

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи

УДК:

ТАБАЕВА САБИНА МАРАТОВНА

**«Бухгалтерский учет и методика проведения аудиторской
проверки основных средств организации»**

Специальность: 5А 230901 - “Бухгалтерский учет (по реальному сектору)”

Диссертация

Выполненная для получения академической степени магистра

Научный руководитель

проф., д.э.н. А.Каримов

ТАШКЕНТ – 2018

СОДЕРЖАНИЕ:

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	7
1.1. Экономическая сущность основных средств, особенности организации их учета и аудита	7
1.2. Нормативно-правовое регулирование учета и аудита основных средств в организациях.....	17
Выводы по главе 1.....	23
ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	25
2.1. Порядок ведения и учет движения основных средств.....	25
2.2. Учет последующих операций по эксплуатации основных средств.....	38
2.3. Применение МСФО с целью совершенствования учета основных средств.....	45
Выводы по главе 2.....	52
ГЛАВА 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	55
3.1. Организация, этапы и методика проведения аудиторской проверки основных средств.....	55
3.2. Аудиторская проверка движения основных средств по существу.....	62
Выводы по главе 3.....	71
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	73
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	79
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	83

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы магистерской диссертации. Состояние материально-технической базы во многом зависит от благосостояния организации в целом. Как правило большинство потенциальных контрагентов главным образом уделяют большое внимания именно материально-технической базе, но в условиях рыночных отношений под влиянием некоторых МСФО и подхода с точки зрения ликвидности показателей, ситуация в организациях ухудшилось и это привело к инвестиционному кризису. Результатом таких перемен стало обострение процессов физического и морального износа основных средств, главным образом это сказалось в части активов предприятий, что в свою очередь, завершилось накоплением огромного количества изношенных объектов.

Одна из главных задач промышленности, как структурной составляющей экономики любой страны - повышение эффективности и качества производства и значительное увеличение отдачи капитальных вложений и основных фондов, являющихся материальной базой производства и производительных сил страны. Численный и качественный рост улучшение средств труда на основе непрерывного научно-технического прогресса - это решающая предпосылка неуклонного роста производительности труда и стабильного развития любого хозяйствующего субъекта.

В условиях модернизации и диверсификации экономики одним из актуальных вопросов организации бухгалтерского учета в Узбекистан является, создание условий для предпринимателей и инвесторов, с целью активизация экономической деятельности. В своих выступлениях Президент Республики Узбекистан Ш.Мирзиёев не раз повторял, что “в последующие годы будет продолжен взятый нами курс на обеспечение высоких устойчивых темпов роста, макроэкономической сбалансированности, модернизации и диверсификации экономики. Это результат глубоко продуманных и взвешенных подходов в экономической

политике. Мы всегда должны помнить простую истину – без инвестиций, нет технического, технологического обновления и модернизации производства, нет прогресса и в целом страны. Устойчивый приток иностранных инвестиций в нашу экономику убедительно свидетельствует об эффективности проводимого нами экономического курса на обновление и модернизацию нашей экономики, и, в первую очередь, создание в нашей стране благоприятного климата и надежных гарантий для зарубежного инвестора”¹. Привлечение иностранного капитала требует гарантий возврата, а, следовательно, и надежной экономической политики. Таким образом, необходимость в совершенствовании технической базы, обновления основных средств и их отражение в учете и отчетности объективная необходимость.

Совершенствование управления предприятием, создания рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета. Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств и прочих экономических ресурсов, что позволяет осуществить финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов.

В современных условиях для нормального функционирования промышленных предприятий, безусловно, необходимо наличие современных, отвечающих определенным требованиям основных фондов. Всем вышесказанным обуславливается актуальность данной темы.

Целью данной магистерской диссертации является комплексное исследование теоретических и практических вопросов учета и аудита основных средств, с применения различных систем и методов их ведения, согласно МСФО и НСБУ, а также особенности проведения аудита основных фондов, с учетом особенностей деятельности предприятия и её

¹ Мирзиёев Ш.М. Мы все вместе построим свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан. Доклад на расширенном заседании Кабинета Министров по итогам 2016 года. - Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 13 с.

организационно-правовой формы, на основе изучения методической и практической документации объекта исследования.

Достижение поставленной цели обеспечивается решением следующих **задач**:

1. Изучить нормативно-правовую основу, сущность методики организации и ведения учета основных средств, а также их аудита.
2. Исследовать и уточнить содержание понятия «основных средств» с целевой ориентацией на решение актуальных задач обеспечения качества и эффективности процесса производства;
3. Определить состав и порядок учета основных средств, а также последовательность их документального оформления;
4. Проанализировать и систематизировать порядок признания, оценки, научно обоснованной классификации, порядок расчётов амортизации и восстановления, с учетом особенностей вида деятельности субъекта.
5. Раскрыть вопросы совершенствования методов, порядка учета и аудита основных средств в системе управления на отечественных предприятиях.

Объектом магистерской диссертации является деятельность ООО «STALDOM MODUL» по осуществлению порядка учета и аудита основных средств, а **предметом** магистерской диссертации является организационно-методическое обеспечение процесса учета и аудита движения основных средств хозяйствующих субъектов.

Теоретическая и практическая значимость магистерской диссертации заключается в уточнении содержания понятия «основные средства», систематизации процедур, применяемых при учете и аудите основных средств, изучении и совершенствовании организационно-методических подходов по организации учета и аудита материально-технической базы. Результаты проведенной работы могут быть

использованы сотрудниками службы бухгалтерского учета при осуществлении учета различных видов основных средств при формировании бухгалтерской финансовой отчетности, а также при проведении аудиторской проверки основных средств.

По своей структуре магистерской диссертации состоит: из введения, трёх глав, выводов и предложений, списка литературы по данной теме, а также приложений.

В вводной части работы обоснованы актуальность темы, ее значение, цель и задачи исследования.

В первой главе магистерской диссертации рассмотрены теоретические и правовые вопросы сущности и значения основных средств.

Во второй главе раскрыты методика, процедуры и порядок учета и расчётов по движению основных средств, применяемые при различных системах учета, а также анализ данных на основе практического материала и прочей документации. Дана сравнительная характеристика учета основных средств, согласно МСФО и НСБУ.

Третья глава, посвящена вопросам особенностей проведения и методики аудита основных средств.

В заключительной части магистерской диссертации обобщены выводы по приведенному материалу и дана попытка разработки рекомендаций по вопросам учета и аудита основных средств.

В работе приведено 10 таблиц и несколько схем из последней научной литературы и разработки автора на основе практического материала исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Экономическая сущность основных средств, особенности организации их учета и аудита

Развитие экономики во всем мире определяется, прежде всего, уровнем энерговооруженности и уровнем инженерно-технической оснащенности любого производства, а для любого производства необходимы основные средства. Они же занимают основной удельный вес в общей сумме основного капитала хозяйствующего субъекта. В настоящее время стремительно развиваются технологии, растет конкуренция за качество конечного продукта. Повышается роль учета и контроля над рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и внеоборотных средств предприятия.

Обеспеченность основными средствами в необходимом количестве и ассортименте, полное и эффективное их использование - один из важнейших факторов увеличения объема производства на предприятиях. От количества, стоимости, качественного состояния, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению всех его технико-экономических показателей: росту производительности труда, повышению фондоотдачи, увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений.

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов - средств труда и материальных условий процесса труда (см. рисунок 1). Средства труда состоят из: станков, рабочих машин, передаточных устройств, инструмента и прочие, а материальные условия процесса труда - это производственные здания, транспортные средства и другие.

Причины, по которым однотипные предприятия имеют разное экономическое развитие, заключаются во взаимодействии элементов основных средств и прочих активов, образующих основу функционирования предприятия.



Рисунок 1. Схема кругооборота материальных условий процесса труда или воспроизводства основных средств²

Именно основные средства создают возможность для реализации потенциала развития предприятия, заложенного во взаимодействии различных элементов в направлении их интеграции. С другой стороны, основные фонды образуют потенциал рыночной позиции предприятия. С этих точек зрения рассматриваются основные средства в бухгалтерском учете.

В состав **основных средств** включаются материальные активы одновременно, отвечающие следующим критериям:

- а) срок службы более одного года;
- б) предметы стоимостью более пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на

² Завалишина И. Современный бухгалтерский учет. Учебное пособие – Т.: Норма, 2014г., 112 с.

момент приобретения), за единицу (комплект)³.

Руководитель предприятия имеет право устанавливать на отчетный год меньший предел стоимости предметов для их учета в составе основных средств. Независимо от срока службы и стоимости, в состав основных средств не включаются:

- а) специальные инструменты и приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);
- б) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
- в) постельные принадлежности;
- г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т. д.);
- д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;
- е) временные (нетитульные сооружения), приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- ж) сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;
- з) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т. п.).

В составе основных средств также учитываются земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель, в арендованные объекты основных средств, включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Для исследования понятия основных средств, как экономической

³ НСБУ № 5 «Основные средства». Утвержден Приказом министра финансов от 09.10.2003 г. № 114, зарегистрированным МЮ 20.01.2004 г. № 1299. Норма Т.: 2011г. 34 с.

категории, необходимо рассмотреть определения и экономическую сущность данного актива. Например, согласно Г. Николаева, основные средства⁴ - это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности. Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они снашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

Ф. Гулямова выделяет следующие отличительные аспекты основных средств. «Основные средства - обычно выступают как часть производственного процесса, и имеют свои отличительные особенности среди хозяйственных средств.

Во-первых, они многократно участвуют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на создаваемые продукты с помощью механизма амортизационных отчислений.

Во-вторых, процесс воспроизводства основных средств носит длительный характер, что реализуется в деятельности предприятия с помощью процесса капиталовложений. К этому добавим, что размер основных средств должен быть оптимальным для данного предприятия»⁵.

Из сказанного следует, что основные средства - это стержень деятельности предприятия, основа его экономической эффективности.

⁴ Николаева Г.А., Сергеева Т.С. Бухгалтерский учет. – М.: Приор, 4-е переизд., 2015 г., стр. 56.

⁵ Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Тошкент: NORMA, 3-е переизд., 2015 год. 196 стр.

Анализ обновления основных фондов за 2016 год показывает, что коэффициент обновления промышленно-производственных основных фондов в отрасли промышленности в целом составил 19,1 процента, из них в обрабатывающей промышленности 29,4 процента и горнодобывающей промышленности, и разработке карьеров 11,5 процента.

При этом, уровень рентабельности предприятий промышленности составил 15,1 процента.

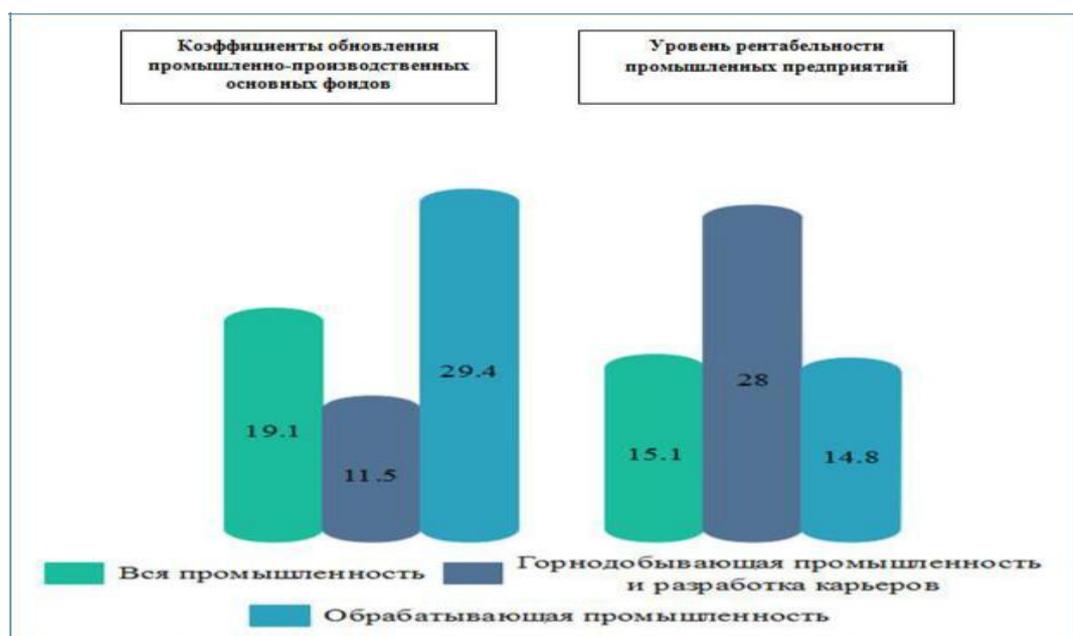


Рисунок 2. Коэффициенты обновления промышленно-производственных основных фондов и уровень рентабельности промышленных предприятий по видам экономической деятельности за 2016 год⁶

Эти особенности основных средств находят отражение, как в их оценке, так и в организации их учета в организациях и предприятиях. Правила организации учета основных средств сгенерированы в НСБУ №5 «Основные средства», что можно отразить в виде концептуальной таблицы (таблица 1).

⁶ www.stat.uz. Экспресс информация по основным показателям отраслей промышленности Республики Узбекистан за 2016 год.

Таблица 1

**Сравнительная характеристика и особенности основных средств
согласно НСБУ № 5 «Основные средства» и МСФО № 16⁷**

Показатели	НСБУ 5	МСФО 16
Признание в качестве актива	а) есть уверенность поступления на предприятие будущей экономической выгоды, связанной с активом; б) стоимость актива может быть точно оценена.	а) имущественный контроль над активами; б) получение будущей экономической выгоды; в) возможность надежной оценки
Требования и критерии предъявляемые ОС	а) срок службы более одного года; б) предметы стоимостью более пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект).	это необоротные средства, которые: а) направлены на эксплуатацию в ходе производственного процесса или поставки товаров, оказания услуг, в том числе и при сдаче в аренду или в административно-директивных целях; б) предназначены к эксплуатации на предприятиях в течение более чем 1 отчетного года.
Оценка	- первоначальная стоимость; - амортизируемая стоимость; - текущая стоимость; - остаточная стоимость; - ликвидационная стоимость.	- историческая стоимость; - справедливая рыночная стоимость; - амортизируемая величина; - ликвидационная стоимость.

Исходя из вышеприведенного выделим основные задачи бухгалтерского учета основных средств:

- правильное оформление документов и своевременное отражение поступления и движения основных средств;
- достоверное определение результатов последующих операций учета основных средств;

⁷ Разработка автора на основе материалов НСБУ № 5 и МСФО № 16.

- правильное исчисление износа и определение фактических затрат, связанных со списанием основных средств;
- контроль над наличием, сохранностью основных средств с момента принятия к бухгалтерскому учету до момента выбытия;
- проведение анализа использования основных средств;
- обеспечение объективной информации для заполнения бухгалтерской отчетности.

Большое значение при решении задач бухгалтерского учета имеет аудиторская проверка. Аудит, можно охарактеризовать, как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых и других финансовых обязательств, и требований экономического субъекта с целью выявления резервов, а также получения выводов о финансовом состоянии предприятия.

Потребность в аудите связана с необходимостью получения специальных знаний для проведения проверок на профессиональном уровне; получением объективной информации о состоянии учета и отчетности на предприятии и его кредитоспособности; правильным ведением предпринимательства и его качества. Аудиторы также должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на ее проведение, не снижая качества.

Задачи аудита связаны с целью проведения аудита основных средств, можно сформулировать в обобщенном виде, как:

- проверка законности финансово-хозяйственных операций по учету основным средствам;
- проверка состояния бухгалтерского учета основных средств и их отражения в отчетности;
- проверка достоверности важнейших показателей отчетности, касающихся увеличения отдачи капитальных вложений и основных фондов, являющихся материальной базой производства, производительных сил и др.;
- исследование хозяйственной деятельности с целью выявления

внутрипроизводственных резервов;

- проверка состояния и эффективности использования ресурсов, в виде основных средств.

Целью аудита являются проверка достоверности и реальности финансовой отчетности и подтверждение ее соответствия, а также выражение мнения аудиторской организации о достоверности учетной информации и ее соответствия нормативным актам.

В современных организациях сформированы службы внутреннего аудита, а также могут привлекаться специалисты независимых аудиторских фирм, в качестве внешнего аудита. В зависимости от вида аудиторской проверки, различают задачи аудита (таблица 2).

Таблица 2

Задачи аудита основных средств⁸

№	Внутренний аудит	Внешний аудит
1.	проверка точности записей об ОС	проверка и заключение о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия;
2.	контроль над сохранностью основных средств	оценка совершаемых хозяйственных операций по ОС и их соответствие законодательству и нормативным актам;
3.	предотвращение ошибок и злоупотреблений при организации учета ОС	качество бухгалтерского учета ОС;
4.	строгое соблюдение процедур контроля над ОС	проверка правильности экономических расчетов (перевода стоимости ОС в расходы);
5.	контроль над выполнением заданий и плановых финансово-экономических показателей	анализ финансового состояния предприятия;
6.	определение эффективности отдельных операций по ОС	оценка ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости и состоятельности;
7.	достоверность, объективность, полнота информации об ОС	постановка учета ОС, оказание практической помощи в его совершенствовании;

⁸ Аудит. Под общей редакцией д.э.н. М.М.Тулаходжаевой, к.э.н. Т.И.Джураева и к.э.н. Гулямовой Ф.Г. :ТГЭУ, НАБАРУз- переизд. 4-е допол., 2013 г., 149 с.

8.	эффективность и оценка финансово-хозяйственной деятельности при проверке	оказание консультаций по различным вопросам учета и движения ОС;
9.	разработка предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и анализа ОС	рекомендации по совершенствованию учета ОС
10.	соблюдение нормативных правовых актов и стандартов по учету ОС	

Основная задача внутреннего аудита – помочь работникам предприятия квалифицированно выполнять свои обязанности. В результате проверки, анализа и консультирования службой внутреннего аудита организация будет подготовлена к проверке внешними аудиторами и другими органами контроля. Таким образом, реализация выше приведенных задач позволит повысить сохранность основных средств, а также эффективность их использования.

Аудит основных средств - важная часть проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, так как при проверке производственных отчетов надежность и достоверность аудита операций с основными средствами определяется достоверностью оценки имущественного состояния. Исходя из чего можно определить или сформировать цель аудита. Целью аудита, является установление соответствия применяемой на предприятии методики учета основных средств, отраженной в приказе руководителя организации «Учетная политика», нормативным и законодательным актам, действующим на территории Республики Узбекистан и регулирующим учет поступления, наличия и движения основных средств.

Для целей бухгалтерского учета основные средства классифицируются по различным признакам. Классификация основных средств по различным признакам играет большую роль для получения достоверной информации об объектах основных средств и их правильного учета (таблица 3).
Хозяйственный инвентарь – металлические и другие шкафы, ящики с

изоляция, печатные станки, ковры, аппараты. Долголетние декоративные насаждения на площади организации.

Таблица 3

Единая типовая классификация основных средств⁹

№	Признак группировки	Виды основных средств	Наименования основных средств
1.	по назначению	производственные	машины и оборудование производственного назначения
		непроизводственные основные фонды	мебель, транспортные средства
2.	по натурально-вещественному свойству (по составу)	здания	цеха, гаражи, помещения АУП, складские и другие виды
		сооружения	автомобильные дороги, мосты, водонапорные башни, станции, трубы на отдельных фундаментах, бункера
		передаточные устройства	нефтепроводы, газопроводы, электрические сети, трубопроводы, тепловые сети и трансмиссии
	машины и оборудование	машины и оборудование	генераторы, трансформаторы, двигатели, турбины, паровые машины, ядерные реакторы и т.д.
		машины и оборудование прессы и силовые	кузнечные и прессы, сварочные аппараты, станки для металлообработки и т.д.
		измерительные регулирующие устройства	амперметры, весы, водомеры и т.д.
		Электронно-вычислительные машины	офисное оборудование и компьютеры
		прочие машины и оборудование	оборудования телефонных станций, пожарные машины и др.
	транспортные средства	Грузовые	тракторы, прицепы, грузовые машины,

⁹ Согласно приложения к учетной документации и практическим материалам по ООО «STALDOM MODUL»

			погрузчики, вагоны, морской транспорт и пр.
		Легковые	легковые автомобили
3.	по принадлежности	собственные	по видам
		арендованные	по видам
4.	по признаку использования	В эксплуатации	
		На складе (в запасе)	
		На консервации	

И конечно же прочие основные средства, в состав которого входят капитальные затраты на аренду, музейные ценности и фонды библиотек.

Хотя сортировка основных средств по видам раскрывается в основе их аналитического учета. Классификация основных средств необходима для обеспечения единообразия группировки основных средств в учете и отчетности всеми организациями независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы.

Обычно основные средства сортируются по отраслевому свойству, по назначению, по видам, по приспособлению и по использованию, поэтому в большинстве всех предприятий используется единая типовая классификации основных средств.

1.2. Нормативно-правовое регулирование учета и аудита основных средств в организациях

Бухгалтерский учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами и стандартами. Таким образом обеспечивается единообразный подход различных хозяйствующих субъектов к формированию финансовых отчетов. Добиться того, чтобы бухгалтерская информация в организации была объективной, достоверной, понятной и защищенной для пользователей, можно лишь при грамотном использовании основных нормативных документов. Условно можно выделить четыре уровня таких нормативных документов (см. рисунок 2).

Введение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный уровень регулирования и

контроля. В зависимости от назначения и уровня нормативные документы выполняют различные функции.

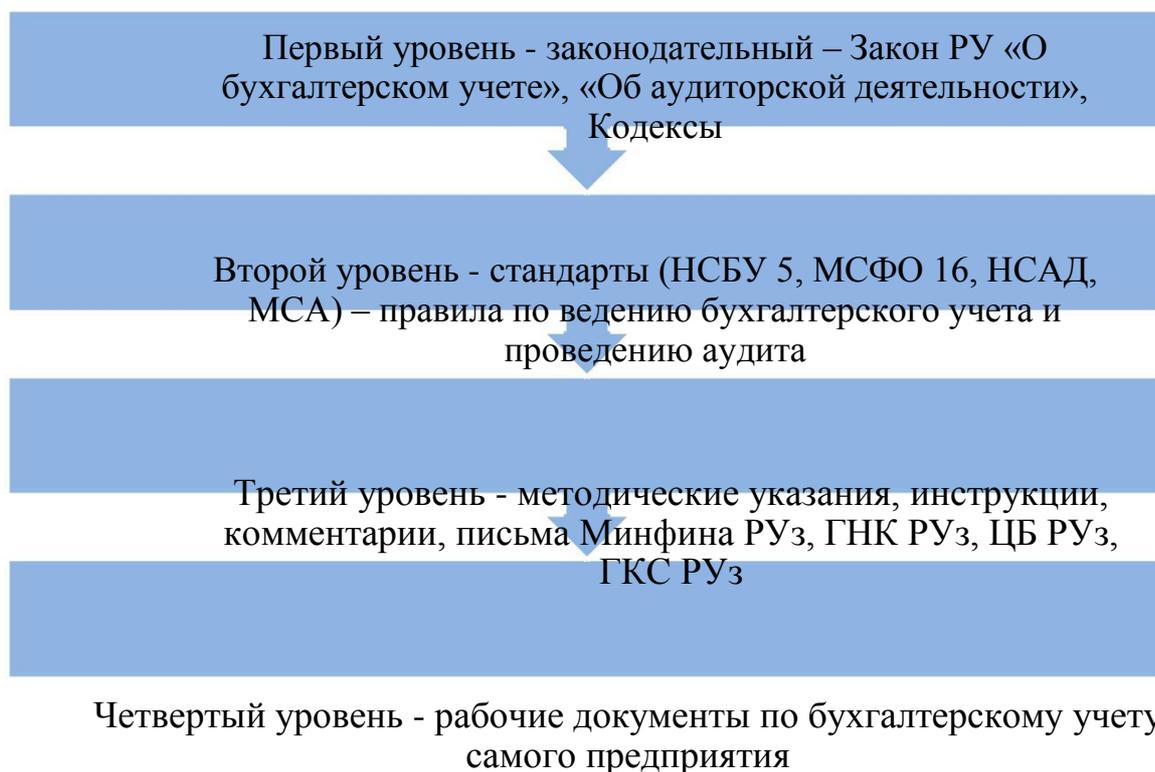


Рисунок 2. Основополагающие нормативно-правовые акты для организации учета и аудита ОС¹⁰

Для того чтобы знать, к какому нормативному акту относится та или иная ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен быть осведомлен об основных понятиях, терминах, представленных в данных документах.

Первый уровень – Законы, Кодексы, Постановления Олий Мажлиса, Указы Президента, Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан. Нормативные акты первого уровня определяют основополагающие положения о ведении и организации бухгалтерского учета на предприятиях. Например, Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (2016) согласно ст.17 «Основные средства и нематериальные активы учитываются по их первоначальной (восстановительной) стоимости. Списание стоимости основных средств и нематериальных активов осуществляется путем начисления износа

¹⁰ www.naba.uz. Раздаточный материал к учебным программам курсов «Главный бухгалтер по НСБУ».

(амортизации) до полного погашения их стоимости или выбытия объекта. Амортизационные отчисления производятся с месяца, следующего за вводом в эксплуатацию объекта. Стоимость земли амортизации не подлежит.

Гражданский кодекс (1996), «ст. 83. Имущество как объект гражданских прав подразделяется на недвижимое и движимое.

К недвижимому имуществу относятся: участки земли, недра, здания, сооружения, многолетние насаждения и иное имущество, прочно связанное с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно. Законом к недвижимому может быть отнесено и иное имущество.

Особенности приобретения и прекращения прав на недвижимое имущество устанавливаются законодательными актами.

Имущество, не относящееся к недвижимости, признается движимым имуществом. Регистрация прав на недвижимое имущество не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Налоговый кодекс (2007), ст. 266-268 «Объектом налогообложения является следующее имущество:

1) недвижимое имущество, включая полученное по договору финансовой аренды (лизинга);

3) объекты незавершенного строительства. К объектам незавершенного строительства относятся объекты, строительство которых не завершено в нормативный срок, установленный проектно-сметной документацией на строительство этого объекта, а в случае, если нормативный срок строительства не установлен, - в течение двадцати четырех месяцев с начала строительства;

4) оборудование, не введенное в действие в установленный срок. К оборудованию, не введенному в действие в установленный срок, относится оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие на реконструируемых и (или) модернизируемых объектах за счет капитальных вложений, в соответствии со сроками, установленными проектно-сметной

документацией. При отсутствии в проектно-сметной документации сроков ввода в действие оборудования для определения объекта налогообложения принимаются сроки, утвержденные руководителем юридического лица, выступающим заказчиком, но не более одного года с момента передачи оборудования в монтаж.

Не рассматриваются в качестве объекта налогообложения земельные участки, приобретенные в собственность в соответствии с законодательством.

Налогооблагаемой базой является: по недвижимому имуществу - среднегодовая остаточная стоимость. Остаточная стоимость недвижимого имущества определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью этого имущества и величиной амортизации, рассчитанной с использованием методов, установленных учетной политикой налогоплательщика;

Порядок определения налогооблагаемой базы: среднегодовая остаточная стоимость (среднегодовая стоимость) объектов налогообложения определяется нарастающим итогом как одна двенадцатая от суммы, полученной при сложении остаточных стоимостей (среднегодовых стоимостей) объектов налогообложения на последнее число каждого месяца налогового периода»;

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (1999), п.1.4. «В состав расходов по амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения входят:

1.4.1. Суммы амортизационных отчислений производственных основных средств, в том числе полученных по финансовой аренде (лизингу), начисленных в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

1.4.2. Суммы амортизационных отчислений нематериальных активов (за исключением гудвилла (цены фирмы) производственного назначения, начисленных в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете. По

нематериальным активам, если невозможно определить срок полезного использования нематериального актива, нормы износа устанавливаются в расчете на пять лет, но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта», Постановление Кабинета Министров РУз «О мерах по сокращению и упорядочению отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса» (2000).

Второй уровень – конкретизируют положения нормативно-правовых актов первого уровня. Это Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), разработанные и утвержденные Министерством Республики Узбекистан. НСБУ регламентируют основные правила и порядок учета определенных объектов учета на предприятиях. Например, некоторые, касающиеся организации учета основных средств, к ним относятся: НСБУ №0 – Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности, НСБУ №1 – Учетная политика и финансовая отчетность, НСБУ №2 – Доходы от основной хозяйственной деятельности, НСБУ №5 – Основные средства, НСБУ №6 – Аренда, НСБУ №19 – Организация и проведение инвентаризации, НСБУ №21 – План счетов бухгалтерского учета. «НСБУ №5 п.1. целью настоящего стандарта является определение методики учета основных средств, принадлежащих хозяйствующему субъекту на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления».

МСФО 16 «Основные средства» предназначен для того, чтобы пользователи финансовой отчетности были в состоянии получать информацию о своих вложенных инвестициях в основные фонды предприятия, а также могли контролировать информацию обо всех происходящих изменениях в процессе инвестирования. Главными проблемными задачами в данном случае является оценка основных фондов, анализ и определение их балансовой стоимости и правильное вычисление амортизационных отчислений и убытков от снижения стоимости.

Данный стандарт в состоянии применяться для учета основных фондов предприятия за вычетом тех случаев, когда другой стандарт предопределяет и внедряет новый порядок ведения бухгалтерского учета.

Третий уровень – это инструкции, методические рекомендации, положения, письма министерств, комитетов и ведомств (Минфин, ГНК, Минэкономики, Центрального банка). Нормативные документы третьего уровня конкретизируют НСБУ в соответствии с отраслевыми и другими особенностями деятельности хозяйствующих субъектов. Например, Инструкции о порядке начисления и уплаты в бюджет налогов.

Положение о порядке списания с баланса основных средств от 29.08.04г., «Настоящее Положение в соответствии с Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 31 декабря 2009 года № 343 «Об утверждении Положения о порядке реализации основных средств и незавершенных строительством объектов бюджетных организаций и государственных унитарных предприятий, а также распределения денежных средств от их реализации», национальными стандартами бухгалтерского учета Республики Узбекистан - НСБУ № 5 «Основные средства» (рег. № 1299 от 20 января 2004 года) и НСБУ № 6 «Учет аренды» (рег. № 1946 от 24 апреля 2009 года), устанавливает единую методологическую основу бухгалтерского учета списания с баланса стоимости основных средств».

Четвертый уровень - внутренние нормативные документы хозяйствующего субъекта. Они регламентируют организацию бухгалтерского учета на конкретном предприятии, разрабатываются самим хозяйствующим субъектом и утверждаются его руководством. Например, Учетная политика хозяйствующего субъекта, рабочий План счетов бухгалтерского учета, состав первичной документации, порядок представления внутренней отчетности, должностные инструкции работников аппарата бухгалтерии.

Итак, можно заключить, что законы, касающиеся организации бухгалтерского учета определяют правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы организации, основные направления бухгалтерской деятельности и составления бухгалтерской отчетности.

Эти документы универсальны, поскольку определяют общее правило организации и ведения бухгалтерского учета основных средств, и распространяются на все организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от подчиненности, форм собственности и видов деятельности, поэтому их следует рассматривать как нормативы.

Вместе с тем названные документы предусматривают, и право организаций на основе этих нормативов самостоятельно определять конкретные формы и методы организации учета и контроля исходя из организационно-правовой формы хозяйствования, отраслевых особенностей.

Выводы по главе 1:

1. Одна из основных проблем заключается в том, что трактовка основных средств в настоящее время имеет сложный многоаспектный характер и разное целевое назначение. Многоаспектность заключается в следующем:

- термином «средства труда» определяют прогрессивность производительных сил в обществе;
- понятие «основные фонды» является основным элементом национального богатства страны;
- «основные производственные фонды» определяют материально-техническую базу и прогрессивность технологического уклада;
- термин «основные средства» применяется для отражения основных производственных фондов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- термин «основной капитал» используется при определении инвестиций по направлениям, источникам финансирования, формам

собственности, видам экономической деятельности;

- «производственный аппарат» измеряется через определение производственных мощностей и оценку технологий, используемых;
- «производственный потенциал» рассматривается, как способность имеющихся реальных активов обеспечить функционирование и производственную деятельность предприятия.

2. Основные средства, как подвид и составляющая внеоборотных активов, соответствуют всем законодательно определенным признакам внеоборотных активов, однако от других составляющих их отличает материальная форма, состояние, характеризующееся пригодностью к эксплуатации, отсутствием биологических преобразований. Они не являются задолженностью, инвестициями в другие предприятия, стоимость основных средств должна быть выше законодательно урегулированной стоимостной границы.

3. Бухгалтерский учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами и стандартами. Таким образом, обеспечивается единообразный подход различных хозяйствующих субъектов к формированию финансовых отчетов. Добиться того, чтобы бухгалтерская информация в организации была объективной, достоверной, понятной и защищенной для пользователей, можно лишь при грамотном использовании основных нормативных документов. Вместе с тем названные документы предусматривают, и право организаций на основе этих нормативов самостоятельно определять конкретные формы и методы организации учета и контроля исходя из организационно-правовой формы хозяйствования, отраслевых особенностей.

ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ 2.1. Порядок ведение и учет движение основных средств

Каждое предприятие, ведущее свою деятельность должно располагать имуществом, денежными и другими средствами. В совокупности они должны представлять собственный капитал организации. Основная часть имущества предприятий (активов) воплощена в основных средствах. Эти объекты должны использоваться в производстве продукции, при выполнении работ и оказании услуг либо для управленческих нужд организации, и, обладать способностью, приносить ей экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные средства представляют собой материализацию капитальных вложений. Увеличение фондообеспеченности предприятий способствует росту производительности труда и увеличению производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Темпы роста, эффективность использования и оборачиваемость основных производственных фондов – факторы, влияющие на уровень рентабельности и финансовое состояние предприятия.

Для предприятия не безразлично, сколько собственных средств вложено в основные фонды. В современных условиях увеличивается маневренность предприятий в отношении создания и использования средств труда, повышается роль кредита в формировании основных средств.

При организации учета основных средств в дополнение к учетной политике ООО «STALDOM MODUL» сотрудники службы бухгалтерского аппарата руководствуются НСБУ № 5 «Основные средства», для создания методологической основы формирования учетной информации о капитальных вложениях. Аналитический и синтетический учет основных средств на ООО «STALDOM MODUL» организуется на основе унифицированных регистров бухгалтерского учета.

Учет основных средств на ООО «STALDOM MODUL» должно обеспечивать решение следующих задач (см. рисунок 3):

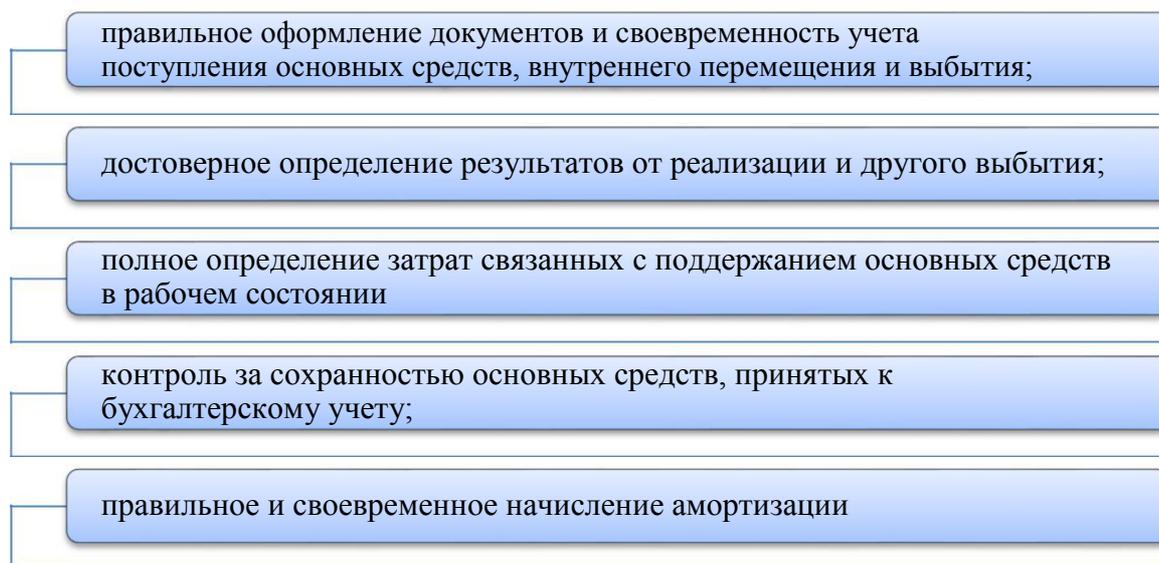


Рисунок 3. Задачи учета основных средств на ООО «STALDOM MODUL»¹¹

Для организации учета основных средств на ООО «STALDOM MODUL», рассмотрим основные положения учетной политики. Для правильного ведения основных средств необходимо верно оценить и признать объекты учета.

Требования признания объектом основных средств согласно НСБУ №5, к основным средствам относятся активы, при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) сроком службы более одного года
- 2) стоимостью свыше пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан. Но размер стоимости может быть пересмотрен по решению руководителя хозяйствующего субъекта.

Основные средства оцениваются по следующими стоимостями:

- а) первоначальная стоимость - это стоимость фактически произведенных затрат по возведению (постройке и достройке) или приобретению основных

¹¹ Согласно Учетной политики ООО «STALDOM MODUL»

средств, включая уплаченные и не возмещаемые налоги (сборы), а также затраты по доставке и монтажу, установке, пуску в эксплуатацию и любые другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

б) амортизируемая стоимость - это сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива, показанная в финансовых отчетах, за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

в) текущая стоимость - это стоимость основных средств по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;

г) остаточная (балансовая) стоимость - это первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации;

д) ликвидационная стоимость - предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации основных средств в конце ожидаемого срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РУз. от 09 сентября 2002 г. № 103 для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в текущей аренде, предназначен активный счет 0100 «Счета учета основных средств».

Единицей бухгалтерского учета основных средств на ООО «STALDOM MODUL» является инвентарный объект. Аналитический учет по счету 0100 «Счета учета основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Его построение должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых

для составления финансовой отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Для учета затрат организации по приобретению объектов основных средств, нематериальных активов предусмотрен счет 0800 «Капитальные вложения». Стоимость основных средств, приобретаемых организациями, отражается на счете 0820 «Приобретение основных средств» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

В соответствии с п.10 НСБУ № 5 «Основные средства» все основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Порядок определения этой стоимости зависит от способа поступления основных средств на предприятие.

Основные средства могут поступать на предприятие:

- при приобретении за плату;
- в качестве взносов от учредителей (участников) в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал;
- по договорам дарения;
- по договорам мены.

Учет поступления основных средств на ООО «STALDOM MODUL» ведется в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов. Поступающие основные средства принимает комиссия, которая назначается руководителем предприятия.

Поступлению основных средств оформляется актом приема-передачи основных средств (форма № ОС-1). Акт составляется на каждый объект в отдельности, в нем указывают наименование объекта, год выпуска, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств. Карточка и все унифицированные формы, соответствующие движению основных средств, на ООО «STALDOM MODUL», автоматически формируется в программе 1С и по необходимости распечатывается и выдается материально-ответственным

лицам и бухгалтерии по мере составления договора о материальной ответственности.

После оформления комиссией акт приема-передачи основных средств передают в бухгалтерию. К нему прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи т.д.).

Акт приема-передачи основных средств составляется двумя сторонами - принимающей объект и передающей его, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа в части полного восстановления. Бухгалтерия оформляет его бухгалтерской записью на первоначальную стоимость и на сумму износа.

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

Это обеспечивается аналитическим учетом основных средств на карточках, открываемых для каждого инвентарного объекта и синтетическим учетом в целом по счету 0100 «Основные средства». Установлена типовая форма таких карточек ф. № ОС-6, № ОС-7, № ОС-8, № ОС-9.

Содержание и форма инвентарных карточек зависит от вида основных средств, для каждого вида в программе разносятся и открываются разные формы, которые различаются в основном, оборотной стороной, где отражается краткая индивидуальная характеристика объекта.

На лицевой стороне инвентарных карточек всех видов указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска, дату и номер акта о приемке, место нахождения, полную стоимость, нормы износа, шифр затрат, сумму износа на дату приемки или переоценки объекта.

Затем в карточке отмечают дату и стоимость каждого капитального ремонта, внутреннее перемещение объекта и причину выбытия.

Согласно Положения Минфина о списании, о ведении учета ОС, предприятиям, имеющим небольшое количество основных средств, разрешается их пообъектный учет вести в инвентарной книге (типовая форма

№ ОС-11). Записи в книге производятся в разрезе классификационных групп (видов) основных средств и по местам их нахождения.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств. Выбытие основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки.

Переоцененные объекты основных средств записываются по восстановительной стоимости в разделе карточки «Реконструкции, моделирования». Сумма износа, установленная при переоценке, указывается в соответствующем разделе карточки.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри организации основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладываются, а хранятся отдельно. Это необходимо потому, что на их основе ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств и износ. Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируются по классификационным вкладам основных средств, суммируются обороты по поступлению и выбытию по каждому виду и записываются в карточку учета движения основных средств (оборотную ведомость).

Оборотную ведомость движения основных средств открывают в начале января на текущий год. Сначала в ней указывают наличие основных средств по видам на 1 января. Затем ежемесячно после записи оборотов за месяц определяют и записывают наличие основных средств на первое число следующего месяца.

Итоги оборотной ведомости по основным средствам ежемесячно сверяют с итогами Главной книги, что служат основанием для составления отчетности о наличии и движении основных средств.

Внутреннее перемещение основных средств из одного отдела (подразделения) в другой оформляется накладной на внутреннее перемещение основных средств (форма № ОС-2).

В накладной указывают сдатчика и получателя основных средств,

основание для их перемещения, названия, инвентарный номер и краткую характеристику технического состояния объекта, должность и фамилию сдатчика и получателя, их подписи.

Выписывается документ в двух экземплярах. Один из них передается в центральную бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается в отделе у сдатчика, где он делает отметку о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Рассмотрим ситуации поступления основных средств, произошедшие на предприятии ООО «STALDOM MODUL» в отчетном периоде. Учет приобретения основных средств за плату.

Согласно п.11 НСБУ № 5 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма, фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- а) суммы, выплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ по договорам;
- б) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- в) таможенные пошлины и сборы;
- г) суммы налогов и сборов в связи с приобретением (созданием) объектов основных средств (если они не возмещаются);
- д) суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств;
- е) расходы по страхованию рисков доставки (создания) объектов основных средств;

ж) вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которых приобретен объект основных средств;

з) расходы на установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию основных средств;

и) другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Расходы на уплату процентов за пользование кредитом не включаются в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных полностью или частично за счет заемного капитала.

Пример. Предприятие ООО «STALDOM MODUL» приобрела компьютер стоимостью 4 850 тыс.сум. Расходы по услугам по сбору и вводу компьютер составили 100 тыс.сум. Доставка поставщика бесплатно (см. таблица 4).

Таблица 4

Учет хозяйственных операций по покупке основных средств у поставщика¹²

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Документ	Сумма, тыс.сум	Дебет	Кредит
1.	02.03.2017г.	Произведена предоплата за компьютер, согл. дог. 241 от 02.03.2017 г. с ООО «Техносмарт»	Платежное поручение № 152 от 02.03.2017 г.	4 950	4320	5110
2.	03.03.2017г.	Отражено поступление компьютера НТР 51/68	Счет фактура 255 от 03.03.2017 согл дог 241 от 02.03.2017	4 850	0820	6010
3 .	03.03.2017г.	Отражена стоимость услуг по вводу в эксплуатацию приобретенного компьютера	Акт выполненных работ к счет фактуре 255 от 03.03.2017 согл дог 241 от 02.03.2017	100	0820	6010
4 .	03.03.2017г.	Передан в эксплуатацию и оприходован	Справка бухгалтерии, Акт приемки,	4 950	0150	0820

¹² На основе практических данных по ООО «STALDOM MODUL»

		компьютер	карточка ОС 1			
5.	31.03.2017г.	Произведен зачет расчетных счетов согласно справки бухгалтерии	Справка бухгалтерии, взаимное закрытие счетов	4 950	6010	4320

Учет поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал организации. Согласно п.14 НСБУ № 5 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 Республики Узбекистан.

Пример. В 10 апреля 2017 г. ООО «STALDOM MODUL» получило в счет вклада в уставный капитал от одного из учредителей объект основных средств, предназначенный для использования в производственной деятельности. Денежная сумма объекта, согласно учредительного договора и протокола совета учредителей, составляет 25 000 тыс. сум и соответствует размеру дополнительного вклада этого участника, зарегистрированному в учредительных документах ООО «STALDOM MODUL» (см. таблицу 5).

Таблица 5

Корреспонденция счетов при вкладе основных средств в уставный капитал¹³

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Документ	Сумма, тыс.сум	Дебет	Кредит
1.	10.04.2017г.	Произведен вклад в уставный капитал в виде основных средств	Акт прием-передачи № 8, Учредительный договор	25 000	6610	8330
2.	10.04.2017г.	Отражено поступление оборудования	Акт прием – передачи №8 от 10.04.2017 согл учредительного дог 4 от 10.04.2017	25 000	0820	6610

¹³ На основе практических данных по ООО «STALDOM MODUL»

3.	10.04.2017г.	Передано в эксплуатацию и оприходовано производственное оборудование	Справка бухгалтерии, карточка ОС 1	25 000	0130	0820
----	--------------	--	------------------------------------	--------	------	------

При вторичном пополнении уставного капитала отражение поступления, основных средств либо другого имущества, от учредителей при оформлении бухгалтерской записи используется счет 6600 «Счета учета задолженности учредителям», вместо 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». Так как данное пополнение увеличивает долю учредителя в распределении нераспределенной прибыли, поэтому согласно методу учета дивидендов, на основании НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций», рекомендуется использование подхода обязательств.

Учет поступления основных средств по договорам дарения. Согласно п. 15 НСБУ № 5 первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Пример. На ООО «STALDOM MODUL» по договору дарения от физического лица, исполнительного директора, оприходовано оборудование, требующее монтажа, для использования в производстве. Рыночная стоимость оборудования составляет 30 000 тыс. сумов. Расходы организации по монтажу оборудования, выполненному работниками предприятия, составили 3 240 тыс. сумов (см. таблицу 6).

Возможны случаи, когда первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств,

полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Обнаруженные при инвентаризации неучтенные основные средства (излишки) оцениваются по рыночной стоимости аналогичных основных

Таблица 6

Отражение операций при поступлении основных средств по договору дарения (безвозмездное поступление)¹⁴

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Документ	Сумма, тыс.сум	Дебет	Кредит
1.	17.05.2017г.	Принято к учету безвозмездно полученное оборудование требующее монтажа	Акт прием-передачи от 17.05.17 г. согл. дог. 348.	30 000	0710	8530
2.	18.05.2017г.	Отражены расходы по монтажу	Акт выполненных работ от 18.05.2017	3 240	0890	6710, 6520, 1040, 0200, 6990
3.	18.05.2017г.	Передано в оприходовано производственное оборудование из монтажа	Справка бухгалтерии	30 000	0890	0710
4.	18.05.17г.	Передано в эксплуатацию оборудование после монтажа	Карточка ОС 1	33 240	0130	0890

средств на дату обнаружения излишков с учетом их фактического состояния (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц) и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета учета основных средств (0100);

Кредит счета 9390 “Прочие операционные доходы”.

Сумма дохода по основным средствам, обнаруженная при

¹⁴ На основе практических данных по ООО «STALDOM MODUL»

инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Здесь прослеживается двойкий подход при отражении поступления основных средств:

-подход с позиции капитала (8530)

-и подход с позиции дохода (9390).

При случае безвозмездной передаче со стороны физического лица, работника предприятия, основное средство оприходовано в собственный капитал предприятия 8530, так как оборудование является имуществом предприятия, источник собственный капитал предприятия согласно пункта 15 НСБУ № 5, а при выявлении излишков по неучтенным или документально не оформленным основным средствам согласно параграфа 9 пункта 56 НСБУ №5 «излишние основные средства, обнаруженные при инвентаризации, отражаются как прочие операционные доходы» и пункта 5.70 НСБУ № 19 подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты хозяйствующего субъекта. Поэтому наблюдается двойное отражение при увеличении состава основных средств.

Особенности учета также наблюдаются при списании или выбытии основных средств. Стоимость основных средств при выбытии подлежит списанию с баланса. Стоимость основных средств списывается с баланса предприятия в результате: ликвидации; реализации; обмена; безвозмездной передачи; передачи в уставный капитал в виде вклада учредителя; передачи по договору финансовой аренды (лизинга); выявления недостачи или потери; выхода учредителя из состава учредителей; передачи в виде имущественного взноса при формировании имущества негосударственной некоммерческой организации.

В случае частичной ликвидации основных средств его первоначальная (восстановительная) стоимость и накопленная амортизация уменьшаются соответственно на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости и накопленной амортизации ликвидированной части.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия основных

средств определяется вычитанием из дохода от выбытия основных средств их остаточной (балансовой) стоимости, косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием основных средств.

При определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия основных средств сумма дооценки основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих основных средств включается в состав дохода от выбытия основных средств с одновременным уменьшением резервного капитала по счету 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов».

Выбытие основных средств (реализация, ликвидация по ветхости, моральному износу, стихийным бедствиям, безвозмездная передача и т.д.) оформляется актами по формам № ОС-1; № ОС-3; № ОС-4. В этих актах приема - передачи фиксируется первоначальная стоимость объекта и сумма износа. Основные средства могут передаваться безвозмездно другим организациям на основании акта-передачи (форма № ОС-1) с указанием первоначальной стоимости объекта и суммы износа, в связи, с чем бухгалтерия осуществляет запись о выбытии в инвентарной карточке переданного объекта и делает отметку в описи инвентарных карточек.

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляются актом списания основных средств (форма № ОС-4), а списание грузового или легкового автотранспорта – актом списания автотранспортных средств (форма № ОС-4а).

В актах списания основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму износа, затраты по ликвидации, стоимость материальных ценностей (металлолома, запчастей и тому подобное), полученных от ликвидации.

В случае ликвидации объекта основных средств делаются следующие записи:

Наименование проводки	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость основного средства	9210	0100
Списана сумма начисленной амортизации	0200	9210
Списана сумма резервного капитала образованная в процессе переоценки	8510	9210
Списаны расходы, связанные с ликвидацией объекта	9210	6710, 6520, 6990
Оприходованы материалы, лом, полученные при ликвидации	1040, 1090	9210
Отражен убыток от ликвидации объекта основных средств	9430	9210
Отражен доход от реализации объектов основного средства	4010	9210
Отражена прибыль от ликвидации объекта основного средства	9210	9310

Из этого пункта можно сделать вывод о том, что учет поступления основных средств ведется в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов и оформляется актом приема-передачи. Учет выбытия основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки. На ООО «STALDOM MODUL» в отчетном периоде списания и ликвидации объектов основных средств не производилось.

2.2. Учет последующий операций по эксплуатации основных средств

К расходам и операциям по эксплуатации относятся операции по начислению износа основных средств и учет расходов по ремонту данных объектов. К последующим же операциям относятся: вопросы переоценки, модернизации и реконструкции основных средств.

Согласно учетной политики ООО «STALDOM MODUL» и НСБУ № 5, стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизируемая стоимость систематически распределяется в виде амортизационных отчислений на расходы субъекта в течение всего срока полезной службы.

Начисление амортизационных отчислений по основным средствам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта в состав основных средств, и производится до полного погашения

амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с баланса.

Начисление амортизационных отчислений по основным средствам прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с баланса.

В течение срока полезного использования основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода основных средств в установленном законодательством порядке на консервацию, а также в период достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объекта при условии полной их остановки.

Начисление амортизационных отчислений по основным средствам производится независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 0200 «Счета учета износа основных средств» в аналитическом разрезе.

Согласно пункта 36 НСБУ № 5, амортизация начисляется путем применения следующих методов:

- 1) равномерного (прямолинейного) начисления амортизации.
- 2) начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный метод).
- 3) при интенсивном использовании основных средств, а также при большом влиянии научно-технического прогресса, амортизация основных средств выражается путем ускоренной амортизации, которая рассчитывается следующими методами:
 - а) метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;

б) метод суммы лет (кумулятивный метод).

4) в целях налогообложения Налоговым кодексом Республики Узбекистан установлена ежегодная норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, которая равномерно списывается на затраты.

На ООО «STALDOM MODUL» применяется налоговый метод начисления амортизации (см. таблицу 7). В течение отчетного года амортизационные отчисления по основным средствам начисляются ежемесячно, независимо от применяемого метода начисления, в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в предприятиях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода использования основных средств предприятием в отчетном году.

К различным видам (группам) основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом по однородным объектам основных средств (по маркам, типам и т. д.) применяется только один метод. Метод начисления амортизации указывается в обязательном порядке в учетной политике. Начисление амортизационных отчислений прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости

Таблица 7

Для начисления сумму износа использовать следующие нормы амортизации согласно Налогового Кодекса РУ

№	Группы основных средств	Норма амортизации %%
1.	Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудования по обработке данных.	20
2.	Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы. Машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства, кузнечнопрессовое	15

	оборудование, строительное оборудование, сельскохозяйственные машины и оборудование. Мебель для офисов.	
3.	Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства. Силовые машины и оборудование: теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель-генераторы. Устройства электропередачи и связи. Трубопроводы.	8
4.	Здания, сооружения и строения.	5
5.	Амортизируемые активы, не включенные в другие группы.	10

На ООО «STALDOM MODUL» амортизация основных средств начисляется по группам в аналитическом разрезе, приведем сводный схематичный отчет по начислению амортизации (см. таблицу 8).

Например, начисление износа на здание АУП рассчитывается и оформляется следующим образом:

$$5\,986\,342,21 \times 5\% = 299\,317,11/12 = 24\,943,09 \text{ сум за месяц}$$

или Дт 9420 «Административные расходы»

Кт 0220 «Износ зданий, сооружений и передаточных устройств» - 24 943, 09 сум.

Таблица 8

Расчёт амортизации ОС за сентябрь 2017 г. (сокращенная схема по ООО «STALDOM MODUL»)

№ п/п	Код	Наименование	Дата принятия	Балансовая стоимость	Кол-во	Норма износа %	Износ по основным фондам (сум)			Остаточная стоимость
							На начало месяца	За месяц	Всего	
(4) Здания, сооружения и передаточные устройства										
1	24	Производственное	07.04.2011	23 945 368,84	1	5	2 875 439,70	99 772,37	2 975 212,07	20 970 156,77
2	25	АУП	07.04.2011	5 986 342,21	1	5	718 859,89	24 943,09	743 802,98	5 242 539,23
Итого по группе:				29 931 711,05	2		3 594 299,59	124 715,46	3 719 015,05	26 212 696,00
(4) Здания, сооружения и передаточные устройства										
3	73	Генератор KIPOR KGE 12 E	01.11.2012	6 699 000,00	1	8	401 940,00	44 660,00	446 600,00	6 252 400,00
Итого по группе:				6 699 000,00	1		401 940,00	44 660,00	446 600,00	6 252 400,00
(5) Машины и оборудование										
16	38	Станок DJP 1456	18.08.2010	5 703 576,26	1	15	2 558 913,79	71 294,70	2 630 208,49	3 073 367,77
Итого по группе:										
(6) Мебель и офисное оборудование										
38	79	Кресло для руководителя	10.05.2013	600 000,00	1	15	22 500,00	7 500,00	30 000,00	570 000,00

42	86	стул полумягкий 4	10.05.2013	55 000,00	1	15	1 375,00	687,50	2 062,50	52 937,50
Итого по группе:										
(7) Компьютерное оборудование и вычислительная техника										
45	52	компьютер + монитор LCD 19 LG	29.09.2011	1 550 000,00	1	20	594 321,60	25 833,33	620 154,93	929 845,07
46	65	Hisense HS C 1100	02.02.2012	175 000,00	1	20	55 316,14	2 916,67	58 232,81	116 767,19
Итого по группе:										
(8) Транспортные средства										
47	51	"Дамас"	13.06.2011	25 822 810,90	1	20	11 399 956,54	430 380,18	11 830 336,72	13 992 474,18
48	72	ДАМАС STD	13.08.2012	21 575 368,80	1	20	7 191 789,60	719 178,96	7 910 968,56	13 664 400,24
Итого по группе:				47 398 179,70	2		18 591 746,14	1 149 559,14	19 741 305,28	27 656 874,42
(12) Прочие основные средства										
50	66	Кондиционер "AUX"	09.04.2012	1 752 300,00	1	10	362 505,00	29 205,00	391 710,00	1 360 590,00
51	75	Телевизор модель Art LCD 726/32	26.12.2012	1 110 852,00	1	10	78 450,02	8 716,67	87 166,69	1 023 685,31
52	76	Телевизор модель Art LCD 726/42	26.12.2012	1 784 160,00	1	10	126 000,00	14 000,00	140 000,00	1 644 160,00
Итого по группе:				4 647 312,00	3		566 955,02	51 921,67	618 876,69	4 028 435,31
Всего:				205 964 206,93	52		41 802 354,91	2 153 316,21	43 955 671,12	162 008 535,81

Срок полезной службы основных средств может пересматриваться предприятиями с учетом произведенных затрат, улучшающих состояние основных средств и, следовательно, продлевающих срок службы, а также с учетом технологических изменений, сокращающих этот срок.

Следующим видом расходов по эксплуатации являются операции по ремонту основных средств. Поддержание основных средств в рабочем состоянии может осуществляться посредством их ремонта (текущего, среднего и капитального).

Текущий ремонт - это ремонт, осуществляемый в целях поддержания основных средств в рабочем состоянии.

Расходы по ремонту относятся по месту проведения ремонта и оформляются в учете:

Дт 2010, 2310, 2510, 2710, 9420, 9430

Кт 6010 – при подрядном способе проведения ремонта;

Кт 6710, 6520, 1040, 0230 и 6990 – при хозяйственном способе.

При среднем ремонте производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей.

Капитальный ремонт оборудования и транспортных средств - ремонт, при котором производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов и сборка, регулировка и испытание агрегата.

Капитальный ремонт зданий и сооружений - ремонт, при котором производится ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных конструкций деталей и узлов.

Расходы по капитальному ремонту относятся на капитальные вложения:

Дт 0890 «Прочие капитальные вложения»

Кт 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Расходы, осуществляемые для поддержания объекта в рабочем состоянии и получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от его использования, включаются в состав расходов отчетного периода, к которому они относятся. Затраты по поддержанию производственных основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход) и проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) объектов производственных основных средств, включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), а по основным средствам, предназначенным для осуществления административных и социально-культурных функций, - в состав расходов периода.

В случае наличия у одного основного средства нескольких самостоятельных объектов, имеющих разный срок полезного использования, замена каждого такого объекта при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

К последующим операциям относится переоценка основных средств. Переоценка основных средств - это периодическое уточнение

восстановительной стоимости основных средств с целью приведения ее в соответствие с современным уровнем рыночных цен.

Основные средства в результате переоценки отражаются в учете и отчетности по текущей стоимости. Первоначальная стоимость основных средств может переоцениваться (в том числе периодически по решениям Правительства Республики Узбекистан). В случае переоценки первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств их накопленная амортизация на дату проведения переоценки корректируется на соответствующие индексы изменения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, и последующее начисление амортизации производится от переоцененной стоимости.

Основные средства переоцениваются путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Сумма дооценки основных средств в результате переоценки зачисляется в состав резервного капитала на счет 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов».

Дт 0100 «Основные средства» - 17 773,6 тыс.сум

Кт 0200 «Износ основных средств» - 5 386,5 тыс.сум

Кт 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» - 12 387,1 тыс.сум.

Сумма уценки основных средств в результате переоценки относится в уменьшение резервного капитала на счет 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» в пределах сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

Дт 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» Дт 0200 «Износ основных средств» Кт 0100 «Основные средства»;

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки относится на прочие операционные расходы.

Дт 9430 «Прочие операционные расходы»

Дт 0200 «Износ основных средств»

Кт 0100 «Основные средства».

Результаты переоценки основных средств отражаются в финансовой отчетности в текущем периоде, в котором произведена переоценка основных средств.

На ООО «STALDOM MODUL» результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете. Результаты переоценки не включаются в данные финансовой отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных финансовой отчетности на начало отчетного года. При этом несоответствия данных на конец предыдущего года и на начало отчетного года объясняются как результаты переоценки основных средств, проведенной по состоянию на первое число отчетного года, и излагаются в пояснительной записке к финансовой отчетности текущего периода.

2.3. Применение МСФО с целью совершенствование учета основных средств

Международные стандарты определяют общепризнанные, общеизвестные правила отражения финансовых операций и хозяйственных фактов в бухгалтерском учете и отчетности. Формируемая по правилам Международных стандартов учетная и отчетная информация является полезной для использования инвесторами для осуществления долгосрочных вложений.

Особую актуальность приобретает применение МСФО для составления финансовой отчетности, так как в последнее десятилетие существенно расширились каналы финансирования долгосрочных вложений. В таких условиях обоснование крупных долгосрочных вложений может быть сделано только на основании надежной однозначно идентифицируемой финансовой информации, которая обеспечивается применением всех известных норм учета и информации, рекомендуемых МСФО. Растущая глобализация

мировой экономики настоятельно требует единства и прозрачности нормативных предписаний для бухгалтерского учета, того самого «универсального языка», на котором способны общаться бизнесмены всего мира, независимо от национальности, государственной принадлежности и других частных особенностей.

Представляемая на его основе отчетность должна полностью соответствовать установленным нормам и правилам, достоверно отражать финансовое положение и финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Надежная отчетность должна быть понятной инвесторам и составляться по известным им нормам и правилам.

В развитии общей цели, в отдельных МСФО приводятся локальные цели стандарта, так, например, в МСФО 16 «Основные средства», МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО 36 «Обесценение активов», МСФО №38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», МСФО 40 «Инвестиционное имущество» и другие.

Принципы подготовки и составления учетной информации сформулированы в виде отдельного документа, предваряющего свод МСФО. Данный документ не является стандартом, не заменяет стандарты, не содержит требований и рекомендаций, обязательных для применения в бухгалтерском учете при подготовке и составлении финансовой отчетности. Специально подчеркивается, что если некоторые положения отдельных стандартов (МСФО) противоречат принципам, то применяются положения утвержденного стандарта.

В принципах предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько методов количественного измерения стоимости, некоторые должны быть раскрыты для пользователей, в том числе: количественное измерение активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Элементы, не имеющие стоимости, не поддающиеся денежному измерению, не могут получить

количественную характеристику, а, следовательно, не могут быть отражены в бухгалтерском учете и внесены в отчетный бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Первоначальная стоимость – преимущественная стоимость, применяемая для количественного измерения элементов финансовой отчетности. Чаще всего она применяется в комбинации с другими методами, например, текущая стоимость (восстановительная), которая представляет количественное выражение денежных средств или их эквивалентов, которое пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены данного объекта имущества новым.

В качестве текущей стоимости (но, как правило, не всегда) используют рыночную стоимость объектов либо их аналогов:

Стоимость реализации (погашения), которая составляет сумму денежных средств или их эквивалентов, за которую тот или иной объект активов (имущества) может быть продан или приобретен на инвестиционном рынке в ходе обычной коммерческой операции. Стоимость реализации позволяет определить величину упущенной инвестиционной выгоды в случае, если данный объект не будет продан.

На фоне приведенных стоимостных показателей выделяется справедливая стоимость – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Применение такой оценки предусматривает МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Признание и последующие измерения инвестиционного имущества практически соответствуют установленным в МСФО 16 «Основные средства». В стандарте приводятся объективные данные, которые могут позволить перевести инвестиционное имущество в основные средства в

качестве недвижимости занимаемой владельцем.

В соответствии с МСФО к долгосрочным инвестициям относятся основные средства. Основные средства определяются в МСФО 16 как материальные активы, необходимые для производства или поставки товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых более чем одного отчетного периода.

Инвестиции в строительство и приобретение объектов основных средств признаются материальными активами только тогда, когда все выгоды и риски переходят к организации, то есть после принятия объекта в эксплуатацию или его поступления в организацию.

Основные средства, приобретаемые для обеспечения экологической безопасности и охраны окружающей среды, естественно, сами экономической выгоды не приносят, но способствуют получению дополнительной выгоды от других имеющихся у компании материальных активов. Поэтому они могут быть признаны и учтены как основные средства, но только тогда, когда их приобретение возмещается доходами от продажи соответствующих продуктов.

Себестоимость основных средств является основанием для признания объекта в качестве инвестиционного актива. Она служит для оценки объекта, впервые принимаемого на учет в данной организации. Фактическая себестоимость объекта включает покупную цену, импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, любые иные прямые затраты по приведению объекта в рабочее состояние.

Стоимость объектов основных средств, произведенных или построенных организацией для себя, оценивается по тем же принципам, что и объекты, приобретенные на стороне. Эти объекты оцениваются по фактической себестоимости производства. Согласно МСФО 16 любая прибыль, равно как сверхнормативные затраты материалов, труда и иных ресурсов исключаются.

Затраты на ремонт и другие затраты в действующие объекты основных

средств могут быть капитализированы и присоединены к балансовой стоимости активов, когда они повышают первоначально рассчитанную производительность или улучшают существенно состояние объекта. Если приобретенный объект не может быть измерен по справедливой стоимости, измерение его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

Оценка обмениваемых объектов основных средств производится по балансовой стоимости переданного актива плюс минус на сумму денежных средств, которая была выплачена или получена в этой операции. Ни прибыль, ни убыток в операции такого обмена не определяются. В случае если полученный объект по справедливой стоимости дешевле переданного, уменьшается стоимость переданного актива и полученный объект принимается на учет по этой уменьшенной стоимости. Сумма уменьшения стоимости списывается на уменьшение прибыли в отчетном периоде.

Балансовая стоимость основных средств может быть меньше их фактической стоимости на сумму полученных субсидий от правительства.

Измерение после признания инвестиционного актива осуществляется либо по модели учета по фактическим затратам (себестоимость-амортизация – убытки от обесценения), либо по модели учета по переоцененной стоимости (справедливая стоимость – амортизация- убытки от обесценения).

Стандарт предусматривает два подхода к переоценке основных средств. Основной заключается в том, что основные средства должны учитываться по их себестоимости за вычетом начисленной амортизации и убытков от обесценения. Переоценка возможна только тогда, когда возмещаемая сумма для данного объекта может оказаться ниже его балансовой стоимости. Сумма уменьшения стоимости признается расходом данного отчетного периода, относится непосредственно на собственный капитал и на уменьшение прибыли. Альтернативный подход состоит в том, что основные средства должны систематически переоцениваться по справедливой стоимости на дату переоценки, с тем чтобы их балансовая

стоимость существенно не отличалась от справедливой оценки на отчетную дату. На дату переоценки осуществляется и корректирование суммы накопленной амортизации. Увеличение балансовой стоимости объекта в результате переоценки отражается на счете собственного капитала. Уменьшение балансовой стоимости объекта в результате переоценки списывается в расход и уменьшает сумму отчетной прибыли. Сумма увеличения стоимости при переоценке должна быть признана доходом в той части, в которой она ранее была списана в расход при переоценке данного объекта. Положительный результат переоценки, включенный в раздел учета капитала, может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. Эта операция не требует отражения в отчетности о прибылях и убытках.

Наблюдение за состоянием балансовой стоимости должно производиться в каждом отчетном периоде, так как справедливая стоимость некоторых объектов основных средств характеризуется значительными и произвольными изменениями. В случае изменения обстоятельств, приведших к уменьшению стоимости объекта или увеличения возмещаемой суммы по этому объекту, следует дооценить объект в том отчетном периоде, в котором выявились данные обстоятельства.

В национальной Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности в п. 71 за основу для подготовки финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, как правило, принимают первоначальную стоимость, что не соответствует требованиям МСФО.

Справедливая стоимость – это основной постулат современного бухгалтерского учета. Рационально построенная модель бухгалтерского учета прежде всего должна дать ответ на вопрос о реальной стоимости бизнеса компании. Действующая система учета пока не отвечает этому требованию. В то же время в мировой практике считается что не только отдельные, а все активы и обязательства надо оценивать по справедливой стоимости.

Западные модели построения учета высокого качества, однако, в полной мере проблемы гармонизации учета до конца не решены должным образом с учетом специфических национальных особенностей. Между тем, отдельные международные стандарты не всегда безупречны, они со временем уточняются, изменяются, пересматриваются на новые стандарты. Так было, например, с МСФО 16 «Основные средства» в редакции 1998 г., которые были переработаны и в новой интерпретации конкретно определена цель учета об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций.

В ходе специальных исследований проведенных международными экспертами было установлено, что 24% инвесторов считают, что переход на МСФО не улучшил качество отчетов, а 49% отметили, что МСФО усложнили понимание финансовой отчетности.¹⁵

Таким образом, изложенные нами выше теоретические обоснования долгосрочных вложений, их место в обеспечении экономического роста субъекта, цели, принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, наработанные международной и национальной практикой, позволяют сделать следующие выводы:

1) в мире сложилась устойчивая инвестиционная политика в сфере долгосрочных капитальных вложений, их терминология и классификация, определении источников финансирования и принципов учета, которые, как отмечено, носят эволюционный характер развития.

2) появляются новые объекты и элементы бухгалтерского учета, который, при современном уровне развития науки и прикладных технологий должен на порядок опережать их в теоретическом обосновании последующей учетной политики и являться базисом их успешного интегрирования.

¹⁵ Gissel J.L. A case of fixed asset accounting: Initial and subsequent measurement. Journal of Accounting Education (37) 2016. 60-66 p.

3) в некоторых развитых странах преобладают тенденции долгосрочных финансовых вложений, а не капитальный характер долгосрочных вложений. Основой же позитивного развития является реальный сектор экономики.

4) МСФО и НСБУ должны рассчитывать не только на актуальных собственников, под которых формируется учетная политика на конкретном хозяйственном субъекте, но и на потенциальных инвесторов, которые стоят перед дилеммой – вкладывать или не вкладывать в хозяйственный субъект.

5) совершенствование НСБУ возможно на принципах МСФО, но не более. Так как на современном этапе учетная политика должна учитывать национальные особенности и качественно обеспечивать выполнение стратегических задач развития экономики республики.

б) бухгалтерские стандарты должны опираться на методологическую основу теории учета и здравый смысл, а не эмпирические положения. Стандарты должны быть практичны и доступны пониманию.

Выводы по главе 2:

1. Для правильного ведения основных средств необходимо верно оценить и признать объекты учета. Требования признания объектом основных средств согласно НСБУ №5, к основным средствам относятся активы, при одновременном выполнении следующих условий:

- а. сроком службы более одного года
- б. стоимостью свыше пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан. Но размер стоимости может быть пересмотрен по решению руководителя хозяйствующего субъекта.

2. Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления основных средств на предприятие. Основные средства учитываются на ООО «STALDOM MODUL» согласно НСБУ по первоначальной стоимости, а по МСФО, это справедливая стоимость, то есть сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или

исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Применение такой оценки предусматривает МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

3. Учет поступления основных средств ведется в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов и оформляется актом приема-передачи. А учет выбытия основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки.

4. К расходам и операциям по эксплуатации относятся операции по начислению износа основных средств и учет расходов по ремонту данных объектов. К последующим же операциям относятся: вопросы переоценки, модернизации и реконструкции основных средств.

5. Срок полезной службы основных средств может пересматриваться предприятиями с учетом произведенных затрат, улучшающих состояние основных средств и, следовательно, продлевающих срок службы, а также с учетом технологических изменений, сокращающих этот срок.

6. Поддержание основных средств в рабочем состоянии может осуществляться посредством их ремонта:

Текущий ремонт - это ремонт, осуществляемый в целях поддержания основных средств в рабочем состоянии.

При среднем ремонте производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей.

Капитальный ремонт основных средств - ремонт, при котором производится полная разборка деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов и сборка, регулировка и испытание актива.

7. Переоценка основных средств - это периодическое уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения ее в

соответствие с современным уровнем рыночных цен. Основные средства в результате переоценки отражаются в учете и отчетности по текущей стоимости.

8. При учете основных средств, бухгалтерские стандарты должны опираться на методологическую основу теории учета и здравый смысл, а не эмпирические положения. Стандарты должны быть практичны и доступны пониманию.

ГЛАВА 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Организация, этапы и методика проведения аудиторской проверки основных средств

Аудиторская проверка, как организационный процесс деятельности аудиторской фирмы необходимо подразделить на два крупных этапа:

- 1) организационный этап;
- 2) проверка, по существу.

Организация аудиторской проверки гарантирует успех проводимой деятельности и качество проверки. Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки основных средств сопровождаются оценкой системы внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. В частности, приводит к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора как в письменной информации руководству экономического субъекта, так и в аналитической части аудиторского заключения.

Для детальной проверки операций с основными средствами аудитору очень важно соблюсти определенную последовательность процедур. Начинают обычно с оценки системы внутреннего контроля.

«Система внутреннего контроля – это совокупность методик и процедур, принятых руководством организации и направленных на выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений учетной информации, которые могут повлиять на достоверность показателей бухгалтерской отчетности»¹⁶.

¹⁶ Практический аудит. /Учебное пособие. Под ред. Соколова Я.В. СПб: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2010 стр.97.

В соответствии с требованиями стандарта аудиторской деятельности НСАД Республики Узбекистан №12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки», аудиторы обязаны в ходе аудиторской проверки достичь понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на ООО «STALDOM MODUL» и определить эффективность этих систем.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля используется не менее трех следующих градаций: высокая; средняя; низкая.

Система внутреннего контроля экономического субъекта должна включать в себя:

- 1) надлежащую систему бухгалтерского учета;
- 2) контрольную среду;
- 3) отдельные средства контроля.

Контрольная среда, под которой понимаются осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, включает в себя:

- 1) стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;
- 2) организационную структуру экономического субъекта;
- 3) распределение ответственности и полномочия;
- 4) осуществляемую кадровую политику;
- 5) порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- 6) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- 7) соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

Аудиторы изучают и описывают информацию о состоянии контрольной среды организации ООО «STALDOM MODUL», чтобы установить, насколько она благоприятна для эффективного ведения бухгалтерского учета основных средств и процедур контроля или способствует искажению информации о движении основных средств предприятия. Полученная информация представляется в форме теста или иных рабочих документов.

При проведении аудиторской проверки аудитор должен стремиться к максимальному снижению аудиторского риска. Надежное определение аудиторского риска достигается путем комбинированной оценки рисков (неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения) на стадии планирования аудиторской проверки основных средств.

В случае получения высоких значений неотъемлемого риска и риска средств контроля следует организовать проверку операций по учету основных средств так, чтобы снизить насколько возможно величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения. Для этого необходимо получить большее число аудиторских доказательств в ходе процедур проверки, по существу.

Оценка неотъемлемого риска может быть оформлена в форме оценочного теста (см. приложение 1).

Следующим шагом аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского финансового учета, налогового учета и внутреннего контроля учета движения основных средств на ООО «STALDOM MODUL», достаточное для планирования аудита. Для этого аудитором разрабатывается тест по оценке системы учета и организации внутреннего контроля учета основных средств на ООО «STALDOM MODUL» (см. приложение 2). Тест поможет аудитору принять решение о том, может ли он в своей работе полагаться на систему внутреннего контроля ООО «STALDOM MODUL» и дать оценку риска средств контроля.

В случае если риск средств контроля окажется высоким и аудитор примет решение о том, что он не может полагаться в своей работе на систему

внутреннего контроля экономического субъекта, он должен планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе.

В случае если аудитор в ходе аудита придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля окажется, ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки. Аудитор корректирует порядок осуществления других аудиторских процедур по аудиту движения основных средств, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита операций по учету основных средств.

Уровень существенности устанавливается аудитором на основании его профессионального суждения. При определении уровня существенности должен учитываться не только количественный, но и качественный аспект искажений.

К качественному аспекту искажения относятся:

- несоблюдение учетной политики по учету основных средств;
- недостаточное или неадекватное описание учетной политики и раскрытие информации необходимой для правильной организации учета основных средств.

При определении количественного аспекта искажений аудиторы рассматривают возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль и на бухгалтерскую отчетность ООО «STALDOM MODUL».

В случае если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки больше, либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности и (или) имеются расхождения в ведении налогового учета и подготовке отчетности по состоянию и движению основных средств аудируемого лица с требованиями соответствующих нормативных документов, однако расхождения однозначно не могут быть признаны существенными, аудитор, используя свое профессиональное суждение. Берет

на себя ответственность и принимает решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных ошибках и нарушениях либо сделать вывод о включении соответствующих оговорок о невозможности выражения мнения.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться.

В случае изменения уровня существенности после подведения итогов аудиторских процедур в рабочих документах должно быть отражено новое значение уровня существенности и приведена аргументация.

Полученное значение уровня существенности должно быть зафиксировано в программе аудита основных средств.

Если представители аудируемого лица заинтересуются порядком установления уровня существенности, аудиторская фирма обязана предоставить эту информацию.

Для эффективного подхода к проведению аудита в области учета основных средств аудитор должен получить представление об учетной политике аудируемого лица.

В ходе планирования аудита в области учета операций по основным средствам необходимо определить «ключевые по риску области», вероятность ошибок в которых высока. Такие области, как правило, подлежат сплошной проверке.

При проведении аудита операций по учету основных средств сплошной проверке могут быть отнесены:

-операции по учету основных средств, неоднозначно трактуемые в законодательстве и сложные в понимании с точки зрения включения в налогооблагаемую базу;

-операции с различными методами учета оценки и начисления амортизации по основным средствам, определенных бухгалтерским и налоговым законодательством или учетной политикой;

-операции по учету основных средств, ранее не встречаемые в хозяйственной практике аудируемого лица;

-операции по основным средствам, учет по которым ведется менее квалифицированным или малоопытным работником;

-операции, учитываемые с нарушением методики отражения на счетах учета основных средств.

Источники получения информации о «ключевых по риску областях»:

-результаты оценок внутреннего и контрольного рисков по движению основных средств;

-результаты проведения опросов работников и анализ учетной политики по разделу «Учет основных средств»;

-результаты прошлых проверок по основным средствам;

-результаты анализа законодательно-нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению основных средств.

Результаты определения «ключевых по риску областей» оформляются в рабочем документе (см. приложение 3).

При планировании и проведении аудита основных средств на ООО «STALDOM MODUL» аудиторской организацией рассмотрено состояние внутреннего контроля по учету основных средств. Состояние внутреннего контроля рассматривалось с целью – определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности о движении основных средств на предприятии. Прделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля проверяемого субъекта с целью

выявления всех возможных недостатков.

Итак, обобщив все выше приведенное, можно заключить, что планирование аудиторской проверки основных средств целесообразно рассматривать как важный и ответственный и неотъемлемый этап аудиторской проверки, поскольку от качества его выполнения зависит эффективность всей последующей работы аудитора. Оптимальная схема планирования аудита, должна включать следующие стадии (см. рисунок 4):

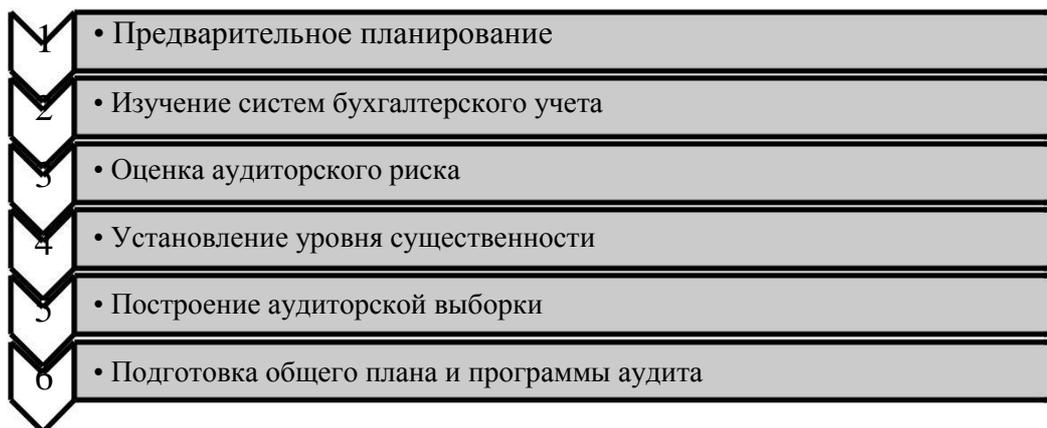


Рисунок 4. Стадии планирования аудиторской проверки.¹⁷

На основании составленного плана проведения аудиторской проверки в последующем рассчитывается уровень существенности и аудиторский риск. Уровень существенности определяет предельно допустимый уровень искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности по той или иной статье баланса. Аудиторский риск, это объективная вероятность не обнаружения аудитором значительных неточностей и отклонений в бухгалтерских (финансовых) документах. Между аудиторским риском и уровнем существенности существует обратная взаимосвязь, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск и наоборот.

На основании общего плана проведения аудиторской проверки и рассчитанного уровня существенности на ООО «STALDOM MODUL» составлена подробная программа проведения аудита основных средств и

¹⁷ Аудит. Под общей редакцией д.э.н. М.М.Тулаходжаевой, к.э.н. Т.И.Джураева и к.э.н. Гулямовой Ф.Г. :ТГЭУ, НАБАРУз- переизд. 4-е допол., 2013 г., 228 с.

учредительных документов.

Специфика экономического субъекта, объем и сложность работы по его проверке каждый раз требует определения четкой последовательности шагов при проведении аудита основных средств и правильного распределения обязанностей между аудиторами, так как проверку проводят несколько специалистов. При разработке плана и программы аудиторской проверки основных средств используется Национальный стандарт аудиторской деятельности № 3 “Планирование аудита”.

План аудиторской проверки отражает укрупненные группы аудиторских работ по объектам и группам хозяйственных операций по движению основных средств, сроки исполнения работ и исполнителей. План составляется в письменной форме. Цель составления плана аудита основных средств:

- предварительно определить объем и характер необходимых тестов по учету и движению основных средств;
- оценить затраты времени и труда по проведению аудита основных средств;
- достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам учета основных средств до начала проверки;
- иметь доказательства обоснованности выполнения аудита основных средств и качества его проведения у данного клиента.

Составляя план и программу аудита учета основных средств, аудиторами учитывается степень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Исходя из целей и задач аудиторской проверки определяется перечень процедур, полный перечень приведен в приложении 4.

3.2. Аудиторская проверка движения основных средств по существу

Целью аудиторской проверки основных средств является формирование мнения о достоверности финансовой отчетности по разделу основных средств и установление соответствия применяемой в организации методики учета операций с основными средствами действующим нормативным документам.

Задачи аудита операций с основными средствами делятся на основные и дополнительные:

Таблица 9

Задачи аудита¹⁸

№	Основные задачи	Дополнительные задачи
1.	контроль за наличием и сохранностью основных средств	проведение аудита переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности
2.	за правильностью оценки основных средств	инспектирование операций по ремонту основных средств, в том числе подтверждение правильности документального оформления операций, связанных с ремонтом основных средств
3.	за соответствием документального оформления и отражения в учете операций по движению основных средств	проверку операций, связанных с арендой (лизингом) основных средств, в том числе правильности признания доходных расходов от арендных (лизинговых) операций
4.	за правильностью начисления амортизации основных средств и отражения операций в учете	анализ эффективности использования основных средств
5.	за законностью организации синтетического и аналитического учета операций с основными средствами	
6.	за подтверждением достоверности показателей в финансовой отчетности организации	

Информационная база, используемая аудитором при проверке основных средств, включает:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы

¹⁸ Аудит. Под общей редакцией д.э.н. М.М.Тулаходжаевой, к.э.н. Т.И.Джураева и к.э.н. Гулямовой Ф.Г. :ТГЭУ, НАБАРУЗ- переизд. 4-е допол., 2013 г., 230 с.

организации бухгалтерского учета и налогообложения основных средств;

- приказ об учетной политике организации;
- регистры синтетического и аналитического учета движения

основных средств, используемые в организации;

- первичные документы по отражению операций по основным средствам;

- финансовую отчетность.

Аудитор должен ознакомиться с методологией учета основных средств, изложенной в приказе об учетной политике организации. В частности, необходимо знать:

- стоимость объектов для их отнесения к основным средствам и средствам в обороте;

- установленный перечень объектов, относимых к основным средствам независимо от стоимости;

- способы начисления амортизации по основным средствам;

- порядок отражения затрат на ремонт основных средств;

- предусмотрено ли проведение переоценки основных средств на 1 января отчетного года;

- сроки проведения инвентаризации основных средств;

- перечень счетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету основных средств.

Следует обратить внимание на важные и проблемные участки учета операций с основными средствами (документальное подтверждение операций, оценка, продажа и списание основных средств, начисление амортизации и пр.) (см. таблицу 10).

При проверке учета основных средств, аудиторы могут применять различные способы получения доказательств.

Проверка арифметических расчетов аудиторами используются для подтверждения достоверности расчетов начисленных сумм при начислении амортизации или переоценки.

Проверка соблюдения правил учета применяется при проверке учета основных средств. Аудиторы проверяют на соответствие Закону «О бухгалтерском учете»; национальным стандартам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности; Положению по списанию основных средств с баланса, в результате движению основных средств; применению Плана счетов другим законодательным и нормативным документам.

Таблица 10

Проблемные участки учета операций с основными средствами¹⁹

№	Утверждение, на основе которого подготовлена финансовая отчетность	Направление аудита
1	Существование / права / полнота	1А. Убедиться в том, что все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют. 1Б. Убедиться в том, что права организации на основные средства подтверждены и не ограничены правами третьих лиц
2	Существование / оценка / представление и раскрытие	2А. Убедиться в том, что основные средства отвечают критериям активов, т.е. не утратили способность приносить экономические выгоды организации. 2Б. Убедиться в том, что все основные средства оценены и отражены в отчетности в соответствии с принятой в организации учетной политикой и действующим законодательством. 2В. Убедиться в том, что амортизация основных средств начисляется в соответствии с принятой в организации учетной политикой
3	Возникновение / измерение / оценка	3А. Убедиться в том, что все приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде. 3 Б. Убедиться в том, что все расходы и доходы, связанные с выбытием основных средств, относятся к отчетному периоду и учтены правильно

¹⁹ Аудит. Под общей редакцией д.э.н. М.М.Тулаходжаевой, к.э.н. Т.И.Джураева и к.э.н. Гулямовой Ф.Г. :ТГЭУ, НАБАРУз- переизд. 4-е допол., 2013 г., 234 с.

4	Представление и раскрытие	4А. Убедиться в том, что вся существенная информация об основных средствах раскрыта в отчетности
---	---------------------------	--

Проверка документов используется для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете достоверности оценки и переоценки основных средств на ООО «STALDOM MODUL».

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия основных средств в различные периоды, данных отчета об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчетности и т.д.

Собирая аудиторские доказательства, аудиторы могут применить несколько аудиторских процедур в соответствии с национальным стандартом аудиторской деятельности № 12 «Аудиторские доказательства».

При этом аудитор должен проверить:

- правильность деления основных средств по классификации, так как неправильное их деление может привести к неправильному начислению износа и, как результат, к неправильному отражению затрат и конечного финансового результата;

- правильность деления основных средств по принадлежности, так как неправильное их деление может привести к неправильным расчетам при начислении износа и переоценки;

- правильность деления основных средств по характеру участия в производстве, так как в противном случае это может привести к неправильному начислению амортизации (на основные средства, находящиеся в запасе на консервации, амортизация не начисляется);

- правильность отнесения предметов к основным средствам.

Проверка основных средств не ограничивается вышеизложенными процедурами. Наиболее важные с учетом опыта теории и практики аудита различных стран, приведены в приложении 5, они были разработаны аудиторскими при проверке ООО «STALDOM MODUL».

Целью аудиторской проверки наличия и сохранности основных средств является подтверждение реальности статей финансовой

отчетности

Аудитор должен проверить: не числятся ли в составе основных средств объекты стоимостью ниже установленного организацией лимита или объекты, срок службы которых менее 1 года (независимо от стоимости); не производился ли в организации перевод основных средств в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей и наоборот. При этом следует учитывать, что лимит стоимости объекта определяется на дату приобретения объекта (ввода в эксплуатацию). Характерной ошибкой, выявляемой при аудиторских проверках, является необоснованный перевод основных средств в инвентарь и хозяйственные принадлежности. Часто причиной такого перевода служит стремление организации увеличить свои расходы за счет дополнительного начисления амортизации.

При аудиторской проверке необходимо получить подтверждение надлежащего оформления прав собственности организации на объекты основных средств.

Аудитору должны быть предоставлены договоры на создание, приобретение, передачу объектов основных средств, а в необходимых случаях - и свидетельства о регистрации сделок в соответствии с законодательством.

Важным вопросом при проверке сохранности и наличия основных средств является выяснение правильности оценки основных средств, поскольку от этого зависят расчеты с бюджетом по налогу на имущество, а также достоверность отражения финансовых результатов организации и составления финансовой отчетности.

Для проведения проверки аудитор привлекает первичные документы, по которым основные средства приняты к учету.

Проверка правильности оценки основных средств может быть сплошной (при небольшом количестве объектов) или выборочной.

Аудитор проверяет наличие и оформление договоров купли-продажи основных средств; правомерность включения отдельных расходов в

стоимость основных средств согласно НСБУ №5, правильно ли определена инвентарная стоимость законченных строительством объектов; правильно ли определена стоимость объекта после достройки и дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации.

Аудитор проверяет: оформлены ли протоколы согласования цены и отражена ли денежная оценка в учредительных документах; правомерность включения других расходов в первоначальную стоимость; достоверность установления рыночной цены. Для определения рыночной цены могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств. Расходы, понесенные организацией по доставке таких основных средств, также включаются в стоимость объекта.

Аудитор должен проверить, правильно ли определен момент перехода права собственности в соответствии с условиями контракта; включены ли в стоимость таможенные платежи (пошлины, сборы) и другие расходы, связанные с приобретением основных средств.

При проверке правильности оценки основных средств аудитор должен обратить внимание на то, были ли случаи изменения первоначальной стоимости объектов, какие причины вызвали эти изменения (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация), отражены ли затраты по капитальным вложениям на счетах учета капитальных вложений (0800), показывается ли источник этих капитальных вложений.

Проверка правильности переоценки основных средств приобретает важное значение.

Аудитор должен также проверить, как обеспечивается сохранность основных средств. Проверка проведения инвентаризации основных средств осуществляется аудитором с привлечением первичных документов -

инвентаризационных описей, протоколов заседаний инвентаризационных комиссий, решений руководства организации по итогам проведения инвентаризации.

Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

Ошибки, обнаруживаемые в процессе аудита основных средств, оказывают влияние на достоверность финансовых результатов и финансовой отчетности, так как приводят к искажению суммы начисленной амортизации в бухгалтерском учете.

Таким образом, заключительное мнение аудитора определяется не только результатами детальной проверки операций с основными средствами, но и адекватностью учетной политики в отношении этих средств.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы основных средств, документально отраженные в рабочих документах, - это фактический материал для составления аудиторского отчета о состоянии бухгалтерского учета ООО «STALDOM MODUL» и аудиторского заключения, а также основание для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Заключительная стадия аудиторской проверки учета основных средств предусматривает проведение следующих мероприятий:

- систематизацию результатов проверки учета движения основных средств;
- анализ результатов проверки учета основных средств, переданных в финансовую аренду;
- составление аудиторского заключения по состоянию и организации учета основных средств.

Результатом работы аудитора является составление аудиторского отчета и заключения. Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, частности аудита движения основных средств, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки учета основных средств, служит обоснованием выводов аудитора и называется аудиторскими доказательствами.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются НСАД Республики Узбекистан № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности».

На завершающем этапе аудиторской проверки осуществляется анализ выполнения программы аудита основных средств, классификация выявленных ошибок и нарушений по учету основных средств, обобщение и оформление результатов проверки учета движения основных средств, формулируются виды оговорок по учету основных средств, переданных в аренду и вопросы налогообложения по объекту учета для аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитором на стадии завершения аудита основных средств аналитические процедуры подлежат отражению в рабочих документах. В итоговых рабочих документах аудитора отражаются:

- причины нарушений операций по учету основных средств, переданных в аренду, и как следствие нарушение норм налогового законодательства по налогу на имущество, НДС, прибыль;

- налоговые последствия этих нарушений для аудируемого субъекта;

- практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений, при учете основных средств.

Аудиторский отчет аудитора руководству и (или) собственникам должен содержать сведения о выявленных в процессе проверки учета движения основных средств:

- нарушениях учетной политики по учету основных средств;

-недостатках в системе бухгалтерского, налогового учета и внутреннего контроля над учетом движения основных средств, которые привели или могут привести к нарушениям при расчете налога на прибыль и выполнению обязательств перед бюджетом;

-количественных отклонениях при учете основных средств, переданных по договору финансовой аренды с бухгалтерским, налоговым законодательством;

-искажениях в представлении и раскрытии информации по учету основных средств, переданных в финансовую аренду.

В письменной информации (отчете) аудитором должны быть даны ссылки на законодательные и нормативные акты, нарушения которых выявлены в ходе проверки, и даны предложения по устранению данных нарушений.

Выводы по главе 3:

1. Оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора как в письменной информации руководству экономического субъекта, так и в аналитической части аудиторского заключения.

2. Для детальной проверки операций с основными средствами аудитору очень важно соблюсти определенную последовательность процедур. Начинают обычно с оценки системы внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля – это совокупность методик и процедур, принятых руководством организации и направленных на выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений учетной информации, которые могут повлиять на достоверность показателей бухгалтерской отчетности.

3. При определении уровня существенности должны учитываться: количественный и качественный аспект искажений.

К качественному аспекту искажения относятся:

-несоблюдение учетной политики по учету основных средств;

-недостаточное или неадекватное описание учетной политики и раскрытие информации необходимой для правильной организации учета основных средств.

При определении количественного аспекта искажений аудиторы рассматривают возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль и на бухгалтерскую отчетность.

4. Целью аудиторской проверки основных средств является формирование мнения о достоверности финансовой отчетности по разделу основных средств и установление соответствия применяемой в организации методики учета операций с основными средствами действующим нормативным документам.

5. Заключительное мнение аудитора определяется не только результатами детальной проверки операций с основными средствами, но и адекватностью учетной политики в отношении этих средств.

6. Заключительная стадия аудиторской проверки учета основных средств предусматривает проведение следующих мероприятий:

- систематизацию результатов проверки учета движения основных средств;
- анализ результатов проверки учета основных средств, переданных в финансовую аренду;
- составление аудиторского заключения по состоянию и организации учета основных средств.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Обеспеченность основными средствами в необходимом количестве и ассортименте, полное и эффективное их использование - один из важнейших факторов увеличения объема производства на предприятиях. От количества, стоимости, качественного состояния, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Полное и рациональное использование основных средств способствует улучшению всех его технико-экономических показателей: росту производительности труда, повышению фондоотдачи, увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений.

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов - средств труда и материальных условий процесса труда.

Основные средства - обычно выступают как часть производственного процесса, и имеют свои отличительные особенности среди хозяйственных средств.

Во-первых, они многократно участвуют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на создаваемые продукты с помощью механизма амортизационных отчислений.

Во-вторых, процесс воспроизводства основных средств носит длительный характер, что реализуется в деятельности предприятия с помощью процесса капиталовложений. К этому добавим, что размер основных средств должен быть оптимальным для данного предприятия. Поэтому изучение данной темы все еще не потеряло своей актуальности.

Проведённые изучения по теме «Бухгалтерский учет и методика проведения аудиторской проверки основных средств организаций» на примере ООО «STALDOM MODUL» дало возможность сделать ряд выводов

и предложений, направленных на дальнейшее совершенствование методики учета основных средств:

1. Одна из основных проблем заключается в том, что трактовка основных средств в настоящее время имеет сложный многоаспектный характер и разное целевое назначение. Многоаспектность заключается в следующем:

- термином «средства труда» определяют прогрессивность производительных сил в обществе;
- понятие «основные фонды» является основным элементом национального богатства страны;
- «основные производственные фонды» определяют материально-техническую базу и прогрессивность технологического уклада;
- термин «основные средства» применяется для отражения основных производственных фондов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- термин «основной капитал» используется при определении инвестиций по направлениям, источникам финансирования, формам собственности, видам экономической деятельности;
- «производственный аппарат» измеряется через определение производственных мощностей и оценку технологий, используемых;
- «производственный потенциал» рассматривается, как способность имеющихся реальных активов обеспечить функционирование и производственную деятельность предприятия.

2. Основные средства, как подвид и составляющая внеоборотных активов, соответствуют всем законодательно определенным признакам внеоборотных активов, однако от других составляющих их отличает материальная форма, состояние, характеризующееся пригодностью к эксплуатации, отсутствием биологических преобразований. Они не являются задолженностью, инвестициями в другие предприятия, стоимость основных

средств должна быть выше законодательно урегулированной стоимостной границы.

3. Бухгалтерский учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами и стандартами. Таким образом, обеспечивается единообразный подход различных хозяйствующих субъектов к формированию финансовых отчетов. Добиться того, чтобы бухгалтерская информация в организации была объективной, достоверной, понятной и защищенной для пользователей, можно лишь при грамотном использовании основных нормативных документов. Вместе с тем названные документы предусматривают, и право организаций на основе этих нормативов самостоятельно определять конкретные формы и методы организации учета и контроля исходя из организационно-правовой формы хозяйствования, отраслевых особенностей.

4. Для правильного ведения основных средств необходимо верно оценить и признать объекты учета. Требования признания объектом основных средств согласно НСБУ №5, к основным средствам относятся активы, при одновременном выполнении следующих условий:

- a. сроком службы более одного года
- b. стоимостью свыше пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан. Но размер стоимости может быть пересмотрен по решению руководителя хозяйствующего субъекта.

5. Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления основных средств на предприятие. Основные средства учитываются на ООО «STALDOM MODUL» согласно НСБУ по первоначальной стоимости, а по МСФО, это справедливая стоимость, то есть сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Применение такой оценки

предусматривает МСФО 16 «Основные средства». Для информации финансовой отчетности, ориентированной на инвесторов подход с точки зрения МСФО, был бы более полезным.

6. Учет поступления основных средств на ООО «STALDOM MODUL» ведется в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов и оформляется актом приема-передачи. А при учете выбытия основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, а затем ее изымают из картотеки.

7. К расходам и операциям по эксплуатации относятся операции по начислению износа основных средств и учет расходов по ремонту данных объектов. К последующим же операциям относятся: вопросы переоценки, модернизации и реконструкции основных средств. При этом срок полезной службы основных средств, согласно НСБУ № 5 и Учетной политики ООО «STALDOM MODUL», может пересматриваться с учетом произведенных затрат, улучшающих состояние основных средств и, следовательно, продлевающих срок службы, а также с учетом технологических изменений, сокращающих этот срок.

8. Поддержание основных средств в рабочем состоянии может осуществляться посредством их ремонта, при этом ремонт подразделяется на: текущий, средний и капитальный ремонт основных средств.

9. Переоценка основных средств - это периодическое уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения ее в соответствие с современным уровнем рыночных цен. Основные средства в результате переоценки отражаются в учете и отчетности по текущей стоимости.

10. При учете основных средств, бухгалтерские стандарты должны опираться на методологическую основу теории учета и здравый смысл, а не эмпирические положения. Стандарты должны быть практичны и доступны пониманию. Положения МСФО 16 «Основные средства» больше опираются на профессиональное суждение бухгалтера, согласно НСБУ № 5 «Основные

средства» на регламентированную методологию. Для трансформации, прозрачности и понятности широкому кругу пользователей, в том числе иностранных инвесторов, необходимы единые принципы.

11. Для эффективного проведения процесса аудита основных средств рекомендуется придерживаться следующих этапов, организации:

- Предварительное планирование
- Изучение систем бухгалтерского учета
- Оценка аудиторского риска
- Установление уровня существенности
- Построение аудиторской выборки
- Подготовка общего плана и программы аудита. Что на практике приводит к увеличению эффективности и гарантии на 70% процесса аудиторской проверки.

12. В целях совершенствования учета основных средств, при ведении учета основных средствах, полученных операциями невзаимной передачи, рекомендуется применение одного из существующих подходов (согласно МСФО 16 и 18):

- подход с позиции капитала, в соответствии с которым стоимость актива прямо кредитруется на капитал;

- подход с позиции дохода, в соответствии с которым стоимость актива относится на доходы одного или более учетных периодов.

Подход с позиции капитала аргументируется:

А) активы, полученные при невзаимной передаче, являются инструментом финансирования и должны отражаться в балансе, а не в отчете о финансовых результатах, покрывая статьи расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат таких активов не предусматривается, они должны кредитоваться непосредственно на счет капитала;

Б) неправомерно признавать активы, полученные при невзаимной передаче в отчете о финансовых результатах, так как они не заработаны, а

являются формой стимулирования, предоставляемой какими-то другими лицами.

Подход с позиции дохода аргументируется:

А) активы, полученные при невзаимной передаче, представляют собой поступление из источников, не всегда связанных с акционерами, поэтому они не должны кредитоваться прямо на счет капитала, а должны признаваться в качестве дохода в соответствующие периоды;

Б) активы, переданные при невзаимной передаче, в редких случаях являются благотворительностью. Предприятие зарабатывает их тем, что удовлетворяет предписанным ими условиям, выполняет предусмотренные обязательства, поэтому активы, полученные при невзаимной передаче следует признавать, как доход и соотносить со связанными с ними затратами, которые эти активы должны компенсировать;

В) так как налог на прибыль и другие налоги представляют собой вычеты из дохода, логично таким же образом отражать активы, полученные при невзаимной передаче, которые являются продолжением фискальной политики в отчете о финансовых результатах.

Таким образом, можно сделать обобщающий вывод, что заключительное мнение аудитора определяется не только результатами детальной проверки операций с основными средствами, но и адекватностью учетной политики в отношении этих средств, вот почему так важен грамотно организованный учет основных средств и система внутреннего контроля на предприятиях

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые документы

2. Конституция Республики Узбекистан. –Т.: «Узбекистан», 2017 г.
3. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан, N ЗРУ-136, 01.01.2016г. (с изменениями и дополнениями от 27 декабря 2015 г.)
4. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (новая редакция от 13 апреля 2016 года).
5. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» 26.05.2000 г. (с изменениями и дополнениями).
6. Закон Республики Узбекистан «Об инвестиционной деятельности» от 10.12.2014г. №ЗРУ-380
7. Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по стимулированию привлечения прямых иностранных инвестиций» от 10 апреля 2012 года.
8. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан: Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (спец выпуск №2) Ташкент- 2012 - 209с.
9. Сборник национальных стандартов аудита и аудиторской деятельности Республики Узбекистан: Палата аудиторов Республики Узбекистан (спец выпуск №2) Ташкент- 2013 - 263с.
10. «Положение о порядке привлечения и освоения иностранных инвестиций и кредитов» Приложение №1 к Постановлению Президента Республики Узбекистан от 24.07.2008 г. № ПП-927.

2. Произведения и доклады Президента

11. Каримов И.А. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Т.: “Узбекистан” – 2010 г.
12. Доклад Президента Республики Узбекиста на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2015 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2016 год. (от 16 января 2016 год).

13. Мирзиёев Ш.М. Обеспечение верховенства закона и интересов человека – гарантия развития страны и благополучия народа. Доклад на торжествах посвященных 24 летию принятия Конституции Республики Узбекистан. 7 декабря 2016 года.- Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 48 с.

14. Мирзиёев Ш.М. Мы все вместе построим свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан. Доклад на расширенном заседании Кабинета Министров по итогам 2016 года. - Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 38 с.

15. Послание Президента Республики Узбекистан Шавката Мирзиёева Олий мажлису: приоритетные задачи, вопросы и перспективы. (www.uza.uz. от 22 декабря 2017 г.)

3. Учебники и учебная литература

16. Аудит. Под общей редакцией д.э.н. М.М.Тулаходжаевой, к.э.н. Т.И.Джураева и к.э.н. Гулямовой Ф.Г. :ТГЭУ, НАБАРУз- переизд. 4-е допол., 2013 г.- 650 с.

17. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие. В. П. Астахов. - Москва: Юрайт-Издат, 2015г. - 955 с.

18. Бухгалтерский учет: Учебное пособие/ И.И. Бочкарева. - Москва: ТК Велби.Изд-во Проспект, 2012г. - 776 с.

19. Гельман В. Г, Керимов В. Э, Бабаева З. Д, Неселовская Т. М. Бухгалтерский учет. Учебник. ИНФРА – М. М. 2012 г.- 627 с.

20. Гулямова Ф.Г. «Практическое пособие по бухгалтерскому учету» Издательский дом «Мир экономики и права». Ташкент – переизд. 5-ое, 2013г.- 224с.

21. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Выпуск-8. «Мир экономики и право» Ташкент 2013 г. - 62 с.

22. Джамбакиева Г.С. Финансовый учет. Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2012 г.- 563 с.

23. Дустмуротов Р. и др., Типовые рабочие документы аудита в схемах и таблицах. Методические разработки Т.: Иктисодиет, 2011 г. - 59 с.
24. Завалишина И. А. Налоги: теория и практика. – Т.: “Мир экономики и права” ИД, 2014. – 439 с.
25. Завалишина И. Современный бухгалтерский учет. Учебное пособие – Т.: Норма, 2014г.- 512 с.
26. Курбанов З. Н. Налоговый учет: теория и методология. Т: «Наука», 2014 г., 102 с.
27. Николаева Г.А., Сергеева Т.С. Бухгалтерский учет. – М.: Приор, 4-е переизд., 2015 г.- 656 с.
28. Практический аудит. /Учебное пособие. Под ред. Соколова Я.В. СПб: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2010г.-597с.
29. Сатыволдиев А. и др. Финансовый и управленческий учет. Т.: 2010г.
30. Умаров К. Налоги и налогообложение. С.: Мерос, 2010г. - 32 с.
31. Финансовый и управленческий анализ: Учебник /Т.Ш.Шагиясов, З.А.Сагдиллаева, Б.В.Файзиев; Министерство высшего и среднего специального образования РУз. – Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2007г. - 113 с.

4. Периодические издания (газеты и журналы)

32. Gissel J.L. A case of fixed asset accounting: Initial and subsequent measurement. Journal of Accounting Education (37) 2016. 60-66 p.

5. Интернет сайты

[www. finance.uz](http://www.finance.uz) (нормативно-правовая база и поисковая система финансового законодательства РУз)

[www. lbsglobal.com/fin](http://www.lbsglobal.com/fin) (сайт международного экономического журнала)

[www. Lex.uz](http://www.Lex.uz) (сайт нормативно-правовая база РУз)

www.uzperort.Com (сайт политико-экономических новостей РУз)

www.mfa.uz. (сайт Министерства Финансов Республики Узбекистан)

www.press-service.uz/ru/newc/report (новостной портал правительства Республики Узбекистан).

www.stat.uz. (сайт Комитета статистики Республики Узбекистан)

Тест «Оценка неотъемлемого риска»

Факторы риска	Оценка риска	Примечания
Структура организации		
Соответствие организационной структуры размеру и степени сложности бизнеса клиента: недостаточное; нет относительное; нет высокое да	низкая	
Наличие обособленных подразделений и филиалов, имеющих отдельный баланс: отсутствуют; да имеются нет	низкая	
Информационная обеспеченность организации		
Наличие специальной периодической литературы в организации по учету основных средств (да)	низкая	
Наличие регулярно обновляемых справочно-информационных электронных баз по учету основных средств (да)	средняя	
Опыт и квалификация работников ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета и составления отчетности		
Главный бухгалтер имеет высшее образование (да)	средняя	
Стаж работы в организации (2 года)	средняя	
Доля работников бухгалтерии, имеющих высшее образование (60%)	низкая	
Доля работников, обучавшихся на курсах повышения квалификации, получающих дополнительное образование (25%)	низкая	
Текучесть кадров бухгалтерии, занимающихся учетом основных средств (низкая)	низкая	
Наличие информации о нарушениях налогового законодательства, связанное с учетом и движением основных средств (отсутствуют)	средняя	
Наличие обстоятельств, влияющих на возможность искажения показателей финансовой и налоговой отчетности, при учете основных средств, переданных в финансовую аренду (отсутствуют)	средняя	
Роль и место вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности		
Применяемая система обработки данных учета основных средств и их движения (универсальная)	средняя	
Итого оценок: «Высоких» 0 «Средних» 6 «Низких» 6		
Итоговая оценка риска	низкая	

Тест «Оценка системы внутреннего контроля учета основных средств»

Факторы риска	Оценка риска	Примечание
Учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета		
Учетная политика по учету и движению основных средств применяется (последовательно от одного отчетного периода к другому)	низкая	
Изменения в учетную политику вносятся (в соответствии с требованиями нормативных актов по ведению бухгалтерского учета основных средств, переданных в финансовую аренду)	средняя	
В учетной политике направления хозяйственной деятельности, связанные с передачей основных средств в финансовую аренду и способы их учета (раскрыты не достаточно полно)	средняя	
Наличие в учетной политике противоречивых положений по начислению и получению арендных платежей по финансовой аренде (нет)	низкая	
Структура и характеристика финансово-бухгалтерской и налоговой служб		
Наличие в структуре обособленной налоговой службы (отсутствует)	высокая	
Наличие и соблюдение графика документооборота по основным средствам, переданным в финансовую аренду (да)	средняя	
Наличие отдела внутреннего контроля (да)	низкая	
Формы и методы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете		
Применение единого рабочего плана счетов бухгалтерского учета (да)	низкая	
Система аналогового учета организована на основании (только регистров бухгалтерского учета по движению основных средств)	средняя	
Финансово-хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете (на основании первичных документов, по списанию основных средств с баланса, по договору финансовой аренды)	средняя	
Компьютерная обработка данных		
Ведение бухгалтерского и налогового учета автоматизировано (полностью)	средняя	
Система компьютерной обработки данных, по начислению, оплате и взаиморасчетов по арендным платежам при финансовой аренде (охватывает весь бухгалтерский и налоговый учет)	средняя	
Формы документов и регистров по движению основных средств, переданных в финансовую аренду соответствуют требованиям унифицированных и утвержденных форм (да)	низкая	
Осуществление контроля		
Служба внутреннего аудита (действует)	низкая	

Инвентаризационная комиссия по основным средствам (утверждена руководителем и действует)	Низкая	
Комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств (утверждена руководителем и действует)	Низкая	
Итого оценок: «Высоких» «Средних» «Низких»	1 7 8	
Итоговая оценка надежности системы учета основных средств и внутреннего контроля	Средняя	

Тест «Определение ключевых по риску областей»

Ключевые по риску области	Отметка о наличии (да/нет)	Примечание
1. Операции, неоднозначно трактуемые в законодательстве и сложные в понимании с точки зрения включения в налогооблагаемую базу операций, по финансовой аренде основных средств, со связанными сторонами:		
расходы на амортизацию основных средств, переданных в финансовую аренду	нет	
расходы на страхование имущества основных средств, переданных в финансовую аренду	да	
расходы по освоению природных ресурсов	нет	
штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств по финансовой аренде основных средств	нет	
доходы и расходы, курсовые разницы, возникшие по операциям с иностранной валютой при покупке основных средств и арендным платежам по финансовой аренде	нет	
2. Операции с различиями в методах учета, определенных бухгалтерским и налоговым законодательством или учетной политикой:		
амортизация по основным средствам, переданным в финансовую аренду	нет	
резерв по сомнительным долгам, при расчетах по финансовой аренде основных средств	нет	
резерв по ремонту основных средств, передаваемых в финансовую аренду	нет	
убыток от выбытия основных средств, по договорам финансовой аренды	нет	
расходы обслуживающих производств и хозяйств, по договорам финансовой аренды ОС	нет	
проценты по долговым обязательствам по финансовой аренде ОС	нет	
оценка переданных в аренду основных средств	нет	
3. Операции, ранее не встречаемые в хозяйственной практике аудируемого лица:		
операции с ценными бумагами, при расчетах по арендным платежам	да	
осуществление совместной деятельности, при составлении договоров финансовой аренды ОС	нет	
доходы от долевого участия в деятельности других организаций	нет	

Аудиторские процедуры при проверке операций с основными средствами

№	Задачи аудита	Аудиторские процедуры
1	Контроль за наличием и сохранностью основных средств	Инспектирование основных средств по местам нахождения. Проверка организации материальной ответственности по объектам основных средств. Проведение инвентаризации и проверка инвентаризационной работы.
2	Правильность оценки основных средств	Проверка соблюдения положений учетной политики в отношении объектов основных средств. Аудит отнесения объектов к основным средствам. Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств. Проверка правильности определения инвентарного объекта.
3	Соответствие документального оформления и отражения в учете операций по движению основных средств	Инспектирование источников поступления основных средств и нематериальных активов. Проверка правильности оформления приобретенных и выбывших основных средств. Арифметическая проверка начисления НДС при приобретении и выбытии основных средств. Проверка правильности использования унифицированных форм по учету основных средств.
4	Контроль правильности начисления амортизации основных средств и отражение операций в учете	Проверка соответствия используемых методов начисления амортизации требованиям бухгалтерского учета и учетной политике. Проверка правильности определения срока полезного использования основных средств и отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам. Арифметическая проверка правильности начисления амортизации по объектам основных средств. Инспектирование документального оформления амортизации внеоборотных активов.

5	Контроль законности организации синтетического и аналитического учета операций с основными средствами	Инспектирование синтетического и аналитического учета операций с основными средствами в соответствии с инструкцией по применению Плана счетов и рабочим планом счетов. Проверка правильности ведения учета основных средств в условиях автоматизированной формы учета
6	Подтверждение достоверности показателей в бухгалтерской отчетности организации отражения ее результатов в бухгалтерском учете	Проверка соответствия отчетных показателей (ф. №1 и 3) соответствующим показателям в Главной книге, регистрах синтетического и аналитического учета
7	Проведение аудита переоценки основных средств и отчетности	Наличие документального оформления переоценки основных средств. Инспектирование проведения переоценки основных средств и результатов ее отражения в бухгалтерском учете и отчетности
8	Инспектирование операций по ремонту основных средств, в том числе подтверждение правильности документального оформления операций, связанных с ремонтом основных средств	Наличие оправдательных документов по ремонту основных средств. Инспектирование правильности оформления первичной документации по ремонту основных средств в зависимости от применяемого способа ремонта. Тестирование организации бухгалтерского и налогового учета операций по ремонту основных средств
9	Проверка операций, связанных с арендой основных средств, в том числе правильности признания доходов и расходов от арендных операций	Инспектирование договоров об аренде основных средств и соблюдения договорных обязательств. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по аренде основных средств у арендодателя и арендатора
10	Анализ эффективности использования основных средств	Расчет показателей эффективности использования основных средств и анализ данных в динамике

Аудиторские процедуры проверки основных средств и соответствующих счетов

№	Основные вопросы	Перечень процедур	Источники информации
1.	При проверке существования и эффективности использования основных средств	Детальная проверка данных регистров учета основных средств, их подсчет и сверка с данными счетов Главной книги	Инвентарные карточки учета основных средств, ведомости, журналы-ордера
		Выбор контрольного объекта основных средств по данным регистров учета а) провести инвентаризацию (осмотр) основных средств б) проверить документы на право собственности (если они есть)	Инвентаризационные описи, результаты текущей инвентаризации, акты приема-передачи, договоры, счета-фактуры
		Подготовить список поступления и распределения основных средств: а) подтвердить документально правильность соответствующих договоров аренды, виз б) проверить документально правильность определения и полноту отражения в учете первоначальной стоимости основных средств	Договоры, счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, акты приема-передачи/списания, инвентарные карточки учета основных средств, Главная книга
		Провести анализ эффективности основных средств (показатели наличия, движения и эффективности использования)	Аналитические расчеты (процедуры)
		Проверить данные инвентаризации основных средств и	Инвентаризационные описи и инвентарные карточки учета основных средств

		сравнить ее результаты с данными аналитического учета	
		Проверить правильность выделения и возмещения НДС по поступившим основным средствам, начисления НДС и других налогов при реализации и безвозмездной передаче основных средств, а также налога на имущество по ним	Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам
2.	Вопросы учета амортизационных отчислений	Проанализировать правильность начисления амортизации по соответствующим нормам, способам	Ведомости амортизационных отчислений, нормативные документы
		Проверить правильность отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета по учету затрат	Ведомости распределения амортизационных отчислений, журнал-ордер
		Провести подсчет и сверку данных аналитического учета начисленного износа с данными счетов Главной книги	Подсчет и сверка данных (пересчет, прослеживание)
3.	Расчеты по страхованию и оплате арендных платежей	Проанализировать, застрахованы ли объекты основных средств и выяснить, адекватно ли покрытие при наступлении страхового случая	Страховые полисы, данные счета 6500, расчетные таблицы
		Проверить правильность расчета и начисления страховых платежей и своевременность их уплаты	Расчеты, данные счета 6500, Главная книга
		Проверить правильность расчета и отражения на счетах арендной платы. Сверить данные учета с данными арендных договоров, установить, подходит ли тот или иной вид аренды для капитализации	Договоры аренды, данные счета 4810, 4830 выписки банка, Главная книга

		Проверить обоснованность затрат на ремонт основных средств и правильность отражения этих сумм на соответствующих счетах	Проектно-сметная документация, приемо-сдаточные акты, другие первичные документы, данные аналитического учета затратных счетов и счетов 3100, 8900
--	--	---	--