов разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно и являются ее интеллектуальной собственностью. Наличие внутрифирменных стандартов позволяет использовать на отдельных участках работы ассистентов аудиторов, поскольку стандарт может предусмотреть необходимое и достаточное количество приемов при проверке объектов учета. Риск необнаружения при этом будет достаточно низким, несмотря на работы ассистентом аудитора.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации могут взять за основу в качестве такой терминологической базы. Перечень терминов и определений, используемых в стандартах аудиторской деятельности, и по мере необходимости самостоятельно дополнять его нужными терминами.

Внутрифирменный контроль за соблюдением требований внутренних стандартов должен также осуществляться на основе соответствующих внутренних стандартов. Положения внутренних стандартов могут быть обязательными для выполнения или рекомендательными. К разработке внутренних стандартов и к участию в работе методического совета могут быть допущены сторонние специалисты.

Таким образом, аудиторские стандарты должны способствовать внедрению экономического механизма регулирования аудита и создавать методическую базу для его проведения.

В ходе изучения документального оформления движения основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат», был выявлен ряд нарушений в плане заполнения документов. Поэтому в целях устранения недостатков и совершенствования учёта основных средств можно порекомендовать организовать отдел внутреннего контроля, который будет контролировать правильность оформления первичных документов (рис.8.).

В процессе функционирования отдел внутреннего контроля будет взаимодействовать практически со всеми отделами и службами организации.

На первом этапе становления отдела внутреннего контроля необходимо разработать:

- Положение об отделе внутреннего контроля. Положение об отделе внутреннего контроля является важнейшим правовым актом, определяющим порядок образования, правовое положение, обязанности, организацию работы структурного подразделения;

- руководство службы внутреннего контроля, освещающее вопросы организации работы внутреннего контроля, вопросы взаимодействия с другими подразделениями организации и содержащее типовые формы, и методики проведения внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля включает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством контролируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности.



Рис.8. Порядок проведения внутреннего контроля правильности оформления первичных документов учета основных средств ОАО «Камышинский хлебокомбинат»

До начала документальной проверки необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализация и масштабы производственной деятельности. Определяется правильность используемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат на основе анализа учетной политики и особенностей производства.

На основании первичных документов, утвержденных в установленном порядке, ведется учет основных средств. В процессе изучения учета основных средств необходимо убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные

документы, подтверждающие учет каждого основного средства, должны содержать все обязательные реквизиты.

Внимательной проверке должны подвергаться документы, удостоверяющие приобретение и выбытие основных средств. Затраты этих материальных ценностей проверяются не только в стоимостном выражении, но и в натуральном, для того, чтобы установить соблюдение правил: затраты на семена и посадочные материалы, технологические нормы затрат минеральных и органических удобрений. Необходимость данного вида контроля подтверждается тем, что нарушение норм затрат приведет к увеличению себестоимости произведенной продукции, а также к снижению ее качества.

Таким образом, в ходе внутреннего контроля документального оформления основных средств выявляют:

- соответствие действующему законодательству первичных документов;
- правильное заполнение всех обязательных реквизитов;
- подтверждение необходимыми документами, обоснованность отнесения затрат на ремонт основных средств;
- правомерность списания затрат на ремонт основных средств.

Таким образом, одним из наиболее важных компонентов в учете основных средств ОАО «Камышинский хлебокомбинат» является внутренний контроль, как функция, обеспечивающая оценку надежности, качества учета, состояния внутреннего контроля в организации.

По результатам аудита основных фондов ОАО «Камышинский хлебокомбинат» рекомендуется:

- отражение операций с основными средствами осуществлять на основании первичных документов унифицированных форм, утвержденных Постановлением № 71 от 21.01.2003г. Комитета РФ по статистике «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Первичные документы должны быть распечатаны и подписаны членами комиссии по приему- передаче, лицом, оформившим документ, и утверждены руководителем предприятия;

- стоимость активов, приобретаемых для перепродажи, отражать на балансовом счете 41 «Товары»;

- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций осуществлять на основании первичных документов унифицированных форм.

- произвести корректировочные записи в бухгалтерском и налоговом учете и сдать уточненные расчеты по налогу на имущество и налогу на прибыль.

- произвести корректировочные записи в бухгалтерском и налоговом учете и сдать уточненные расчеты по налогу на имущество и налогу на прибыль.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Основные средства – это часть производственных средств, которая вещественно воплощена в средствах труда, сохраняет в течение длительного времени свою натуральную форму, переносит по частям стоимость на продукцию и возмещается только после проведения нескольких производственных циклов. Структура основных средств определяется как доля или удельный вес каждой из групп основных средств в их суммарной стоимости; от эффективного использования основных средств зависит финансовое состояние, конкурентоспособность предприятия. Рациональный состав средств, их эффективное использование влияет на технический уровень, качество, надежность продукции.

Аудиторская проверка экономической целесообразности и документальной обоснованности достоверности отражения операций с основными средствами (далее – ОС) в АПК проведена на примере хозяйственной деятельности ОАО «Камышинский хлебокомбинат».

ОАО «Камышинский хлебокомбинат» специализируется на выпуске хлебобулочных изделий, является крупнейшим предприятием в этой отрасли в городе Камышине и Камышинском районе.

Основные средства в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» оцениваются по первоначальной (балансовой), восстановительной и остаточной стоимости.

Независимо от способов поступления основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» информация о факте их поступления в организацию первоначально отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а потом уже учитываются на счете 01 «Основные средства».

В рамках статьи невозможно отразить механизм формирования мнения аудитора по результатам проверки. В целом при проведении аудита операций с объектами основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» не

обнаружены всеобъемлющие ошибки, касающиеся оценки, классификации объектов основных средств или раскрытия информации о них в бухгалтерском учете и отчетности. Однако из-за наличия некоторых недочетов в ведении учета аудируемой организацией (отсутствие документального оформления инвентаризации, неполное заполнение первичных документов и регистров аналитического учета и так далее) возникают сомнения в уместности, правильности, полноте раскрытия информации в бухгалтерской отчетности исследуемого экономического субъекта. Следовательно, аудиторское заключение должно быть модифицированным и содержать мнение аудитора с оговоркой.

Таким образом, в процессе аудиторской проверки операций с объектами основных средств в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» выявлены некоторые ошибки, касающиеся оформления первичных учетных документов либо отсутствия части документов, а также своевременности проведения инвентаризации. Положительным является тот факт, что обнаруженные ошибки носят существенный, но не всеобъемлющий характер, оказывая незначительное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Правильно организованная система внутреннего контроля позволяет иметь систему сбора информации своевременно выявляющую имеющиеся ошибки; регулярно проводить инвентаризации; уменьшить трудоемкость работ аудиторов.

Результаты аудита показала, что в ОАО «Камышинский хлебокомбинат» объекты основных средств не застрахованы на случай стихийных бедствий, а также что правильность начисления налогов не анализируется периодически.

В ОАО «Камышинский хлебокомбинат» ежегодно проводится инвентаризация основных средств. По состоянию на 1 января 2015 года отклонений фактического наличия основных средств от учетных данных

выявлено не было. Результаты аудита показали хорошую подготовленность и компетентность сотрудников в области учета основных средств.

Внутренний контроль может обеспечить внутренний аудит. Служба аудита должна являться самостоятельным подразделением аппарата управления и подчиняться только руководителю организации. Факт ее создания может повлечь за собой внесение изменений в должностные инструкции всех служб по оформлению хозяйственных операций, составлению первичных документов и аналитических регистров, обеспечение надлежащего контроля за выполнением технологических процессов и других операций.

К разработке внутренних стандартов и к участию в работе методического совета могут быть допущены сторонние специалисты.

Таким образом, аудиторские стандарты должны способствовать внедрению экономического механизма регулирования аудита и создавать методическую базу для его проведения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 5-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Проспект, 2016. - 240 с.
2. Богатая, И.Н., Хахонова, Н.Н., Косова, Н.С. Аудит учета финансовых результатов и их использование: Практ. Пособие / под ред. Проф. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.- 109 с.
3. Бородина, В.В. Внутренний аудит основных средств организации/ В.В.Бородина// Аудитор.-2016.-№2.-С.48-60.
4. Воробьева, О. К вопросу формирования плана и программы аудиторской проверки / О. Воробьева // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. - 2014. - № 1. - С. 344 - 348.
5. Еленевская, Е.А. Учет, анализ, аудит: Учебное пособие / Е.А.Еленевская, Л.И.Ким и др.; Под общ. ред. Т.Ю.Серебряковой - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 345 с.
6. Ерофеева, В.А. Аудит. Учебное пособие/В.А. Ерофеева. – М.: Юрайт, 2014. — 640 с.
7. Зайцева, О.П., Аманжолова, Б.А. Аудит основных средств: принципы формирования и основные процедуры проверки – М.: Мастерство, 2015. – 678 с.
8. Захарьин, В.Р. Учет основных средств и нематериальных активов. Справочник бухгалтера / В.Р. Захарьин - М.: Эксмо-Пресс, 2013. - 320 с.
9. Земсков, В.М. Аудит операций по учету основных средств/ В.М. Земсков// Проблемы развития современной науки Сборник статей Международной научно-практической конференции.-2015.-№1.-С.103-105.
10. Кайгородцева, Е.В. Аудит и учет основных средств на современном предприятии/ Е.В. Кайгородцева// Научный поиск в современном мире.-2016.-№5.-С.71-73.

11. Ковалева, О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий/ О.В. Ковалева.-Ростов-на-Дону.: Феникс,2014.-512с.
12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (ред. от 26.11.2008, с изм. от 28.12.2012)
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 03.06.2009, с изм. от 30.03.2012 № 19-ФЗ). [Электронный ресурс]. - М., [2012].
14. Николаева, С.А. Бухгалтерский учет основных средств / С.А. Николаева. – М., 2014. – 392 с.
15. Николаенко, Н.Г. Аудит: Нормативное регулирование, организация и методика проведения проверки: Учебное пособие/Н.Г.Николаенко, С.А.Наридина- Омск: Изд-во ФГБОУ ВПО ОмГАУ им.П.А.Столыпина, 2013. - 168 с.
16. Овсийчук, М.Ф. Особенности учета основных средств по российским и международным стандартам/М.Ф. Овсийчук, Д.В.Якимов//Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал № 2.- 2016.-С. 77-85.
17. Парушина, Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: Учебное пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. - М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 560 с.
18. Подольский, В.И. Аудит: учебник/Подольский В.И., Сотникова Л.В., ЮНИТИ-ДАНА,2015г.- 607с.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001). Утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. (ред.от 24.12.2010г.) № 26н.

20. Савицкая, Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебник. – 5-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2014. - 368с.

21. Санникова, М. О. Основы аудита: учебник для студентов высших учебных заведений / М. О. Санникова. — Саратов, Буква: 2015. — 301 с.

22. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 01.07.2010) [Электронный ресурс].- М., [2014].- Режим доступа: информационно-правовая справочная система «Консультант Плюс» (дата обращения 26.10.2014).

23. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете».

24. Федоренко, И.В. Аудит: Уч./Федоренко И. В., Золотарева Г. И. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 272 с.

25. Филиппова, А.В. Аудит основных средств: закономерности и перспективы/ А.В. Филиппова, В.А. Чернова// Современный аудитор.-2016.- №10.-С.260-263.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Приложение 1

**ОБЩИЙ ПЛАН ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В
ОАО «КАМЫШИНСКИЙ ХЛЕБОКОМБИНАТ» Г.КАМЫШИНА
ВОЛГОГРАДСКОЙ ОБЛАСТИ
ЗА 2015 г.**

Организация: ОАО «Камышинский хлебокомбинат» **Аудитор:** Гуселетова Е.С.
Руководитель: Кутепов Ю.Н. **Дата начала проверки:** 30.11.2016 г.
Проверяемый участок учета: **Дата окончания проверки:** 16.12.2016 г.
Учет основных средств
Телефон (факс): (84457) 9-64-64
Проверяемый период: с 01.01.2015 г. по 31.12.2015 г.

№ п/п	Процедура	Дата проверки	ФИО аудитора
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	30.11.2016 – 1.12.2016	Гуселетова Е.С.
2	Проверка движения основных	2.12.2016 – 7.12.2016	Гуселетова Е.С.

	средств		
3	Проверка правильности начисления амортизации	8.12.2016 – 9.12.2016	Гуселетова Е.С.
4	Проверка инвентаризации с целью переоценки основных средств	12.12.2016	Гуселетова Е.С.
5	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	12.12.2016 – 15.12.2016	Гуселетова Е.С.
6	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету основных средств	16.12.2016	Гуселетова Е.С.

Рабочий документ использован / ~~не использован~~

При составлении аудиторского заключения (ненужное зачеркнуть)

Руководитель аудиторской проверки _____ /К.А.Пушкарева /

Аудитор _____ / Е.С.Гуселетова/

Рабочий документ принят 30 ноября 2016 г.