

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующая кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и аудит поступления основных средств на примере
акционерного общества
«Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан**

Обучающийся: Хисматуллина Гузель Рафаиловна

Руководитель:
д.э.н., доцент Закирова Алсу Рафкатовна

Рецензент:
к.э.н., доцент Амирова Эльмира Фаиловна

Казань 2019

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Хисматуллиной Гузель Рафаиловна

- 1. Тема работы:** Бухгалтерский учет поступления основных средств на примере акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «24» мая 2019г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** понятие основных средств и основные способы их поступления в организацию; порядок оценки первоначальной стоимости поступивших основных средств; нормативное регулирование бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств; экономическая характеристика деятельности организации и анализ ее финансового состояния; оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; современное состояние учета и аудита поступления основных средств в организацию; мероприятия по совершенствованию учета и аудита поступления основных средств.

5. Дата выдачи задания

«07» декабря 2017г.

Руководитель

А.Р. Закирова

Задание принял к исполнению

Г.Р. Хисматуллина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	15.04.18	
1.1 Экономическое содержание и нормативно-правовое регулирование учета и аудита поступления основных средств		
1.2 Информационная база бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств		
1.3 Порядок и особенности бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств		
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1 Оценка природно-экономических условий деятельности организации		
2.2 Анализ финансового состояния организации		
2.3 Оценка организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля		
3 ОРГАНИЗАЦИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	
3.1 Организация бухгалтерского учета поступления основных средств		
3.2 Порядок проведения аудита поступления основных средств		
3.3 Совершенствование процессов бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

Г.Р. Хисматуллина

Руководитель

А.Р. Закирова

Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему:
«Бухгалтерский учет и аудит поступления основных средств на примере
акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики
Татарстан»

В данной работе рассмотрены условия принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств в зависимости от способа их поступления, отражены теоретические основы формирования первоначальной стоимости основных средств, приведены трактовки из нормативно-правовых актов, регулирующих процесс учета и аудита поступления основных средств.

В практической части работы дана оценка АО «Бирюли», в частности представлена экономическая характеристика деятельности организации, анализ ее финансового состояния и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Работа также содержит предложения по совершенствованию процесса бухгалтерского учета и аудита поступления объектов основных средств в организацию, в лице методических рекомендаций по учету и рабочих документов по аудиту.

Выводы и предложения по данной выпускной квалификационной работе имеют практическую значимость, следовательно, они могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций. Работа выполнена на достаточно высоком уровне. Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, освоены в полном объеме.

Annotation to the final qualifying work of the bachelor on the topic: "Accounting and audit of receipt of fixed assets on the example of joint-stock company "Biryuli" of the Vysokogorsky Region of the Republic of Tatarstan»

This paper discusses the conditions for the adoption of accounting of fixed assets, depending on the method of their receipt, reflects the theoretical basis of the formation of the initial value of fixed assets, the interpretation of the legal acts regulating the process of accounting and audit of receipt of fixed assets.

In the practical part of the work the assessment of JSC "Biryuli" is given, in particular, the economic characteristics of the organization, the analysis of its financial condition and the assessment of accounting systems and internal control. The work also contains proposals to improve the process of accounting and audit of receipt of fixed assets in the organization, in the face of guidelines for accounting and working documents on audit.

Conclusions and proposals for this final qualifying work are of practical importance, therefore, they can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations. The work was done at a high level. The competences provided by the program of the state final certification are mastered in full.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	9
1.1 Экономическое содержание и нормативно-правовое регулирование учета и аудита поступления основных средств	9
1.2 Информационная база бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств.....	14
1.3 Порядок и особенности бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств	17
2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	24
2.1 Оценка природно-экономических условий деятельности организации.....	24
2.2 Анализ финансового состояния организации.....	33
2.3 Оценка организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.....	41
3 ОРГАНИЗАЦИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	43
3.1 Организация бухгалтерского учета поступления основных средств.....	43
3.2 Порядок проведения аудита поступления основных средств.....	47
3.3 Совершенствование процессов бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств.....	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	67
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	70
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	74

ВВЕДЕНИЕ

Основные средства на сегодняшний день являются одним из ключевых элементов, обеспечивающих осуществление производственного процесса в сельскохозяйственной организации. Вместе с этим, основные средства занимают значительную долю в составе внеоборотных активов организации. Это, в свою очередь, обуславливает необходимость формирования точной и достоверной информации об основных средствах организации, в силу наличия постоянного финансового интереса со стороны внешних и внутренних пользователей.

Обеспечение точной информации о наличии и движении объектов основных средств главным образом, осуществляется благодаря должной организации бухгалтерского учета, а достоверность полученной информации подтверждается в результате проведения аудиторской проверки.

При бухгалтерском учете основных средств особое внимание уделяют процессу их поступления. Это обусловлено тем, что от способа поступления основного средства, зависит определение его первоначальной стоимости, способы его отражения в учете и содержание оформляемых бухгалтерских записей.

Особое внимание процессу поступления основных средств уделяют и аудиторы. В результате проведения большого количества аудиторских проверок было выявлено, что чаще всего ошибки допускаются при оформлении операций по поступлению основных средств. Допущение ошибок при принятии к учету основных средств, безусловно, отрицательно влияет на формирование бухгалтерской отчетности, а, следовательно, способствует отражению в ней искаженных данных. В связи с этим проведение аудита основных средств приобретает особую значимость.

Все вышесказанное подтверждает актуальность темы данной выпускной квалификационной работы, которая звучит следующим образом: «Бухгалтерский учет и аудит поступления основных средств на примере АО «Бирюли» Высокогорского района РТ».

Целью данной работы является разработка методов совершенствования процесса бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств с учетом имеющихся особенностей.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд нижеприведенных задач:

- изучить теоретические аспекты учета объектов основных средств, в целях осуществления дальнейшей проверки на факт соответствия методов учета положениям установленных нормативно-правовых документов;
- определить основные подходы к аудиту поступления основных средств;
- выделить основные особенности и недостатки существующих методик бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств;
- разработать ряд мероприятий по совершенствованию процесса бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств.

Поставленной целью и приведенными к ней задачами обусловлена структура выпускной квалификационной работы. В связи с этим, данная работа состоит из следующих структурных частей: введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложения к работе. В первой главе рассмотрены основные теоретические аспекты процесса бухгалтерского учета и аудита основных средств. Во второй главе приводится анализ природно-экономических условий деятельности изучаемой организации, а также анализ его финансового состояния на основании данных бухгалтерского учета. В третьей главе отражается непосредственно сам процесс бухгалтерского учета и аудита основных средств. В этой же главе приводятся меры по совершенствованию данных процессов.

Объектом исследования в рамках данной работы является сельскохозяйственная организация АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Предметом исследования является процесс организации учета и осуществления аудита поступления основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

В процессе написания данной курсовой работы были использованы следующие методы: экономико-статистический метод, балансовый метод, наблюдение, сравнение, измерение, анализ и синтез, абстрагирование.

Информационной базой для данной выпускной квалификационной работы послужили законодательные акты, регулирующие порядок бухгалтерского учета на территории Российской Федерации, международные стандарты аудита, научные труды отечественных и зарубежных авторов, периодические издания по изучаемой нами теме, а также аналитические данные по изучаемой нами организации.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Экономическое содержание и нормативно-правовое регулирование учета и аудита поступления основных средств

Важным условием осуществления успешной экономической деятельности любой организации является наличие достаточного количества собственных основных средств. Следует указать, что именно основные средства формируют производственно-техническую базу организации, тем самым являются неотъемлемой частью самого производственного процесса.

В связи с этим, появляется необходимость в обеспечении должного контроля над сохранностью основных средств организации путем организации должного уровня бухгалтерского учета и осуществления периодических проверок.

Перед тем как перейти к изучению вопроса о порядке бухгалтерского учета и аудита, необходимо дать определение понятия «основные средства», выделить основные способы их оценки при поступлении в организацию, и возможные случаи их выбытия или же списания.

В соответствии п.4 первого раздела Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства в случае одновременного выполнения условий, представленных ниже:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Так, в составе основных средств той или иной организации мы можем выделить здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

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 природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Как правило, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок определения первоначальной стоимости основного средства, в первую очередь, зависит от способа его приобретения.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), мы можем выделить следующие способы поступления основного средства в организацию:

- приобретение за плату;
- поступление основного средства в счет вклада в уставный;
- безвозмездное получение объекта основного;
- поступление по договору мены.

Следует указать, что особенности и порядок бухгалтерского учета поступления основных средств регламентированы действующей на территории Российской Федерации нормативно-правовой базой. В связи с этим, мы можем сказать, что основными документами, осуществляющими

нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета поступления основных средств являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Выше представленные нормативные документы содержат основные требования по бухгалтерскому учету основных средств, в частности, условия их признания, способы оценки и определения первоначальной стоимости при поступлении в организацию.

В числе документов, определяющих порядок бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, следует указать и учетную политику организации. Учетная политика, как правило, составляется в соответствии с указанными в вышеупомянутых нормативных документах положениями. Вместе с этим, в учетной политике могут быть отражены и внутренние нормы по учету поступления основных средств в зависимости от специфичности осуществляемой организацией деятельности.

Особенности признания и оценки объектов основных средств в системе бухгалтерского учета в данном случае приведены не случайно. Отметим, что аудиторская проверка поступления основных средств в организацию осуществляется на основании данных бухгалтерского учета, это, главным образом, данные, содержащиеся в первичных учетных документах, в оборотно-сальдовых ведомостях и регистрах бухгалтерского учета. Иными словами, данные категории документов выполняют роль информационной базы при проведении аудита поступления основных средств.

Следует указать, что аудит поступления основных средств обусловлен несовершенством системы бухгалтерского учета, в частности, наличием ряда ошибок, которые допускаются при учете поступления основных средств. Среди них мы можем выделить следующие ошибки:

- несвоевременное оприходование основных средств;

-неправильное определение первоначальной стоимости объекта основных средств;

- несоблюдение условий признания основных средств;

- неправильное определение инвентарного объекта основных средств;

-отсутствие документов, характеризующих техническое состояние основных средств.

В целях обнаружения и дальнейшего недопущения в бухгалтерском учете подобного рода ошибок и проводится аудит поступления основных средств.

Основываясь на всем вышесказанном, мы можем сформировать основную цель аудиторской проверки поступления основных средств.

В нашем случае, целью аудита является проверка соответствия применяемого организацией порядка учета поступления объектов основных средств требованиям нормативных актов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета на территории РФ.

В связи с этим, в рамках данного раздела необходимо изучить вопрос об источниках нормативно-правового регулирования проведения аудита поступления основных средств.

В состав источников нормативного регулирования проведения аудита поступления основных средств мы, в данном случае, можем отнести Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008. Данный законодательный акт содержит в себе основные нормы и положения, определяющие особенности осуществления аудиторской деятельности.

К источникам нормативно-правового регулирования проведения аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал также следует отнести и международные стандарты аудита (МСА). В соответствии с п.1 ст.7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских

организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Наряду с международными стандартами аудита используются и стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. При этом следует отметить, что положения стандартов аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов не должны противоречить международным стандартам аудита.

В состав источников нормативно-правового регулирования проведения аудита необходимо включить и внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатываются аудиторскими фирмами самостоятельно, на основании международных стандартов аудита.

Следует отметить, что изучению процессов бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств уделяется достаточно большое внимание со стороны отечественных и зарубежных научных деятелей и специалистов в области учета и аудита. Среди них следует выделить научные труды Е.Р. Баханьковой, Л.И. Ерохиной, С.А. Касьяновой, Е.М. Мерзликиной, Н.Г. Николаенко, В.И. Подольского, А.А. Савина, М.В. Черновой и многих других научных деятелей.

Бухгалтерский учет объектов основных средств в сельскохозяйственной организации, как правило, имеет свои особенности. Вместе с этим, и проведение аудита поступления основных средств, в случае, когда аудируемым лицом является сельскохозяйственная организация, будет иметь свои особенности. В связи с этим, методики проведения аудита, разработанные на сегодняшний день, имеют общий характер и недостаточно полно отвечают целям проведения аудита именно в сельскохозяйственной организации. В разработанных методиках лишь поверхностно описаны аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить аудитору, отсутствует их детализация, позволяющая проведение аудита поступления объектов основных средств.

В связи с этим, возникает необходимость в разработке отдельной методики проведения аудита поступления объектов основных средств, которую целесообразно будет применять при проведении аудита в сельскохозяйственной организации.

Следует отметить, что специфика применяемой методики, в большей степени, зависит от состава документов, которые, в свою очередь, формируют информационную базу бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств. В связи с этим, в следующем разделе данной работы рассмотрим основные источники, содержащие информацию о поступлении основных средств.

1.2 Информационная база бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств

Большую роль в процессе бухгалтерского учета и в особенности проведения аудита поступления основных средств играет информационная база, которая представляет собой совокупность нормативных и учетных документов, содержащих данные о поступлении объектов основных средств.

Всю совокупность документов, формирующих информационную базу учета и аудита поступления основных средств, мы можем разделить на несколько групп, представленных ниже:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения операций с основными средствами;
- приказ об учетной политике организации;
- первичные документы по отражению операций по основным средствам;
- регистры синтетического и аналитического учета и движения основных средств, используемые в организации;
- бухгалтерскую отчетность.

В данном случае, необходимо раскрыть содержание каждой из выше представленных групп.

К числу основных нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета поступления и движения объектов основных средств, мы можем отнести следующее:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. №402-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса (приказ Минсельхоза России №654 от 13.06.2001);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (приказ Минфина РФ № 26н от 30.03.2001 г.) и т.д.

На основании вышеприведенных нормативно-правовых документов мы можем проверить соответствие установленного в организации порядка осуществления бухгалтерского учета поступления основных средств действующим нормам и положениям.

Особое внимание следует уделить учетной политике организации, где, главным образом, излагается основная методология учета основных средств. К учетной политике закрепляется план счетов, который непосредственно используют в организации, в ней же приводятся утвержденные формы первичных документов, график документооборота.

Большую часть необходимой информации о поступлении объектов основных средств мы можем получить из первичных учетных документов. В данном случае следует отметить, что организации в качестве первичных документов могут использовать как унифицированные формы, так и формы, разработанные самостоятельно.

Приведем перечень первичных учетных документов, формирующих информационную базу при проведении аудита основных средств:

- ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- ОС- 1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;
- ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств»;
- ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;
- ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;
- ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»;
- ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств».

В бухгалтерской (финансовой) отчетности информацию об основных средствах можно найти в бухгалтерском балансе организации и в приложении к нему.

В бухгалтерском балансе информация об имеющихся на начало и конец отчетного периода основных средствах отражена в первом разделе «Внеоборотные активы» - строка 1150 «Основные средства». По данной строке основные средства отражаются по остаточной стоимости, за вычетом накопленной амортизации.

В нашем случае большее внимание следует уделить информации, которая содержится в приложениях к бухгалтерскому балансу, где отражаются данные о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода основных средств. При большей детализации информации, содержащейся в данной форме, мы можем узнать данные о стоимости всех видов основных средств, поступивших в организацию за рассматриваемый период.

В завершение данного раздела, следует отметить, что состав документов, формирующих информационную базу, влияет на содержание и особенности методики бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств, которую мы рассмотрим в следующем разделе.

1.3 Порядок и особенности бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств

С бухгалтерским учетом основных средств, безусловно, сталкивается каждая организация, вне зависимости от своей отраслевой принадлежности. При этом следует отметить, что учет основных средств является одним из наиболее важных и сложных участков бухгалтерского учета. В связи с этим, наиболее рациональным вариантом изучения порядка учета данного объекта является поэтапный подход, предложенный Н.Н. Парасоцкой.

Данный подход предполагает осуществление бухгалтерского учета основных средств по трем основным этапам:

- этап формирования или же поступления основного средства;
- этап эксплуатации основного средства;
- этап выбытия, списания основного средства.

На наш взгляд, использование данного подхода позволяет подвергать точной группировке все бухгалтерские записи и осуществлять корректный подсчет стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода.

В нашем случае, большее внимание следует уделить первому этапу – этапу поступления основных средств в организацию.

Как уже было замечено в первом разделе данной выпускной квалификационной работы, методика и порядок бухгалтерского учета основных средств зависит от способа их поступления. В зависимости от этого формируется и первоначальная стоимость объекта.

Так, при приобретении основного средства по договору купли-продажи, первоначальная стоимость складывается из фактических затрат

организации на приобретение, сооружение и изготовление имущества, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

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

Первоначальной стоимостью объекта, полученного безвозмездно, признается текущая рыночная стоимость имущества на дату принятия к бухучету.

Первоначальной стоимостью основного средства, полученного по договору мены, будет считаться стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Во всех случаях и способах поступления основного средства в организацию оформляется акт приемки-передачи основных средств (ф. №ОС-1). Заполненный акт передается в бухгалтерию, подписываются главным бухгалтером и утверждаются руководителем организации. Бухгалтерия открывает инвентарные карточки, производит в них записи о поступлении средств.

Учет поступивших и оприходованных основных средств осуществляется посредством использования активного счета 01 «Основные средства». По дебету данного счета записывается информация о первоначальной стоимости поступивших основных средств и их дооценке, по кредиту — о выбытии основных средств и их уценке.

Порядок составления бухгалтерских записей при различных способах поступления основного средства в организацию раскрыт в третьей главе данной работы на примере конкретного сельскохозяйственного предприятия. В связи с этим, в данном разделе большее внимание мы уделим вопросу методики аудита поступления основных средств.

Первостепенную роль в обеспечении проведения качественного аудита играет выбранная руководителем аудиторской группы методика, которая, в

свою очередь, определяет план и порядок аудиторской проверки и перечень аудиторских процедур, осуществляемых в ходе ее проведения.

На сегодняшний день такие известные практикующие аудиторы, как Бородина В.В., Василенко А.А., Мысенко С.М., Посохина А.В. рекомендуют применять один из двух основных подходов к аудиту основных средств, в число которых входит пообъектный и циклический подход. Рассмотрим особенности каждого из них.

Пообъектный подход предполагает изучение отдельных элементов учета, подлежащих аудиту, что в свою очередь обеспечивает большую детализацию аудиторской информации по объектам бухгалтерского учета.

При использовании данного подхода выделяются отдельные сегменты, подлежащие аудиторской проверке, среди которых мы можем выделить:

- аудит учета операций с основными средствами;
- аудит учета амортизации основных средств;
- аудит операций аренды и лизинга основных средств;
- аудит операций по ремонту основных средств и т.д.

В соответствии с вышеприведенной сегментацией, вся аудиторская информация распределяется между участниками аудиторской группы в соответствии с определенными счетами бухгалтерского учета, образующими отдельный сегмент.

Пообъектный подход к аудиту основных средств достаточно прост в применении. Но, несмотря на это, он обеспечивает детальное исследование всех операций, связанных с поступлением, движением и выбытием объектов основных средств, позволяет осуществить сбор всей необходимой для проведения проверки информации, а также предоставляет возможность проверки соответствия порядка совершения хозяйственных операций по поступлению основных средств установленным законодательным нормам. К основному недостатку данного подхода мы можем отнести необходимость дублирования некоторых аудиторских процедур, что в свою очередь снижает

эффективность аудиторской проверки. Более подробное описание пообъектного подхода представлено в приложении А.

Особое внимание следует обратить содержанию циклического подхода к аудиту основных средств. Применение данного подхода предполагает выделение отдельных циклов, каждый из которых содержит в себе совокупность хозяйственных операций, подлежащих аудиторской проверке.

В соответствии с этим, выделяют следующие циклы (сегменты) аудита:

- цикл формирования основных средств;
- цикл использования основных средств;
- цикл восстановления основных средств;
- цикл выбытия основных средств.

На наш взгляд, для осуществления аудита поступления основных средств, целесообразно применять именно циклический подход. Так как нам необходимо провести аудит поступления объектов основных средств, что относится к первому циклу – «циклу формирования основных средств».

Применение данного подхода является целесообразным и в связи с тем, что он:

- обеспечивает сокращение объема информации, который необходимо проверить;
- упрощает отслеживание влияния отдельных ошибок на отчетность в целом;
- повышает эффективность выявления искажений (в данном случае, мы будем тестировать не остатки, а обороты по счетам);
- способствует сокращению затрат труда аудиторов в ходе сбора аудиторских доказательств;
- исключает дублирование аудиторских процедур.

При этом следует указать, что использование данного подхода требует обеспечения высокой квалификации членов аудиторской группы, а также детальный подход к разработке стратегии и плана аудита. Более подробное описание циклического подхода представлено в приложении Б.

Процесс аудита поступления основных средств можно представить в разрезе на несколько этапов:

- 1 этап - «Проведение предварительных процедур» - на данном этапе определяются цели и задачи аудиторской проверки, устанавливается состав и численность аудиторской группы, определяются обязательства и требования аудируемой организации. Данный этап регулируется положениями МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»;

- 2 этап – «Предварительное планирование» - на данном этапе осуществляется изучение особенностей экономической и производственной деятельности аудируемой организации, проводится оценка систем внутреннего контроля, особенности организации процессов бухгалтерского и налогового учета. На этом же этапе рассчитываются такие показатели, как уровень существенности и аудиторский риск. Данный этап регулируется положениями МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» и МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»;

- 3 этап – «Разработка и утверждение стратегии и плана аудита» - данный этап определяют порядок проведения аудиторской проверки, в соответствии с утвержденной стратегией и планом. Данный этап регулируется положениями МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;

- 4 этап – «Реализация стратегии и плана аудита» - на данном этапе осуществляются все контрольные и аналитические процедуры, проводится обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, оцениваются полученные результаты. Данный этап регулируется положениями МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», МСА 520 «Аналитические процедуры» и МСА 500 «Аудиторские доказательства»;

- 5 этап – «Составление аудиторского заключения и разработка рекомендаций по оптимизации учета и контроля» - данный этап предполагает проведение обзорных процедур, ознакомление руководства аудируемой

организации с аудиторским заключением, подведение общих итогов аудиторской проверки. Данный этап регулируется положениями МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

В рамках вышепредставленных этапов будет осуществляться аудит формирования основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ. Проверка цикла формирования объектов основных средств будет включать в себя процедуры, отраженные в приложении В.

При аудите поступления объектов основных средств, в первую очередь, устанавливаются источники их поступления в организацию, так как от этого зависит формирование первоначальной стоимости объекта учета. Следует еще раз указать, что для целей бухгалтерского учета, первоначальной стоимостью основных средств признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 9 ПБУ 6/01).

В связи с этим на начальном этапе проведения аудита аудитор сопоставляет регистры учета по счетам 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д. Вместе с этим, аудитор анализирует первичные учетные документы:

- Акты приемки-передачи основных средств;
- Инвентарные карточки учета объектов основных средств;
- Главная книга по счетам 01,08.

Вместе с этим, аудитор осуществляет проверку соответствия остатков аналитического и синтетического учета основных средств и показателей бухгалтерской отчетности.

Особо важное значение имеет проверка правильности формирования инвентарного объекта основных средств. В данном случае, аудитор определяет, не включены ли в состав основных средств объекты, срок

службы которых менее 12 месяцев, а также объекты, не предназначенные для использования в производственном процессе.

Аудитор также осуществляет проверку оформления первичных документов по учету поступления объектов основных средств.

На основании полученных результатов по каждому участку проверки, аудитор составляет рабочий документ. Данные отраженные в каждом из рабочих документов способствуют выявлению различного рода ошибок и искажений, а также служат основой для формирования аудиторского заключения и рекомендаций по совершенствованию учета объектов основных средств.

Порядок проведения аудиторской проверки поступления основных средств на примере АО «Бирюли» Высокогорского района РТ мы рассмотрим в третьей главе данной работы. Но перед этим нам необходимо отразить природно-экономические условия деятельности данной организации и оценить ее финансовое положение.

2 ОЦЕНКА БИЗНЕСА АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Оценка природно-экономических условий деятельности организации

АО «Бирюли» организовалось на базе Ордена Трудового Красного Знамени племенного зверохозяйства «Бирюлинский», который был организован в июне 1930 года, как кролиководческое хозяйство, приобрели пушных зверей. В настоящее время – это крупнейшее племенное сельскохозяйственное предприятие.

Животноводство – одно из основных направлений ЗАО «Бирюли». На фермах хозяйства в настоящее время содержится более 3600 голов КРС, из которых практически 1600 – дойные коровы. На молочно-товарных фермах установлены современные шведские доильные установки «ДеЛаваль», с 2003 года применяются кормосмесители «Оптимикс». АО «Бирюли» является племенным репродуктором КРС – голштиннофризской породы (тип татарский).

Второе важное направление хозяйства – это производство пушно-мехового сырья (соболь, норка, лисица, песец), которое реализуется не только на внутреннем рынке, но и является экспортным товаром. По количеству основного поголовья лисиц, АО «Бирюли» занимает второе место среди хозяйств России. Ежегодно результаты звероводства отмечаются дипломами, медалями и почетными грамотами Минсельхозпрода РТ и РФ.

Еще одним направлением являются растениеводство, овощеводство, возделывание картофеля. На площади 120 гектаров возделывается картофель элитных сортов, урожайность которого составила свыше 250 центнеров с гектара. В овощеводстве на площади 80 га выращивается капуста, столовая свекла, морковь. Урожайность овощей достигает 550 ц/га. Для хранения картофеля и овощей используются высокотехнологические хранилища с компьютеризированным контролем температурного режима.

Организация прошла регистрацию по адресу Республика Татарстан, Высокогорский район, п.Бирюлинского Зверосовхоза, ул.В.Интернационалистов, д.1. Полное наименование фирмы: акционерное

общество «Бирюли».

Общая земельная площадь на 31 декабря 2018 г. составляет 22938га, из которых пашня занимает 16575 га. Земельные фонды являются важнейшей составной частью ресурсов сельского хозяйства. От рационального использования земли, повышения ее плодородия зависит развитие всех отраслей производства. Основой земель сельскохозяйственного назначения считаются сельхозугодия. Туда входит: пашня, сенокосы, пастбища, залежи и многолетние насаждения. Рассмотрим структуру сельскохозяйственных угодий в АО «Бирюли» в таблице 1.

Таблица 1 - Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в АО «Бирюли» за 2014-2018 годы

Виды угодий	Годы										Структура в среднем по РТ за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018		Площадь, га	Структура, %
	Площадь, га	Структура, %										
Всего земель	23727	X	23727	X	22363	X	22938	X	22938	X	6654	X
в т.ч. сельхоз угодий	22350	100,0	22350	100,0	21986	100,0	21561	100,0	21561	100	6442	100,0
из них пашни	17354	77,6	17354	77,6	17000	77,3	16575	76,9	16575	77,7	5650	87,7
сенокосы	331	1,4	331	1,4	321	1,5	321	1,5	321	1,5	157	2,4
пастбища	4665	20,9	4665	20,9	4665	20,9	4665	20,9	4665	21,6	620	9,6
Процент распаханности, %	X	77,6	X	77,6	X	77,3	X	76,9	X	77,7	X	87,7

По данным таблицы 1 можно увидеть, что за 5 лет, с 2014 по 2018гг., площадь земель в АО «Бирюли» сократилась на 789 га. Данное изменение в целом вызвано уменьшением площади сельскохозяйственных угодий.

Удельный вес пашни в 2018 году в структуре сельскохозяйственных угодий организации составляет 77,7 %, что на 0,1 % меньше, чем в 2014 году, и на 10 % меньше среднего показателя по РТ. Этот показатель характеризует

процент распаханности, которому уделяется особое внимание. И, при прочих равных условиях, чем выше значение этого показателя, тем больше продукции можно получить с единицы площади.

Уменьшение площади сельскохозяйственных угодий влияет и на отдельные площади в структуре земельного фонда организации. Так, например, площадь сенокосов уменьшилась за 2014-2018 годы на 10 га, их удельный вес увеличился на 0,1 %. В то же время площадь пастбища за период с 2014 по 2018 года не изменилась и продолжает составлять 4665 га или 21,6% в составе сельскохозяйственных угодий. В то же время данный показатель превышает среднереспубликанский на 17 %.

Специализация сельскохозяйственного предприятия как форма общественного разделения труда выражается в преимущественном производстве определённых видов продукции, а иногда и в пополнении отдельной стадии в производстве готового продукта. Специализация производства позволяет сделать упор развития производительных сил на наиболее сильные отрасли.

Для того, чтобы определить специализацию организации АО «Бирюли», необходимо произвести расчет товарной продукции (таблица 2).

Таблица 2 - Состав и структура товарной продукции в АО «Бирюли» Высокогорского районаРТ за 2014-2018 годы (в сопоставимых ценах)

Виды продукции	Годы										Структура в среднем за 5 лет, %
	2014		2015		2016		2017		2018		
	тыс.руб.	%									
Зерно	46378	15,9	33494	9,9	63799	14,7	48632	12,2	68309	23,9	14,9
Картофель	12527	4,3	30026	8,9	16004	3,7	22752	5,7	18388	6,4	5,7
Овощи	16073	5,5	20873	6,2	13718	3,2	34859	8,8	32580	11,4	6,8
Молоко	91877	31,6	106490	31,7	114847	26,5	132839	33,4	116235	40,6	32,2
Мясо КРС	60662	20,8	47240	14,1	74182	17,1	32602	8,2	39015	13,6	14,6
Продукция звероводства	63529	21,8	97810	29,1	150760	34,8	125473	31,6	115880	4,1	31,7
Всего	291046	100	335933,0	100	433310,0	100	397157,0	100	286115,0	100	100

По данным таблицы 2 можно утверждать, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции АО «Бирюли» занимает молочная продукция – 32,2%. Практически одинаковую долю с ним в структуре занимает продукция звероводства – 31,7%.

Исходя из данных таблицы 2, можно определить уровень специализации хозяйства по величине его коэффициента. Для этого используем формулу, предложенную проф. Поповичем И.В.:

$$K_C = 100 / \sum p (2^i - 1), \text{ где}$$

p – удельный вес отрасли в структуре товарной продукции, %;

i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_C = 100 / 32,2 \cdot (2^1 - 1) + 31,7 \cdot (2^2 - 1) + 14,9 \cdot (2^3 - 1) + 14,6 \cdot (2^4 - 1) + 6,8 \cdot (2^5 - 1) + 5,7 \cdot (2^6 - 1) = 0,23$$

На основании полученного значения, мы можем сказать, что АО «Бирюли» имеет средний уровень специализации, а в частности, хозяйство имеет звероводческую специализацию. Наряду с этим направлением в АО «Бирюли» развивается молочное скотоводство, а также отрасль растениеводства.

Для характеристики любого хозяйства не менее важным является оценка его обеспеченности средствами производства, в частности производственными фондами. Для того, чтобы определить уровень обеспеченности сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами используют показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда.

Проанализировав данные из таблицы 3, можно сделать вывод, что фондооснащенность хозяйства имеет тенденцию к увеличению – если в 2014 году этот показатель равнялся 3107,5 тыс. руб., то в 2018 году он составил уже 3740,6 тыс. руб., что на 633,1 тыс. руб. больше. На увеличение фондооснащенности в наибольшей степени влияет увеличение

стоимостиосновных производственных средств.Фондовооруженность в период с 2014 по 2018 годы также возрастает. Так, в отчетном году показатель составляет 1768,7 тыс. руб., что на 463,2 тыс. руб. больше, чем в 2014 году. Однако в целом и фондооснащенность и фондовооруженность труда в организации ниже, чем средние показатели по РТ.

Таблица 3 - Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	69453 7,0	735115,0	758512,0	759595,5	806517	308432
Площадь сельхозугодий, га	22350	22330,0	21986,0	21561,0	21561	6442
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511,0	478,0	462,0	456	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	3107, 5	3292,1	3450,0	3523,0	3740,6	4787,8
Фондовооруженность труда, тыс.руб. на 1 работника	1305, 5	1438,6	1586,8	1644,1	1768,7	3142,6

Важное место в повышении экономической эффективности сельскохозяйственного производства занимает материально-техническая база. Уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства во многом зависит от состояния обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими ресурсами и техникой. Обеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности труда.

Таблица 4 - Уровень энергообеспеченности и энергооборуженности труда в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	36823,0	37976,0	34014,0	32887,0	31885,0	7769
Площадь пашни, га	17354	22330,0	21986,0	21561,0	16575,0	5650
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511,0	478,0	462,0	456,0	98
Энергообеспеченность, л.с. на 100 га пашни	212,2	218,8	200,1	198,4	192,4	137,5
Энергооборуженность труда, л.с. на 1 работника	69,2	74,3	71,2	71,2	69,9	79,2

Данные таблицы 4 показывают, что с 2014 по 2018 годы наблюдалось снижение энергообеспеченности организации. Так, этот показатель упал на 19,8 л.с. – с 212,2 до 192,4 л.с. Однако, стоит взять во внимание тот факт, что показатель ежегодно значительно превышает средний показатель по РТ.

Что касается энергооборуженности труда в организации, то здесь также наблюдается небольшое снижение. Если в 2015 этот показатель был равен 74,3, то в 2018 он опустился до уровня 69,9. Стоит отметить, что показатель энергооборуженности труда данной организации также выше среднестатистического по РТ.

Одним из важнейших условий для успешного ведения хозяйства является обеспеченность трудовыми ресурсами. Трудовые ресурсы сельского хозяйства - это часть сельского населения, обладающая знаниями и опытом работы в сельскохозяйственных отраслях и способная заниматься общественно полезной деятельностью.

Таблица 5 - Уровень использования запаса труда в АО «Бирюли»
Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем за 5 лет	В среднем по РТ за 2018г.
	2014	2015	2016	2017	2018		
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	487,8	105
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	883,6	883,5	826,5	798,8	856,8	849,84	191
Фактически отработано, тыс.чел.час.	1345	1215,0	1050	1001,0	952,0	1112,6	207
Уровень использования запаса труда, %	152,2	137,5	127,0	125,3	111,11	130,60	108,4

По данным таблицы 5 видно, что среднегодовая численность работников период с 2014 по 2018 уменьшилась на 76 человек, вместе с этим уменьшилось и количество отработанных часов в году – на 393 тыс. чел. час или на 29,2%. Показатель уровня использования запаса также уменьшается – за 5 лет он снизился на 27,0% с 152,2 до 111,11%. Значит, в ЗАО «Бирюли» прослеживается понижение уровня использования рабочей силы. Однако, несмотря на отрицательную динамику, важно отметить, что показатели по предприятию в целом выше, чем средние показатели по РТ. Так, уровень использования запаса труда по организации в среднем, выше среднестатистического показателя на 22,2%.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов производства – земли, производственных фондов и труда. Рассмотрим данные показатели более подробно и отобразим все данные в виде таблицы 6.

Таблица 6 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	105,0	105,2	110,7	117,4	121,0	63,1
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	290,3	296,3	305,7	312,1	319,8	246,2
1 среднегод. работника, тыс.руб.	33,8	34,2	37,4	38,9	37,3	41,4
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	1,1	1,3	1,7	1,9	2,0	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	1,6	1,7	1,4	1,2	1,3	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	649,8	657,9	668,1	694,6	722,1	510,4
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	2310,9	2336,1	2411,4	2531,3	2599,8	1992,1
1 среднегод. работника, тыс.руб.	266,9	281,2	263,9	293,4	301,8	335,0
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	6,3	6,6	7,6	8,2	8,9	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	8,9	9,6	8,3	7,7	8,2	15,7
Сумма прибыли, убытка (-) в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	167,9	170,4	182,6	195,2	202,2	129,0
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	833,9	868,3	936,2	985,9	993,4	503,6
1 среднегод. работника, тыс.руб.	149,8	154,9	168,4	174,5	176,5	84,6
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	5,1	5,2	6,4	7,3	7,9	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	4,7	4,9	3,8	3,1	2,9	4,0
Уровень рентабельности, убыточности (-), %	14,9	15,6	16,2	16,9	17,6	5,8

Проанализировав таблицу 6, можно сделать вывод, что за период с 2014 по 2018 годы выход валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни увеличился на 16,0 тыс. руб., что выше среднестатистического показателя по РТ на 73,6 тыс. руб. Стоимость продукции, приходящейся на 1 работника в отчетном году составила 37,3 тыс. руб., что на 3,5 тыс. руб. выше, чем в 2014 году. Величина издержек производства за период с 2014 по 2018 год снижается: если в 2014 году этот показатель был равен 1,6 тыс. руб., то в 2018 снизился на 0,3, до 1,3 тыс. руб.

Показатель стоимости валового дохода за трехлетний период имеет тенденцию к росту и в целом показывает значения выше, чем в среднереспубликанские. Так, показатель в 2014 году составлял 649,8 тыс. руб., а в 2018 – 722,1 тыс. руб., рост составил 72,3 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 1 работника в 2018 году, увеличилась по сравнению с 2014 годом на 34,9 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 100 руб. ОПФ за 2014-2018 годы также увеличивается на 2,6 тыс. руб.

Сумма прибыли, приходящейся на 100 га соизмеримой пашни, на 1 работника, на 100 руб. ОПФ, в период с 2014 по 2018 годы, заметно возрастает. Это является положительным моментом для уровня рентабельности хозяйства.

За анализируемый период с 2014 по 2018 год уровень рентабельности производства повышается с 14,9 до 17,6%, т.е. на 2,7%. Данное увеличение уровня рентабельности производства вызывается повышением эффективности использования земельных угодий, основных фондов и производительности труда.

Сравнение данных по АО «Бирюли» и в среднем по республике Татарстан за 2018 год позволяет сделать вывод, что подавляющее большинство показателей организации выше средних показателей по региону.

2.2. Анализ финансового состояния организации

Для наиболее полной и точной характеристики финансово-экономической деятельности АО «Бирюли» также необходимо проанализировать финансовое состояние организации за 2014-2018 года.

Под финансовым состоянием понимается способность предприятия финансировать свою деятельность. Анализ финансового состояния включает в себя анализ важнейших показателей. В первую очередь мы проанализируем имущественное положение организации, а именно уровень ликвидности его баланса.

Для определения уровня ликвидности баланса следует сопоставить итоги по каждой группе активов и пассивов. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие условия:

$$A1 \geq P1; A2 \geq P2; A3 \geq P3; A4 \leq P4.$$

Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ЗАО «Бирюли» за 2018 год представлен в таблице 7.

Таблица 7 - Анализ ликвидности бухгалтерского баланса АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Актив	На начало периода	На конец периода	Пассив	На начало периода	На конец периода	Платежный излишек или недостаток	
						На начало периода	На конец периода
1.Наиболее ликвидные активы (A1)	186	411	1.Наиболее срочные обязательства (П1)	163149	154946	-162963	-154535
2.Быстро реализуемые активы (A2)	20601	37132	2.Кратко-срочные пассивы (П2)	164144	66389	-143543	-29257
3.Медленно реализуемые активы (A3)	548532	470009	3.Долгосрочные пассивы (П3)	33253	121081	515279	348928
4.Труднореализуемые активы (A4)	791237	823369	4.Постоянные пассивы (П4)	1000010	988505	-208773	-165136
Баланс	1360556	1330921	Баланс	1360556	1330921	-	-

На основании данных таблицы 7 можно сделать следующие выводы:

Неравенство $A1 \geq П1$ не выполняется. Это свидетельствует о недостаточном количестве абсолютных и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств.

Неравенство $A2 \geq П2$ также не выполняется. Это говорит о превышении краткосрочных пассивов над быстро реализуемыми активами и о невозможности организации покрыть свои долги перед кредиторами в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов.

Неравенство $A3 \geq П3$ выполняется. Это свидетельствует о том, что в будущем при своевременном поступлении денежных средств от продажи и платежей, организация может быть платежеспособной наперед.

Неравенство $A4 \leq П4$ выполняется. Это говорит о соблюдении минимальных условий финансовой устойчивости организации, наличии у нее собственных оборотных средств.

Рассмотрим неравенства:

На начало года:

$$A1 \leq П1; A2 \leq П2; A3 \geq П3; A4 \leq П4$$

Если хотя бы одно из первых трех неравенств не выполняется, то ликвидность баланса отличается от абсолютной ликвидности. На конец года неравенства имеют такой же вид. Следовательно, у предприятия на данный момент нехватка денежных средств, чтобы погасить кредиторскую задолженность.

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

$$\text{Текущую ликвидность (ТК)} = (A1 + A2) - (П1 + П2)$$

$$\text{На начало года: ТК} = (186 + 20601) - (16149 + 164144) = -159506$$

$$\text{На конец года: ТК} = (411 + 37132) - (154946 + 66389) = -183792$$

Из вычисленных данных видно, что предприятие на начало 2018 года находилось в неплатежеспособном состоянии, такая же ситуация наблюдается и в конце года.

Найдем также значение перспективной ликвидности (ПЛ).

$$ПК = АЗ - ПЗ$$

$$\text{На начало года: } ПК = 548532 - 33253 = 515279$$

$$\text{На конец года: } ПК = 470009 - 121081 = 348928$$

Следовательно, платежеспособность предприятия увеличилась.

Для комплексной оценки платежеспособности хозяйства в целом следует использовать финансовые коэффициенты платежеспособности.

Для удобства проведения анализа, сведем расчеты величины коэффициентов платежеспособности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ в таблицу 8.

Таблица 8 - Коэффициенты платежеспособности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Коэффициенты	Нормальные ограничения	Начало года	Конец года	Отклонения
1.Общий показатель ликвидности(L1)	$L1 \geq 1$	2,599	1,6150	-0,9840
2.Коэффициент абсолютной ликвидности(L2)	$0,2 \leq L2 \leq 0,5$	0,002	0,0005	-0,0015
3.Коэффициент быстрой ликвидности(L3)	$0,7 \leq L3 \leq 0,8$	0,0810	0,0630	-0,0180
4.Коэффициент текущей ликвидности(L4)	$1,5 \leq L4 \leq 2,5$	2,4764	1,7395	-0,7369
5.Коэффициент маневренности функционирующего капитала(L5)	-	0,1751	0,1270	-0,0480
6.Доля оборотных средств в активах(L6)	$L6 \geq 0,5$	0,4000	0,4200	+0,0200
7. Коэффициент обеспеченности собственными средствами(L7)	$L7 \geq 0,1$	0,3200	0,2000	-0,1200

Исходя из таблицы, можно сделать вывод о недостаточной способности предприятия рассчитаться денежными средствами по своим обязательствам в определенный момент времени. Несмотря на то, что общий показатель ликвидности $L1$ укладывается в пределы установленного норматива, остальные показатели свидетельствуют о большем количестве обязательств организации, чем собственных активов. Величина показателя в конце года ниже, чем в начале года на 0,984. Данное уменьшение вызвано

одновременным уменьшением суммы всех ликвидных средств предприятия и увеличением суммы всех платежных обязательств.

Коэффициент абсолютной ликвидности не укладывается в пределы норматива ни в начале, ни в конце года. Это означает, что предприятие, скорее всего, не сможет погасить свою задолженность немедленно. В конце года его величина уменьшилась на 0,0015, и это говорит об уменьшении возможности погасить задолженность в ближайшие сроки.

Коэффициент быстрой ликвидности также не удовлетворяет нормальным значениям показателя. В начале года показатель был равен 0,081, а к концу года он стал 0,063, то есть возможность покрыть обязательства у предприятия вновь снизилась на 0,018.

Коэффициент текущей ликвидности как в начале периода (2,4764), так и в конце периода (1,7395), вписываются в нормативные диапазоны. Это дает понять, что организация может погашать краткосрочные задолженности за счет только оборотных активов.

Коэффициент маневренности функционирующего капитала к концу года снижается на 0,048 и составляет 0,127. Показатель несколько низок, это может свидетельствовать о возникновении неплатежеспособности организации.

Доля оборотных средств в активах предприятия на конец года увеличивается на 0,02. Он практически укладывается в нормальные показатели, что является положительным моментом.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования соответствует нормативным, на начало года наблюдается 0,32, а на конец – 0,2. Наблюдается незначительное уменьшение данного показателя на 0,12. Это свидетельствует о том, что предприятие располагает достаточным количеством собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости.

Для наиболее точного анализа платежеспособности хозяйства рассчитаем 2 показателя:

1) коэффициент восстановления платежеспособности ($K_{ВПГ}$);

2) коэффициент утраты платежеспособности ($K_{УПГ}$).

$$1) K_{ВПГ} = (K1ф + 6/T (K1ф - K1н)) / 2 = (2,4764 + 6/12(2,4764 - 1,7395)) / 2 = 1,422$$

Значение данного показателя больше 1, следовательно, динамика изменения показателя текущей ликвидности с начала года до отчетной даты показывает, что у предприятия в ближайшие полгода есть реальная возможность восстановить платежеспособность.

$$2) K_{УПГ} = (K1ф + 3/T (K1ф - K1н)) / 2 = (2,4764 + 3/12(2,4764 - 1,7395)) / 2 = 1,33$$

Коэффициент утраты платежеспособности больше 1, это свидетельствует об отсутствии реальной угрозы для предприятия утратить платежеспособность. Это нормальное состояние предприятия, то есть, при сложившейся с начала отчетного года динамике коэффициента текущей ликвидности, через 3 месяца его значение, как минимум, не станет ниже 2, став неудовлетворительным.

Важнейшим составляющим анализа финансового состояния предприятия является анализ его финансовой устойчивости. Рассмотрим коэффициенты финансовой устойчивости, рассчитаем их отклонения на начало и на конец 2018 года в таблице 9.

Таблица 9 - Показатели финансовой устойчивости АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Коэффициенты	Нормальные ограничения	На начало года	На конец года	Отклонения, +, -
1. Коэффициент капитализации(U_1)	$U_1 \leq 1,5$	0,377	0,5	+0,123
2. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования(U_2)	$0,2 \leq U_2 \leq 0,8$	0,316	0,203	-0,113
3. Коэффициент финансовой независимости(U_3)	$U_3 \geq 0,5$	0,726	0,666	-0,060
4. Коэффициент финансирования(U_4)	$U_4 \geq 1$	2,648	1,997	-0,651
5. Коэффициент финансовой устойчивости(U_5)	$U_5 \geq 0,7$	0,756	0,691	-0,065

На основании таблицы 9 можно сделать следующие выводы о коэффициентах финансовой устойчивости предприятия:

U_1 - коэффициент капитализации показывает эффективность использования организацией собственного капитала. В начале года он составляет 0,377, но к концу года вырастает на 0,123 единицы – до 0,5. Данный показатель укладывается в пределы установленного норматива, значит, величина заемных средств, привлеченных предприятием на собственные средства, довольно высокая.

U_2 - коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Данный коэффициент показывает, какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств. Таким образом, показатель имеет тенденцию к уменьшению – к концу года он снизился на 0,113 позиций: с 0,316 до 0,203. Стоит отметить, что значения близки к показателю 0,1, при котором организация достигает критического финансового состояния.

U_3 - коэффициент финансовой независимости показывает долю активов организации, которые покрываются за счет собственного капитала. Данный показатель должен быть больше 0,5. В начале года он равен 0,726, а к концу года уменьшается до 0,666. Это говорит о том, что значения коэффициента укладываются в установленные нормы. Близость этого значения к единице говорит о сдерживании темпов развития предприятия. Отказавшись от привлечения заемного капитала, организация лишается дополнительного источника финансирования прироста активов (имущества), за счет которых можно увеличить доходы.

U_4 - коэффициент финансирования показывает, какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств. Данный показатель должен быть больше единицы, что и установлено в нашей организации – 2,648 в начале года и 1,997 в конце отчетного периода. Чем выше значение числового коэффициента, тем устойчивее финансовое состояние предприятия.

U_5 - коэффициент финансовой устойчивости. Показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников, то есть долю тех источников финансирования, которые организация использует в своей деятельности больше года. Показатель практически укладывается в пределы установленного норматива ($U_5 \geq 0,7$) – 0,756 в начале года и 0,691 в конце года. Однако его снижение вызывает возможную тревогу за устойчивость компании.

По данным таблицы 9 можно сделать общий вывод о том, что организация в целом финансово устойчива, однако значения многих показателей к концу года имеют тенденцию снижения. Объяснение этому может быть следующее: средств становится меньше, так как все усилия направляются на производство, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции.

В процессе оценки финансового положения организации необходимо также проанализировать динамику стоимости основных средств за рассматриваемый период, а также отразить стоимость поступивших основных средств за каждый год в отдельности.

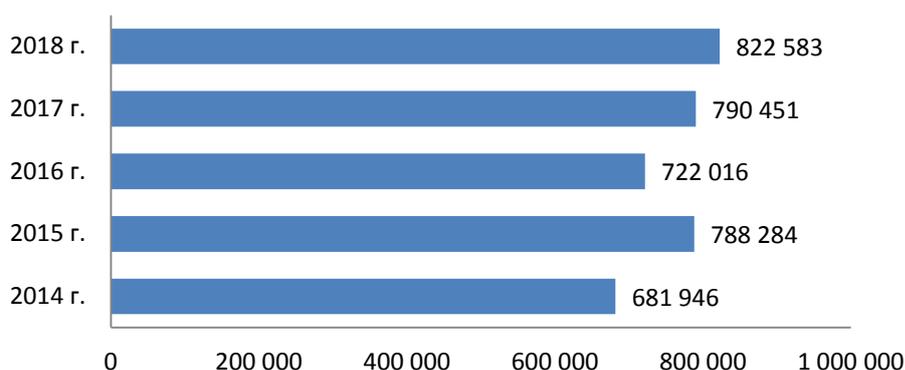


Рис. 1 - Динамика стоимости основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2014-2018 гг., тыс. руб.

На основании данных, отраженных на рисунке 1, мы можем сказать, что стоимость основных средств изучаемой организации имеет тенденцию роста. Так, если к концу 2014 года балансовая стоимость основных средств

организации была равна 681 946 тыс.руб., то к концу 2018 года она увеличилась на 140 637 тыс. руб. или на 20,6%.

Рассмотрим динамику стоимости поступивших за рассматриваемый период основных средств (рис. 2)

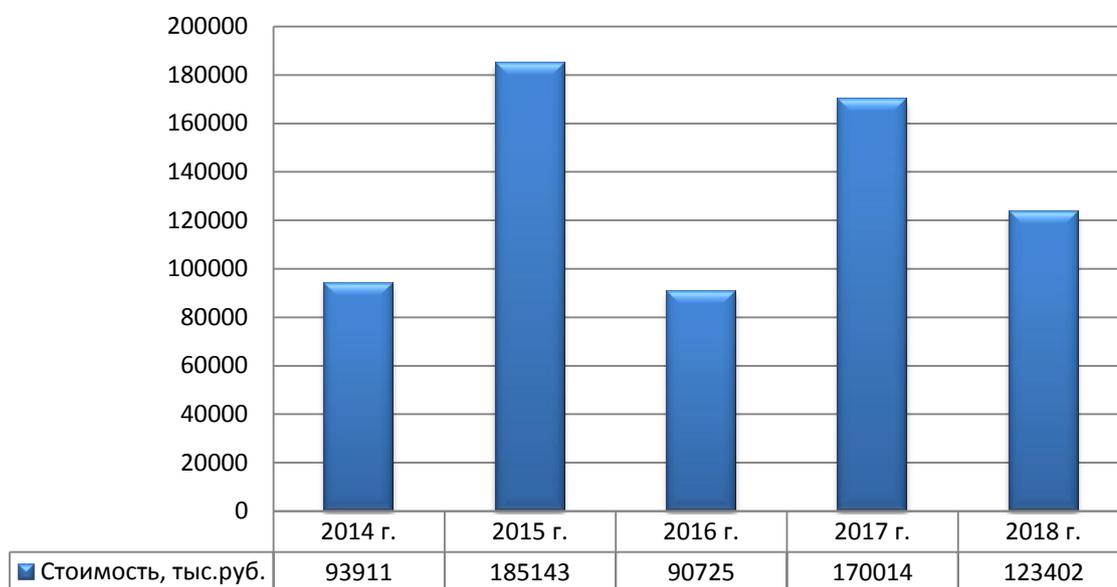


Рис. 2 - Стоимость основных средств, поступивших в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2014-2018гг.

На основании данных, отраженных на рисунке, мы можем сказать, что стоимость основных средств, поступивших в организацию за рассматриваемый период варьирует, достигая своего максимума в 2015 году. После резкого снижения изучаемого нами показателя в 2016 году, стоимость поступивших в организацию основных средств возросла на 46,6% к концу 2017 года. В 2018 году общая стоимость основных средств, поступивших в АО «Бирюли», была равна 123 402 тыс. руб., что на 29 491 тыс. руб. или на 23,9% больше, чем в 2014 году.

Приведенные данные и сделанные по ним выводы подтверждают необходимость изучения вопросов учета и аудита поступления основных средств. Так как основные средства занимают большую долю в составе активов АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

2.3. Организация бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля в АО "Бирюли" Высокогорского района РТ

АО "Бирюли" Высокогорского района РТ является достаточно крупной организацией, занимающейся производством сельскохозяйственной продукции на территории Республики Татарстан.

Как уже было отмечено ранее, для каждой крупной организации одним из важных факторов обеспечения сохранности своего имущества и рациональности производственной деятельности является должная организация ведения бухгалтерского учета.

Имея ввиду особенности организации бухгалтерского учета относительно различных объектов учета в АО «Бирюли» мы можем оценить учетную деятельность в данной организации следующим образом:

- организация и методика ведения бухгалтерского финансового и управленческого учета и порядок составления финансовой отчетности в АО «Бирюли» полностью соответствует утвержденным положениям стандартов бухгалтерского учета, плана счетов и других нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета на территории Российской Федерации;

- все совершенные хозяйственные операции своевременно и в правильной форме отражаются в бухгалтерском учете;

- на документах денежного, материального, имущественного, расчетного и кредитного характера имеются подписи руководителя и главного бухгалтера;

- все корреспонденции счетов в изучаемой организации составляются правильно, тождественность встречных сумм в регистрах бухгалтерского учета сохраняется;

- в учетной деятельности эффективно применяются компьютерная программа «1С:Бухгалтерия»;

- финансовая (бухгалтерская) отчетность составляется своевременно и в отличном качестве.

Таким образом, уровень организации бухгалтерского учета в АО «Бирюли» мы можем назвать достаточно высоким. Но это не исключает наличие в учетном процессе данной организации небольших недостатков. Поэтому, руководству данной организации необходимо поддерживать уже достигнутый уровень, оперативно решать возникающие проблемы, вовремя устранять неточности в учете, повышать уровень профессионализма бухгалтеров. В силу отсутствия отдельной службы внутреннего контроля в АО «Бирюли» проверка внутрихозяйственного контроля не имеет четко регламентированного характера и проводится вместе с проверкой состояния учета и отчетности.

В этих целях организуется специальная комиссия в лице руководителя АО «Бирюли», заместителя руководителя организации и главного бухгалтера. Данная комиссия осуществляет проверку всех основных регистров бухгалтерского учета, первичных учетных документов, проводит беседы с бухгалтерами с целью подтверждения актуальности их профессиональных навыков и умений, а также проводит проверку их осведомленности о произошедших за последний отчетный год изменений в области бухгалтерского учета и налогообложения.

В АО «Бирюли» Высокогорского района РТ все работники предприятия, включая бухгалтеров осуществляют свою трудовую деятельность согласно инструкции по охране труда (Приложение Г). Так же на предприятии особое внимание уделяется физической культуре сотрудников (Приложение Д). Такое регламентирование необходимо для поддержания сотрудников, занятых офисной работой, в комфортном рабочем состоянии. С целью недопущения оскорблений и установление уважительного делового общения между сотрудниками в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ существуют правила общения на предприятии (Приложение Е).

3. ОРГАНИЗАЦИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Организация бухгалтерского учета поступления основных средств

В первой главе данной выпускной квалификационной работы мы говорили о том, что основные средства могут поступать в организацию различными способами. Следует отметить, что от способа поступления основного средства зависит не только порядок формирования первоначальной стоимости объекта, но и содержание составляемых бухгалтерских записей.

В АО «Бирюли» Высокогорского района РТ, как и в любой другой организации, первоначальная стоимость основного средства вне зависимости от способа его поступления формируется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». И только при вводе объекта в эксплуатацию с кредита этого счета списывается стоимость основного средства. В учете при этом оформляется следующая бухгалтерская запись:

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» - объект принят к учету в составе основных средств.

Наиболее частым способом поступления основных средств в ЗАО «Бирюли» является приобретение основного средства за плату. Как уже было указано, в этом случае первоначальная стоимость основного средства складывается из фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление имущества, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. В соответствии с этим, в стоимость основного средства включают:

- суммы, которые уплачиваются в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за доставку объекта ОС и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям по договору строительного подряда;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, госпошлина, уплачиваемые при приобретении объекта ОС;

- вознаграждения посредническим организациям.

Порядок формирования бухгалтерских проводок при этом случае рассмотрим на конкретном примере.

Пример: 27 апреля 2019 года ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ по договору купли-продажи приобрело основное средство стоимостью 246 000 рублей (в том числе НДС 20% 46 000 руб.). Дополнительно организация оплатила услуги транспортной компании по доставке основного средства на склад организации в сумме 33 000 рублей (НДС не облагается). Бухгалтерские записи отразим в таблице 10.

Таблица 10 – Бухгалтерские записи по приобретению объекта основного средства АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приобретено основное средство	08	60	200 000,00
2	Учен НДС по приобретенному основному средству	19	60	46 000,00
3	НДС принят к вычету	68	19	46 000,00
4	Отражены расходы на транспортировку основного средства	08	60	33 000,00
5	Погашена задолженность по доставке основного средства	60	51	33 000,00
6	Объект принят к учету в составе основных средств	01	08	233 000,00

В этом же примере можно рассмотреть и случай создания основного средства своими силами. Тогда будет необходимо отразить дополнительные статьи расходов в составе первоначальной стоимости основного средства

(материалы, заработная плата работников с учетом отчислений, амортизация основных средств и т.д.) В ЗАО «Бирюли» в этом случае оформляют следующую бухгалтерскую запись:

Дт 08 Кт 02, 05, 10, 23, 70, 69 – отражены расходы на создание объекта основного средства собственными силами.

Основное средство может поступить в организацию в счет вклада в уставный капитал. В этом случае в ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ оформляются бухгалтерские записи, отраженные в таблице 11.

Таблица 11 – Бухгалтерские записи, оформляемые при поступлении основного средства в счет вклада в уставный капитал организации

№ п/п	Хозяйственные операции	По мнению аудитора	
		Дт	Кт
1	Отражена стоимость основного средства, полученного в счет вклада в уставный капитал	08-4	75-1
2	Учтены расходы по транспортировке объекта основного средства	08-4	60
3	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком транспортных услуг	19	60
4	Отражены в учете затраты по монтажу основного средства	08-4	60
5	Принят на учет по первоначальной стоимости объект основных средств, внесенный в счет вклада в уставный капитал	01	08-4
6	Произведена оплата услуг по доставке основного средства	60	51

Еще одним способом поступления основных средств в АО «Бирюли» является получение объекта на безвозмездной основе. В данном случае, первоначальной стоимостью объекта будет признана текущая рыночная стоимость имущества на дату принятия к бухгалтерскому учету. Рассмотрим порядок составления бухгалтерских записей в данном случае на конкретном примере.

Пример: В марте 2019 года ЗАО «Бирюли» безвозмездно получили станок, который предполагается использовать в основном производстве.

Текущая рыночная стоимость станка была определена в размере 189 000 рублей. Срок полезного использования - 28 месяцев. В организации используется линейный метод начисления амортизации. Указанные операции в бухгалтерском учете организации будут отражены следующим образом (таблица 12).

Таблица 12 – Бухгалтерские записи при поступлении объекта основных средств на безвозмездной основе

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Получен станок на безвозмездной основе	08	98	189 000,00
2	Станок принят к учету в составе основных средств	01	08	189 000,00
3	Начислена ежемесячная амортизация	20	02	6 750,00
4	Признана часть доходов будущих периодов в качестве дохода текущего периода	98	91	6 750,00

В случае, когда АО «Бирюли» получает объект основных средств по договору мены, первоначальная стоимость считается равной стоимости ценностей переданных или подлежащих передаче организацией. Рассмотрим порядок организации бухгалтерского учета в данной ситуации на конкретном примере.

Пример: в ноябре 2018 года АО «Бирюли» Высокогорского района РТ в обмен на свою готовую продукцию стоимостью 312 000 рублей (НДС 18% — 56 160 рублей), получила оборудование от ООО «Батыр». Обмен признан равноценным. Себестоимость готовой продукции составляет 298 000 рублей.

Перечень бухгалтерских записей, которые оформляются в данном случае, отражены в таблице 13.

Таблица 13 - Бухгалтерские записи при поступлении объекта основных средств по договору мены

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена выручка от продажи готовой продукции	62	90	368 160,00
2	Списана себестоимость готовой продукции	90	43	298 000,00
3	Начислен НДС с продажи готовой продукции	90	68	56 160,00
4	Получено оборудование в обмен на товары	08	60	368 160,00
5	Отражен зачет задолженности по договору мены	60	62	368 160,00
6	Оборудование принято к учету в составе основных средств	01	08	368 160,00

Проверка порядка и уровня организации бухгалтерского учета поступления основных средств осуществляется посредством проведения аудита, который проводится в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и установления соответствия порядка ведения бухгалтерского учета поступления объектов основных средств положениям нормативно-правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета в РФ.

3.2. Порядок проведения аудита поступления основных средств

В нашем случае, в качестве аудируемого лица будет выступать АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Перед тем как перейти, непосредственно к процессу планирования аудита поступления основных средств, необходимо установить, подлежит ли выбранная нами организация обязательному аудиту.

В соответствии с п.1 ст.5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, организация подлежит обязательному аудиту в

случае, если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей.

Согласно данным, отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности, величина выручки, полученной ЗАО «Бирюли» в 2018 году, равна 438 611 тыс. руб., а сумма активов бухгалтерского баланса на конец этого же года равна 1 330 921 тыс. руб. На основании приведенных данных, мы можем сказать, что АО «Бирюли» Высокогорского района РТ подлежит обязательному аудиту, который должен проводиться ежегодно. Но, следует отметить, что, несмотря на законодательно установленные нормы, в изучаемой нами организации аудит не проводится.

Начальным этапом аудита абсолютно любого объекта бухгалтерского учета и раздела финансовой отчетности является этап планирования.

Отметим, что нормативное регулирование процесса планирования осуществляется Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

В соответствии с положениями вышеуказанного стандарта, на этапе планирования осуществляется расчет уровня существенности и величины аудиторского риска, оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, разработка и утверждение стратегии и плана аудита.

В первую очередь необходимо рассчитать уровень существенности бухгалтерской финансовой отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ. Следует отметить, что существенной признается информация, пропуск или же искажение которой может повлиять на экономические решения внешних и внутренних пользователей, принятые на основании данных бухгалтерской финансовой отчетности. В связи с этим, под уровнем существенности мы будем понимать предельное значение ошибки

бухгалтерской отчетности, начиная с которой пользователь перестанет быть в состоянии делать на её основе правильные выводы.

Используя данные, содержащиеся в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах за 2018 год, рассчитаем уровень существенности бухгалтерской финансовой отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Таблица 14 – Определение уровня существенности бухгалтерской финансовой отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, (%)	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс.руб.
Чистая прибыль	18244	5	912,2
Валовый объем	438611	2	8772,2
Валюта баланса	1330921	2	26618,4
Собственный капитал	924855	10	92485,5
Общие затраты	436159	2	8723,2
Итого:			137511,48

Используя данные таблицы 14, вычислим среднеарифметическое значение уровня существенности:

$$УС_{\text{ср.ар.}} = \frac{(912,2 + 8772,2 + 26618,4 + 92485,5 + 8723,2)}{5} = 27\,502,3 \text{ тыс. руб.}$$

Далее необходимо определить процент отклонения наименьшего и наибольшего показателя уровня существенности от среднего значения:

$$1) \frac{27502,3 - 912,2}{27502,3} \times 100\% = 96,7\%;$$

$$2) \frac{92485,5 - 27502,3}{27502,3} \times 100\% = 236,3\%.$$

В связи с тем, что процент отклонения наибольшего и наименьшего значения уровня существенности от среднего значения превышает установленную норму в 20%, мы можем отбросить данные значения.

Используя оставшиеся 3 показателя, рассчитаем новое среднее значение уровня существенности:

$$УС = \frac{(8772,2 + 8723,2 + 26618,4)}{3} = 14704,6 \text{ тыс. руб.}$$

Полученное значение уровня существенности необходимо округлить в пределах 20%. В связи с этим, за значение уровня существенности мы будем принимать 15 000 тыс. руб.

Различие между значениями уровня до и после округления составляет: $(15000 - 14704,6) / 14704,6 \times 100\% = 2\%$, что находится в пределах 20%.

После расчета уровня существенности необходимо произвести оценку системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета. Оценка системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета осуществляется в форме тестирования. Источниками информации при проведении подобного тестирования выступают следующие документы:

- учетная политика организации;
- приказы о назначении состава инвентаризационной комиссии и проведении инвентаризации;
- должностные инструкции;
- договоры о материальной ответственности;
- первичные документы, журналы регистрации;
- результаты опроса сотрудников организации и т.д.

Для оценки системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ мы использовали форму теста, приведенного в таблице 15.

Ключ к таблице 15 - Тестирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ:

- высокая надёжность систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета – 18-22 ответа(ов) «Да»- (81-100%);
- средний уровень надёжности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета– 9-17 ответов «Да» - (41-80%);
- низкий уровень надёжности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета– 3-8 ответа(ов) «Да» (11-40%);

- полное отсутствие систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета- 0-2 ответа «Да» - (0-10%).

Таблица 15 - Тестирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Направления и вопросы контроля	Вариант ответа Да/Нет
Имеется ли в организации постоянно действующая служба внутреннего контроля?	Нет
Имеется ли в организации разработанная и утвержденная учетная политика?	Да
Соответствуют ли критерии по принятию к учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный капитал, законодательно установленным требованиям?	Да
Определен ли круг лиц, обеспечивающих сохранность основных средств, поступивших в счет вклада в уставный капитал?	Да
Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств?	Да
Имеется ли порядок санкционирования операций по поступлению основных средств?	Нет
Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию основных средств?	Да
Существует ли внутренняя инструкция по учету поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал?	Нет
Фиксируются ли в учете места размещения и эксплуатации основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал?	Нет
Соблюдаются ли установленные условия отнесения объектов к основным средствам?	Да
Выбран ли вариант (способ) начисления амортизации основных средств в учетной политике?	Да
Проводится ли периодическая инвентаризация основных средств?	Да
Имеется ли постоянно действующая комиссия по учету поступления основных средств?	Нет
Использует ли организация первичные формы документов по учету поступления основных средств?	Да
Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов по поступлению основных средств?	Да
Подписываются ли главным бухгалтером и утверждаются ли руководителем акты приема-передачи и списания основных средств?	Да
Ведутся ли инвентарные карточки по основным средствам?	Да
Разработан ли график документооборота по учету поступления объектов основных средств?	Да
Осуществляет ли главный бухгалтер контроль соблюдения графика документооборота?	Да
Ведутся ли детализированные регистры для различных видов основных средств?	Нет
Организован ли отдельный синтетический и аналитический учет основных средств?	Да
Все ли объекты основных средств, полученные в счет вклада в уставный капитал, отражены в аналитическом учете?	Да

На основании данных таблицы 15, мы можем сказать, что системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета АО «Бирюли» Высокогорского района РТ имеют средний уровень надежности (16 пунктов из 22).

Еще одной важной процедурой в ходе планирования аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал является определение значения аудиторского риска.

Как известно, аудиторский риск включает в себя три элемента, это внутрихозяйственный риск, риск средств контроля и риск необнаружения. В связи с этим, общий аудиторский риск мы можем найти, воспользовавшись нижеприведенной формулой:

$$AP = PB \times PK \times PH,$$

где

AP – аудиторский риск аудиторской проверки;

PB – риск внутрихозяйственного контроля (неотъемлемый риск);

PK – риск контроля;

PH – риск необнаружения.

В соответствии с произведенными расчетами значение внутрихозяйственного риска решено принять равным 24,7 %, значение риска контроля – 39,5 %, значение риска необнаружения - 33,0 %. Воспользуемся данными значениями и рассчитаем величину общего аудиторского риска:

$$AP = (0,247 \times 0,395 \times 0,330) \times 100\% = 3,2\%.$$

На основании произведенных расчетов, мы можем сказать, что общий аудиторский риск равен 3,2%, что отвечает установленному требованию о максимально допустимой величине аудиторского риска в 5%.

На основании результатов оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета и отчетности, а также с учетом полученных значений уровня существенности и аудиторского риска, аудитор разрабатывает общую стратегию аудита и план проведения аудиторской проверки.

Процесс разработки общей стратегии аудита предполагает определение содержания и особенностей аудиторского задания, утверждение

заключительных и промежуточных документов, отражающих результаты проведенного аудита, и сроки их предоставления, выявление ключевых факторов, способных оказать влияние на ход аудиторской проверки.

Общая стратегия аудиторской проверки разрабатывается с учетом рассчитанного значения уровня существенности и аудиторского риска. Вместе с этим во внимание принимаются результаты оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

Принимая во внимание все вышесказанное, в таблице 16 представим общую стратегию аудита поступления основных средств.

Таблица 16 - Общая стратегия аудита поступления основных средств АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Период аудита		01.01.2017 – 31.12.2017	
Сроки выполняемых работ		01.02.2018-01.03.2018	
Количество человеко-часов		384	
Руководитель аудиторской группы			
Состав аудиторской группы			
Планируемый уровень существенности		15 тыс. руб.	
Планируемый аудиторский риск		3,2%	
№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнители
1	Осуществление процедур по оценке существующих рисков	01.02.2018-03.02.2018	
2	Аудит учетной политики организации	04.02.2018-06.02.2018	
3	Аудит операций по поступлению основных средств в счет вклада в уставный капитал	07.02.2018-24.02.2018	
4	Завершение аудита	25.02.2018- 26.02.2018	

На основании разработанной стратегии необходимо составить общий план аудита поступления основных средств (таблица 17).

Следует отметить, что содержание общей стратегии и общего плана аудита могут корректироваться, изменяться или же дополняться в ходе осуществления аудита, в зависимости от особенностей выполнения ключевых этапов аудиторской проверки, которые мы рассмотрим в следующем разделе данной главы.

Таблица 17 - Общий план аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

№ п/п	Планируемые виды работ	Аудиторские процедуры	Источники информации
1	Осуществление процедур по оценке существующих рисков		
1.1	Формирование знаний о системе внутреннего контроля: - оценка общей системы внутреннего контроля; - оценка системы бухгалтерского учета поступления основных средств.	Тестирование системы внутреннего контроля	-рабочий план счетов; -график документооборота; -должностные инструкции работников бухгалтерии.
1.2	Аналитический обзор отчетности с целью выявления рисков в их области	Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
1.3	Оценка возможных областей искажений отчетности в результате ошибок или недобросовестных действий	Тестирование Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
1.4	Детальная оценка уровня существенности и аудиторских рисков	Тестирование Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
2	Аудит учетной политики организации		
2.1	Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета	Сопоставление положений учетной политики с нормативными документами	Учетная политика организации
2.2	Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета		
3	Аудит операций по поступлению основных средств в счет вклада в уставный капитал		
3.1	Проверка источников поступления и документального оформления операций поступления основных средств	Просмотр и сопоставление документов	Акт приемки-передачи основных средств (ф.ОС-1); Инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф.ОС-6); Главная книга по счетам 01,08, 75, 80.
3.2	Проверка правильности определения первоначальной стоимости объектов основных средств	Арифметическая проверка, просмотр и сопоставление документов	
3.3	Проверка правильности определения инвентарного объекта и его отнесения к основным средствам	Просмотр и сопоставление документов	
3.4	Проверка своевременности отражения вложений во внеоборотные активы в составе основных средств	Просмотр и сопоставление документов	
3.5	Проверка правильности расчета амортизации по основным средствам, поступившим в счет вклада в уставный капитал	Просмотр и сопоставление документов	
			Ведомость расчета амортизации; Аналитические данные по счету 02 «Амортизация основных средств»

Аудит поступления основных средств следует начать с проверки соответствия остатков аналитического и синтетического учета основных средств и показателей бухгалтерской отчетности. В связи с этим, сравним остатки на начало и конец проверяемого периода по счету 01 «Основные средства» по регистру аналитического учета (карточка счета 01 и анализ счета 01), Главной книге и в бухгалтерском балансе (таблица 18).

Таблица 18 – Рабочий документ аудитора №1 «Сверка остатков по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ по счету 01»

Номер счета/наименование учетного регистра	Остаток на начало отчетного периода, тыс. руб.		Остаток на конец отчетного периода, тыс. руб.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток по счету 01 (по данным регистра аналитического учета)	790 451	-	822 583	-
Сальдо по счету 01 по данным Главной книги	790 451		822 583	-
Данные строки «Основные средства» бухгалтерского учета	790 451	-	822 583	-
Выявленное расхождение	-	-	-	-

На основании рабочего документа аудитора №1 мы можем сказать, что остатки по регистрам аналитического учета, по данным главной книги по счету 01 и данные, отраженные по строке «Основные средства» бухгалтерского баланса совпадают. В ходе проверки расхождений нами выявлено не было.

Следующим этапом аудита поступления основных средств является проверка документооборота. В рамках данной проверки особое внимание мы уделили порядку оформления первичных документов по учету поступления основных средств на факт их соответствия унифицированным формам утвержденным Постановлением Госкомстата, так как в Учетной политике

АО «Бирюли» Высокогорского района РТ указано, что в организации используются унифицированные формы первичных учетных документов, самостоятельно разработанные формы не применяются.

За рассматриваемый нами период в АО «Бирюли» поступили основные средства отраженные в таблице 19.

Таблица 19 – Рабочий документ аудитора №2 «Проверка состава основных средств, поступивших в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ в 2018 году»

№ п/п	Объект основных средств	Инвентарный номер	Подтверждающий документ	Дата
1	Склад для хранения готовой продукции	00000011	Договор подряда №45	12.04.2018
2	Доильная установка	00000012	Договор купли-продажи №65	01.05.2018
3	Легковой автомобиль ChevroletNiva	00000013	Договор купли-продажи №68	25.08.2018
4	Производственный инвентарь	00000014	Товарная накладная №145	2.01.2018

В таблице 20 представим результаты аудита документооборота в части поступления основных средств в АО «Бирюли» за 2018 год.

Таблица 20 – Рабочий документ аудитора №3 «Результаты аудита документооборота в части поступления основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ», 2018 г.

Наименование документа	Замечание аудитора
Первичные документы	
<ul style="list-style-type: none"> -Акт о приеме-передаче склада для хранения готовой продукции (№ ОС- 1а); -Акт о приеме передаче доильной установки (№ ОС- 1) №00000002; -Акт о приеме-передаче легкового автомобиля ChevroletNiva №00000003; -Акт о приеме-передаче производственного инвентаря; -Договор подряда №45; -Договор купли-продажи №65; -Договор купли-продажи №68; -Товарная накладная №145. 	<p>Реквизиты в представленных первичных документах заполнены не до конца:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) во всех актах отсутствует отметка об открытии инвентарной карточки учета ОС или записи в инвентарной книге; 2) в акте № 00000003 отсутствует печать; 3) в акте № 00000002 и № 00000003 отсутствует реквизит «основание для составления акта». <p>В накладных не выделена сумма налога на добавленную стоимость (далее – НДС)</p>

Регистры аналитического учета	
-инвентарная карточка учета объекта ОС № 00000011; -инвентарная карточка учета объекта ОС № 00000012; -инвентарная карточка учета объекта ОС № 00000013; -инвентарная карточка учета объекта ОС № 00000014;	Не заполнены реквизиты: 1) организация-изготовитель; 2) документ о вводе в эксплуатацию; 3) дата выпуска. Пустые строки не прочеркнуты
Оборотно-сальдовая ведомость по счетам 01,07,08 за 2017 г.; анализ счетов 01, 07, 08 за 2017 г.	Недостатки не выявлены
Регистры синтетического учета	
Отчет по основным средствам за 2018г.	Недостатки не выявлены
Бухгалтерская финансовая отчетность	
Бухгалтерский баланс	Недостатки не выявлены

На основании данных рабочего документа №3, мы можем сказать, что:

- имеющиеся реквизиты в указанных документах заполнены верно, без подчисток и помарок;

- присутствует дата принятия объектов основных средств к учету;

- указана их первоначальная стоимость;

- имеются подписи членов комиссии по приему-передаче ОС;

- каждому документу присвоен свой собственный порядковый номер.

В результате визуального осмотра инвентарных карточек можно отметить следующее:

- инвентарные карточки составлены на отдельный инвентарный номер объекта ОС;

- инвентарные номера в карточках соответствуют инвентарным номерам в актах приема-передачи ОС;

- все имеющиеся данные идентичны данным в первичных документах;

- не заполнены некоторые реквизиты.

Так как инвентарные карточки на бумажном носителе в организации отсутствуют, а для проверки были получены их копии, хранящиеся в электронном виде, исследуемые карточки не имеют некоторых реквизитов.

Для подтверждения достоверности бухгалтерских записей, сделанных при поступлении основного средства в организацию, аудитору необходимо осуществить проверку правильности отражения хозяйственных операций по формированию первоначальной стоимости основных средств. В связи с этим, мы можем допустить, что в изучаемом нами отчетном периоде ЗАО «Бирюли» получило основное средство (например, транспортное средство). Для осуществления данной проверки правильности формирования первоначальной стоимости полученного основного средства, воспользуемся данными таблицы 21.

Таблица 21 – Рабочий документ аудитора №4 «Проверка правильности отражения хозяйственных операций по формированию первоначальной стоимости основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ»

№ п/п	По данным организации		Сумма, руб.	Хозяйственные операции	По мнению аудитора		Сумма, руб.
	Дт	Кт			Дт	Кт	
1	08-4	75-1	930 000	Отражена стоимость приобретенного основного средства	08-4	75-1	930 000
2	08-4	60	7000	Учтены расходы по транспортировке объекта основного средства	08-4	60	7000
3	19	60	1260	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком транспортных услуг	19	60	1260
4	20-1	60	5000	Отражены в учете затраты по монтажу основного средства	08-4	60	5000
4	01	08-4	937 000	Принят на учет по первоначальной стоимости объект основных средств	01	08-4	942 000
5	60	51	8260	Произведена оплата услуг по доставке основного средства	60	51	8260

На основании рабочего документа №4 «Проверка правильности отражения хозяйственных операций по формированию первоначальной стоимости основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ» мы можем сказать, что в изучаемой нами организации в первоначальную стоимость не были включены затраты по монтажу полученного основного средства. В связи с этим в учете необходимо сделать дополнительные записи

по включению в первоначальную стоимость основного средства расходов на монтаж. При этом должна быть сделана запись:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с покупателями и поставщиками» на сумму 5000 рублей.

Как правило, при проведении аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал, аудитором выполняется большое количество процедур проверки по существу. Наиболее значимые из этих процедур мы представили в данном разделе, а результаты по ним оформили в виде рабочего документа аудитора. На основании полученных результатов и аудиторских доказательств, как правило, формулируется итоговое аудиторское заключение, которое содержит в себе перечень обнаруженных ошибок и основные методы их исправления.

В связи с этим, для подведения итогов проведенной нами аудиторской проверки поступления основных средств в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ, составим аудиторское заключение.

Аудиторское заключение

Нами был проведен аудит поступления основных средств АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за период с 1 января по 31 декабря 2018 года включительно.

Ответственность за подготовку и предоставление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо – АО «Бирюли». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить свое мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности по участку учета поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Аудит проводился в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Международными стандартами аудита;

- иными нормативными актами и внутрифирменными стандартами аудита.

Проведенный нами аудит поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал включал в себя:

- проверку источников поступления и документального оформления операций поступления основных средств;

- проверка правильности определения инвентарного объекта и его отнесения к основным средствам;

- проверка правильности определения первоначальной стоимости объектов основных средств;

В ходе аудиторской проверки поступления основных средств были выявлены ошибки на общую сумму 5041,67 рублей. Данная сумма не превышает установленный уровень существенности, который равен 15 тыс. руб.

Выделим ряд нарушений и ошибок, которые были выявлены в ходе аудиторской проверки:

- в первичных учетных документах, которыми, непосредственно, оформляется поступление основных средств, заполнены не все реквизиты. В частности, во всех актах отсутствует отметка об открытии инвентарной карточки учета ОС или записи в инвентарной книге, в акте № 00000003 отсутствует печать, в акте № 00000002 и № 00000003 отсутствует реквизит «основание для составления акта»;

- в накладных не выделены суммы налога на добавленную стоимость;

- в инвентарных карточках учета объектов (ОС № 00000011, ОС № 00000012, ОС № 00000013, ОС № 00000014) не заполнены следующие реквизиты: организация-изготовитель, документ о вводе в эксплуатацию; дата выпуска;

- неправильно определена первоначальная стоимость транспортного средства (в первоначальную стоимость не были включены затраты по монтажу полученного основного средства);

В связи с этим от лица руководителя аудиторской группы рекомендуется:

- внести необходимые изменения и дополнения в первичные учетные документы по учету поступления основных средств;

- обеспечить осуществление плановых и внеплановых проверок правильности и полноты оформления первичных документов по учету поступления основных средств;

- ужесточить контроль над процессом формирования первоначальной стоимости основных средств;

- провести проверку уровня квалификации имеющих в штате бухгалтеров на факт знания положений учетной политики организации в части формирования первоначальной стоимости объектов учета;

- обеспечить повторные проверки первоначальной стоимости объектов в процессе расчета сумм амортизации по ним.

Выявленные в ходе аудиторской проверки ошибки и нарушения, в данном случае, не приводят к существенному искажению данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но, несмотря на это, данные замечания должны быть устранены, ошибки должны быть исправлены.

В целом же, состояние бухгалтерского учета в организации во всех существенных аспектах соответствует требованиям Федерального Закона от 06.12.2011.г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Применяемые методы ведения учета, в пределах произведенной выборки, соответствуют законодательству Российской Федерации, нормативным актам России. Принципы и методы ведения бухгалтерского учета закреплены в Учетной политике.

Бухгалтерский учет в данной организации дает необходимую информацию о состоянии и движении имущества, денежных средств, кредитов, фондов, о расходах и доходах, а также о финансовых результатах деятельности.

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации АО «Бирюли» по состоянию на 31 декабря 2018 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2018 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

3.3. Совершенствование процессов бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств

Вопросы совершенствования бухгалтерского учета поступления основных средств являются достаточно актуальными.

На сегодняшний день большинство организаций используют автоматизированные способы ведения учета. Эффективность бухгалтерского учета основных средств зависит от правильности выбора программного обеспечения, его комплектации и конфигурации. Правильно подобранная программа минимизирует степень неточности в отражении хозяйственной деятельности в зависимости от специализации организации и участка учета. Бухгалтеру необходимо действовать в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами, поэтому рекомендуется организации устанавливать программные обеспечения для непрерывного обеспечения сотрудников бухгалтерии нормативно-правовыми актами, в последних редакциях, и информацией необходимой для качественного ведения бухгалтерского учета. Совершенствование автоматизированного учета в организации можно добиться следующими действиями: проводить диагностику компьютерной системы и следить за обновлениями программного обеспечения; создание базы данных по инвентарным карточкам объектов основных средств; наладить производственные взаимосвязи со сторонней организацией, обеспечивающей своевременную защиту электронно-вычислительных машин.

Наряду с автоматизацией ведения учета, главным критерием повышения эффективности учета поступления основных средств является повышение контроля и качества организации бухгалтерской службы. В данном направлении по повышению эффективности учета можно выделить следующие мероприятия: повышение уровня квалификации персонала, создание комиссии по контролю надвведением бухгалтерских документов (для улучшения аналитического учета), проведение внеплановой инвентаризации и тому подобное.

Затрагивая вопрос о совершенствовании бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, необходимо уделить внимание и мероприятиям, направленным на совершенствование аудита поступления основных средств.

Как правило, одним из основополагающих этапов проведения аудита является этап планирования, при котором определяются основное содержание и длительность этапов аудита. В связи с этим, мы предлагаем проводить аудит поступления основных средств в разрезе этапов, представленных на рисунке 3.

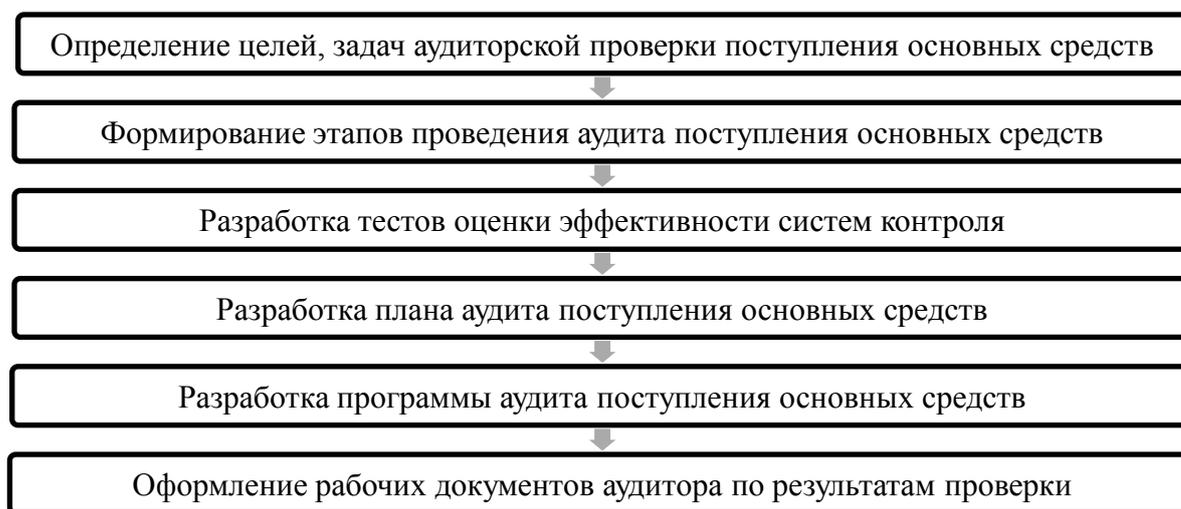


Рис. 3 – Предлагаемые этапы проведения аудита поступления основных средств

Как уже было указано ранее, на сегодняшний день существует большое количество методик проведения аудита поступления основных средств. Но все имеющиеся методики нуждаются в доработке и совершенствовании основных положений. В связи с этим, мы предлагаем три основных направления совершенствования аудита поступления основных средств: улучшение процесса документирования аудита путем разработки новых рабочих документов аудитора; использование наиболее эффективных методик расчета уровня существенности и аудиторского риска; формирование научно-обоснованной аудиторской выборки.

С учетом вышепредставленных направлений, нами были разработаны конкретные меры совершенствования аудита поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал.

В целях совершенствования процесса документирования, мы предлагаем в процессе аудиторской проверки применять рабочий документ аудитора «Классификатор возможных нарушений по поступлению основных средств в счет вклада в уставный капитал» (таблица 22).

Таблица 22 – Рабочий документ аудитора «Классификатор возможных нарушений по поступлению основных средств АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

№ п/п	«Слабые участки» в системе внутреннего контроля	Возможные нарушения в бухгалтерском учете и отчетности	Процедуры, направленные на выявление нарушений
1	Аналитический учет основных средств в инвентарных карточках	Не соблюдение требования полноты занесения реквизитов или отсутствие инвентарных карточек	Аналитические процедуры
2	Материальная ответственность в отношении основных средств	Ответственность только за собственные ОС	Проверка организации материальной ответственности
3	Соответствие информации о наличии ОС в Главной книге и инвентарной карточке	Неправильное начисление амортизации	Арифметические расчеты и сравнение
4	Оприходование основных средств	Неправильное исчисление первоначальной стоимости	Инспектирование бухгалтерских записей

Данный рабочий документ целесообразно применять при осуществлении проверки операций по поступлению основных средств. В нем перечисляются основные возможные нарушения и способы их выявления.

Также предлагается применение еще одного рабочего документа аудитора – «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ (таблица 23).

Данный документ позволяет в компактном виде представить перечень всех выявленных в ходе аудиторской проверки ошибок и определить уровень их существенности.

Таблица 23 - «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности	Результаты аудиторской проверки	Сумма, руб.
Существование и полнота	Реальность объекта учета подтверждена первичными документами	-
Права и обязательства	Право собственности организации на объект подтверждается документами	-
Возникновение	Отраженные в БУ операции по поступлению ОС имеют место в течение отчетного периода	-
Стоимостная оценка	Рассчитанная первоначальная стоимость соответствует фактическому значению	-
Измерение	В учете операции отражены в правильной оценке согласно законодательству и учетной политике	-
Представление и раскрытие	Не выявлены факты нарушения положений бухгалтерского учета	-
	Данные об объекте учета отражены в отчетности полностью	-
	Все финансово-хозяйственные операции классифицированы правильно	-

На наш взгляд, применение представленных в данном разделе рабочих документов будет способствовать более рациональной и эффективной организации аудита поступления основных средств.

Совершенствование процессов планирования и проведения аудита на сегодняшний день имеет первостепенное значение, так как от рациональности организации данных процессов зависит уровень успешности проведения самой аудиторской проверки, содержательность и объективность аудиторского заключения, вместе с этим и эффективность мер, содержащихся в нем.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На сегодняшний день гарантом производственной деятельности любой сельскохозяйственной организации является наличие достаточного количества основных средств. В соответствии с этим, возрастает роль бухгалтерского учета основных средств, так как именно система бухгалтерского учета обеспечивает надлежащий учет и сохранность данных объектов.

При этом особое внимание следует уделять процессу формирования основных средств в организации, или же процессу их поступления. Именно при поступлении определяется первоначальная стоимость основного средства, выявляется порядок его дальнейшего учета.

Для любой организации, вне зависимости от объема поступления, большое значение имеет организация должного бухгалтерского учета поступления основных средств.

Как уже ранее было сказано, основные средства являются неотъемлемой составной частью любого производственного процесса, тем самым обеспечивают производство и выпуск готовой продукции. В связи с этим следует признать актуальным обеспечение контроля над процессом поступления основных средств в организацию и обеспечение сохранности основных средств при дальнейшем их использовании, посредством применения различных аудиторских процедур.

На основании теоретических данных, отраженных в первой главе данной выпускной квалификационной работы, мы можем сказать, что на данный момент не существует единой методики проведения аудита поступления основных средств, что, естественно, усложняет осуществление такой проверки, в частности в сельскохозяйственных организациях, имеющих отраслевые особенности деятельности. В связи с этим, проведение аудита поступления основных средств осуществляется преимущественно в соответствии с Международными стандартами аудита, которые содержат основные положения и правила проведения аудиторских проверок.

Во второй главе данной курсовой работы приведена экономическая характеристика АО «Бирюли» Высокогорского района РТ и представлена оценка его финансового положения. В соответствии с этим, мы можем сказать, что рассмотренная нами организация имеет устойчивое финансовое положение и хорошие перспективы для дальнейшего экономического роста.

Следует отметить, что совокупность показателей, рассчитанная во второй главе данной работы, входит в состав аналитической информации, которая применяется в процессе бухгалтерского учета и проведения аудита поступления основных средств.

В третьей главе выпускной квалификационной работы раскрыт непосредственно сам процесс бухгалтерского учета и аудита поступления основных средств. В частности, нами был рассмотрен порядок оформления бухгалтерских записей в АО «Бирюли» при различных способах поступления основных средств. Также была разработана общая стратегия и общий план аудита, были проведены аудиторские процедуры и на основании полученных результатов составлены рабочие документы. В результате проведения аудиторской проверки были выявлены следующие нарушения и ошибки:

- в первичных учетных документах, которыми, непосредственно, оформляется поступление основных средств, заполнены не все реквизиты
 - в накладных не выделены суммы налога на добавленную стоимость;
 - в инвентарных карточках учета объектов не заполнены следующие реквизиты: организация-изготовитель, документ о вводе в эксплуатацию; дата выпуска;
 - неправильно определена первоначальная стоимость транспортного средства, поступившего в счет вклада в уставный капитал (в первоначальную стоимость не были включены затраты по монтажу полученного основного средства);
 - в связи с наличием искажений в величине первоначальной стоимости основного средства, полученного в счет вклада в уставный капитал, неправильно исчислена месячная сумма амортизации.

В силу того, что выявленные ошибки были признаны несущественными, нами было составлено положительное аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

В целях совершенствования процесса аудита поступления основных средств нами было предложено в ближайшее время разработать отдельную методику, с учетом отраслевых особенностей сельскохозяйственной организации. Также нами были разработаны две формы рабочих документов аудитора - «Классификатор возможных нарушений по поступлению основных средств в счет вклада в уставный капитал» и «Обобщение ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности» - использование которых, на наш взгляд будет способствовать более рациональной и эффективной организации аудита поступления основных средств в изучаемой организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru>.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.consultant.ru>.
3. Беликова Т. Н., Минаева Л. Н. «Все о счетах бухгалтерского учета» 3-е изд. — Питер, 2015–160с.
4. Голикова О.В. «Проблемы учета и аудита основных средств и варианты их решения в соответствии с международными стандартами» // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева №4, том 1. - 2017 – С.1-9.
5. Голикова, О.В., Васильева, Е.А. Методологические аспекты оценки аудиторских рисков // Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищева. - 2016. - Т. 2. - № 2. - С. 85-93.
6. Голубинцева К. Б. Учет поступления и использования основных средств // Молодой ученый. — 2014. — №21.2. — С. 15-18. — URL <https://moluch.ru/archive/80/14403/> (дата обращения: 06.05.2019).
7. Васильева Е.А., Голиков О.И., Калашникова И.А. Методологические положения функционирования внутреннего контроля в системе управления организацией // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2016. Т. 2. № 3. С. 50-58.
8. Епанчинцев В.Ю., Методика аудиторской проверки основных средств / Вестник ОмГАУ - №2 (22) – 2016. –С.307-314.
9. Ларина А.А. Методические основы применения циклического подхода при составлении программы аудита // Учет и статистика. 2014. № 24. С. 44–51.
10. Логвинов, Е.Л., Семенова, А.Н. Проблемы учета и аудита основных средств и варианты их решения в соответствии с международными

стандартами / Е.Л. Логвинов, А.Н. Семенова // Экономические исследования и разработки. - 2017. - №1. - С. 15-25.

11. Логвинова Т.И. Обоснование методики формирования программы аудиторской проверки // Альманах современной науки и образования. 2014. № 5-6. С. 96–9.

12. Мыльникова Т.А. Характеристика различных подходов к формированию методики аудита финансовой отчетности // Вестник Российского университета кооперации. 2015. № 4. С. 38–41.

13. Мысенко С.М. Методические особенности проверки амортизации основных средств при проведении аудита // Экономика и управление. 2014. № 11. С. 72–76.

14. Мялкина А.Ф. К вопросу об аудиторских процедурах и оценке системы внутреннего контроля основных средств коммерческого предприятия / Ж.: Социально-экономические явления и процессы - №12 – 2015. – С.44-50.

15. Новодворский, В.Д., Лисенков, А.М. Инвентарный объект и классификация основных средств в современной практике хозяйствования // Современный бухучет. - 2014. - № 7 - 8.

16. Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2014., 560 с.

17. Приображенская В. В. «Теория и практика бухгалтерского учета производственных и внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов)» — Инфра-М, Магистр, 2014–240 с.

18. Проняева Л.И., Агошкова Н.Н. Модели оценки основных средств в российской и международной учетной практике // Все для бухгалтера 2015. № 5. С. 10–18.

19. Санникова М.О., Санников А.С. Об эволюции концепций и принципов аудита в контексте развития общественных отношений // Аудитор. 2014. № 11. С. 32–36.

20. Сташук Л. Н. Учет основных средств и пути его совершенствования на малом предприятии // Молодой ученый. — 2016. — №20. — С. 423-427. — URL <https://moluch.ru/archive/124/34251/> (дата обращения: 06.05.2019).
21. Сунгатуллина Р.Н., Клинова Е.А. Разработка программ аудита при циклическом подходе // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2. С. 59–64.
22. Туякова, З.С., Саталкина, Е.В. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера // Международный бухгалтерский учет. – 2016. - № 23 (413). – С. 19-32.
23. Шулепина С. А., Бадалянец С. В. Бухгалтерский учет основных средств и пути его совершенствования // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. 39. – С. 2121–2125. – URL: <http://e-koncept.ru/2017/970751.htm>.
24. Юдина Г. А. Основы аудита: учеб.пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. 4-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2014.
25. Якимова В.А. Сравнительная оценка эффективности аудиторских доказательств при обосновании решения о модификации аудиторских процедур // Актуальные проблемы экономики и права. 2014. № 1. С. 165–173.
26. Gul'penko K. V. [Effect of revaluation of fixed assets in the financial performance of the transport company]. Problemy sovremennoy ekonomiki. 2015, Vol. 4, P. 362-367.
27. Zolotareva G. I., Bakhmareva N. V. [Prerequisites for accounting and analytical support for planned upgrading fund assets]. Vestnik SibGAU. 2016, Vol. 17, No. 2, P. 510-517.
28. Zolotareva G. I., Bakhmareva N. V. [Indicators of accounting and analytical control system of renewal of fixed assets of the enterprises of the space industry]. Audit i finansovy analiz. 2016, No. 4, P. 87-93.
29. Klychova G.S., Zakirova A.R., Mukhamedzyanov K.Z., Sadrieva E.R., Klychova A.S.. Development of audit system for operations with fixed assets

as a tool for efficiency improvement of social activity of the enterprise // Journal of Engineering and Applied Sciences 12 (19): 4966-4973, 2017

30. Klychova G.S., Fakhretdinova E.N., Klychova A.S., Antonova N.V. Development of accounting and financial reporting for small and medium-sized businesses in accordance with international financial reporting standards // Asian Social Science. 2015. T. 11. № 11. C. 318-322.

Содержание пообъектного подхода: разделы аудита совпадают с объектами учета

Достоинства пообъектного подхода

- позволяет более подробно и детально исследовать отдельные операции, снизить аудиторский риск;
- усиливает внутренний контроль над членами аудиторской группы;
- методически более правильное проведение аудита, так как законодательство регламентирует учет и налогообложение конкретных объектов бухгалтерского учета;
- простота и понятность для членов аудиторской группы, легкость формирования плана аудита

Недостатки пообъектного подхода:

- не учитывается специфика хозяйственной деятельности организации;
- увеличивается трудоемкость проведения аудита, так как одинаковые хозяйственные операции и документы неоднократно проверяются различными членами группы аудиторов;
- нерациональное использование времени работы аудитора.

Структура сегментов аудита при пообъектном подходе

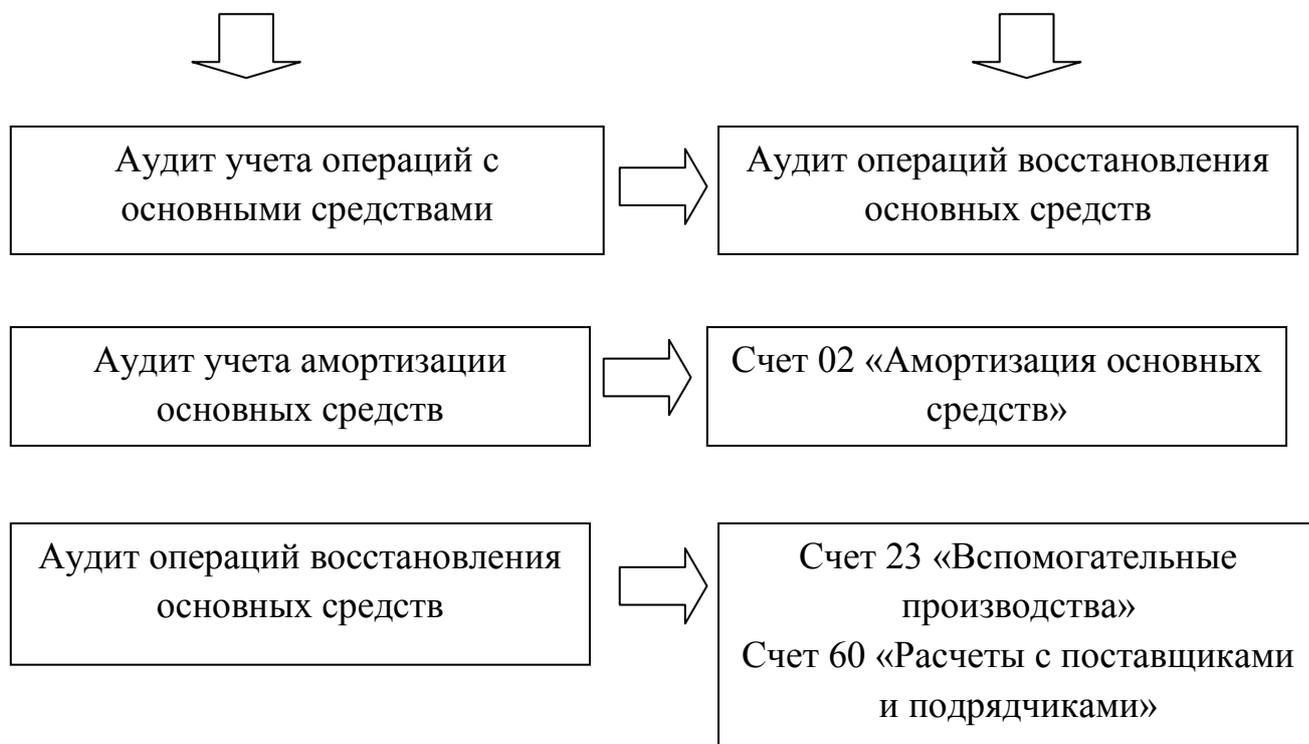


Рис. 1 - Содержание пообъектного подхода при аудите основных средств



Рис. 2 - Содержание циклического подхода при аудите основных средств

Таблица 1 – Проверка цикла хозяйственных операций по формированию основных средств

Планируемый вид работ	Аудиторские процедуры	Источники информации
Проверка источников поступления и документального оформления операций поступления основных средств	Просмотр и сопоставление документов	- Акт приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1), - Инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. ОС-6), - Главная книга по сч. 01, 08, 75
Оценка расходов, включаемых в первоначальную стоимость объектов основных средств	Арифметическая проверка, просмотр и сопоставление документов	
Проверка правильности определения инвентарного объекта и его отнесения к основным средствам	Просмотр и сопоставление документов	
Проверка своевременности отражения вложений во внеоборотные активы в составе основных средств		

ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда для ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и

проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей

(лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при необходимости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия ЗАО «Бирюли» Высокогорского района РТ и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.