

Санкт-Петербургский государственный университет  
Экономический факультет  
Кафедра статистики, учёта и аудита

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по направлению 080100 – «Экономика»

АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ИНВЕСТИЦИОННЫХ ЦИКЛАХ

Выполнил:

бакалавриант 4 курса, группы ФКСУ-43

Кайзер Екатерина Дмитриевна

\_\_\_\_\_ /Подпись/

Научный руководитель:

к.э.н, доц. Стрельникова Ольга

Владимировна

\_\_\_\_\_ /Подпись/

Санкт-Петербург

2016

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Теоретические основы аудита основных средств.....	5
§1. Основная цель и задачи аудита основных средств.....	5
§2. Виды аудита основных средств.....	7
§3. Порядок проведения аудиторской проверки основных средств.....	10
§4. Программа проведения аудита основных средств, рабочие документы аудитора.....	18
Глава 2. Инвестирование в основные средства.....	21
§1. Инвестиции в основные средства, их важность для предприятий.....	21
§2. Инвестиционные циклы.....	24
§3. Эффективность инвестиций в основные средства.....	25
§4. Аудит инвестиций в основные средства.....	28
Глава 3. Программа аудиторской проверки основных средств.....	30
§1. Составление программы аудита основных средств.....	30
§2. Выявление возможных рисков при проведении аудиторской проверки основных средств на примере ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт».....	35
Заключение.....	43
Список литературы.....	46
Приложение 1.....	49
Приложение 2.....	50
Приложение 3.....	51
Приложение 4.....	52
Приложение 5.....	53
Приложение 6.....	54
Приложение 7.....	55

## Введение

Основные средства часто занимают наибольшую часть активов баланса (в случае, если предприятие является фондоёмким), являются важнейшим фактором любого производства и имеют большое значение для любого предприятия (даже там, где их доля в активах незначительна). Для получения высоких результатов деятельности, их использование должно быть правильным и эффективным. Поэтому очень важно иметь возможность следить за использованием ОС, а для этого правильно отражать всю информацию о наличии и движении основных средств, начиная с правильной оценки первоначальной стоимости, и заканчивая их переоценкой, инвентаризацией, начислением амортизации и так далее. Кроме того, для успешной деятельности предприятия, необходимы инвестиции в основные средства, так как они способствуют улучшению качества продукции и ускорению научно-технического прогресса, сохранению конкурентоспособности предприятия на рынке. Все эти инвестиции должны быть тщательно продуманы, правильно учтены и отражены в бухгалтерской отчётности.

Для того чтобы быть уверенным в правильности всех данных отчётности, необходим контроль. Аудит как раз является одним из видов контроля, который предоставляет возможность осуществлять независимую проверку. Только с помощью такой независимой проверки можно убедиться в том, что на предприятии ведётся правильный учёт основных средств, и они действительно используются максимально эффективно. По результатам такой проверки могут приниматься решения о необходимости вложения средств в основные средства, а также о покупке предприятия.

Таким образом, мы считаем, что аудит основных средств и инвестиций в них – это очень важная и актуальная тема в наше время, когда наступил период экономического спада и существует необходимость в развитии и росте производства. Эту тему стоит изучать, и, возможно, вносить какие-то изменения для усовершенствования аудиторской проверки основных средств.

Целью данного исследования является изучение различных аспектов аудита основных средств предприятий, инвестиций в них, обоснование необходимости проведения аудита и выявление возможных рисков на примерах предприятий.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1. изучить теоретические основы аудита основных средств (цели, задачи, виды);
2. изучить особенности аудита основные средства в инвестиционных циклах;
3. определить порядок проведения аудиторской проверки основных средств, её различные этапы;
4. изучить аспекты составления программы аудита и рабочих документов аудитора;

5. изучить тему инвестиций в основные средства, их эффективности и их аудиторской проверки;
6. описать программу аудита основных средств;
7. выявить возможные риски при проведении аудита основных средств на примере предприятий.

Методологической основой работы являются нормативные документы по теме (Федеральные законы РФ от 6.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» и от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ПБУ 6/01 «Учёт основных средств»), а также учебники по теме аудита основных средств и статьи из различных финансовых журналов («Аудиторские ведомости», «Аудит и финансовый анализ», «Молодой учёный») и материалы научных конференций.

Реализация поставленных цели и задач обусловила структуру и логику работы. Работа состоит из трёх глав, введения, заключения, списка литературы и приложений. Первая глава состоит из четырёх параграфов, в которых раскрываются задачи и виды аудита основных средств, порядок проведения аудита основных средств, а также раскрывается тема составления программы аудита и необходимости рабочих документов аудитора. Вторая глава также состоит из четырёх параграфов, в которых раскрывается тема инвестирования в основные средства, его важность, эффективность, а также тема аудита инвестиций в основные средства. В третьей главе описана примерная программа аудита основных средств по циклам и описаны возможные риски, которые необходимо учесть при проведении аудиторской проверки основных средств на примере конкретных предприятий.

## Глава 1. Теоретические основы аудита основных средств

### §1. Основная цель и задачи аудита основных средств

Цель аудита основных средств – проверить достоверность всех данных об основных средствах и операциях с ними, имеющихся в бухгалтерской отчётности и пояснительной записке к ней и выразить относительно неё обоснованное мнение<sup>1</sup>.

Исходя из цели, могут быть выделены следующие задачи аудита основных средств<sup>2</sup>:

- изучение состава и структуры основных средств проверяемого предприятия;
- изучений условий хранения и эксплуатации основных средств;
- подтверждение правильности первоначальной оценки основных средств, а также всех переоценок;
- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учёта;
- проверка правильности отражения в учёте всех операций по движению основных средств;
- оценка начисленной амортизации и достоверности её отражения в учёте;
- установление объёмов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения соответствующих расходов в учёте;
- оценка качества проведённой инвентаризации.

Чтобы обеспечить выполнение всех этих задач, аудитор должен проверить правильность отнесения объектов к ОС, их наличие и сохранность (обеспечение необходимых условий эксплуатации и хранения), правильность первоначальной оценки и всех проводимых переоценок, оформления всех данных и операций по движению, начисления и отражения амортизации, соответствие должностей материально ответственных лиц со специальным перечнем должностей, а также наличие у них всех возможностей для обеспечения сохранности ОС.

Для выполнения всех вышперечисленных задач аудитор вправе запросить все необходимые документы, которые могут служить источниками получения аудиторских доказательств (положения, приказы, первичные документы, регистры бухгалтерского учёта, письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица, информация, полученная из других источников)<sup>3</sup>.

Для любого аудитора важно свести к минимуму аудиторский риск при проведении проверки, то есть максимально уменьшить риск выражения ошибочного мнения в

---

<sup>1</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №1 (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности».

<sup>2</sup>Парушина, Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие. / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – М.: ИД «ФОРУМ», 2009. – 560 с.

<sup>3</sup>Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства».

аудиторском заключении. Аудитор, основываясь на своём профессиональном суждении, определяет, какое количество информации, документов, процедур необходимо ему для того, чтобы проверка была проведена надлежащим образом, чтобы все аудиторские доказательства были достоверными, и чтобы аудиторский риск был приемлемым<sup>4</sup>. Кроме того, аудитор сам определяет приемлемый уровень существенности для проведения аудиторской проверки. Этот уровень тоже напрямую связан с аудиторским риском, между ними существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска. В практике аудита приемлемым считается аудиторский риск на уровне 5%<sup>5</sup>.

Оценка существенности и аудиторского риска может измениться после подведения итогов аудиторских процедур (аналитические процедуры, детальные тесты), в сравнении с той оценкой, которая была на стадии планирования. Это происходит по причине изменения обстоятельств или информированности аудитора по результатам аудита. Это изменение оценок может повлиять и на определение того, насколько аудиторские доказательства являются точными и достоверными.

Для получения аудиторских доказательств возможно использование следующих процедур<sup>6</sup>:

- инспектирование (позволяет получить документальные аудиторские доказательства, представляет собой проверку записей, документов, материальных активов);
- наблюдение (представляет собой контроль со стороны процесса или операции, выполняемой другими лицами);
- запрос (поиск информации у лиц, которые осведомлены по данному вопросу, в пределах аудируемого лица или за ними);
- подтверждение (ответ на запрос подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерской отчётности);
- пересчёт (проверка правильности расчётов в первичных документах, выполнение аудитором самостоятельных расчётов);
- аналитические процедуры (анализ и оценка всей полученной аудитором информации).

Все полученные аудиторские доказательства должны быть зафиксированы в рабочих документах<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Аудиторская выборка».

<sup>5</sup>Бровкина, Н.Д. Существенность в аудите / Н.Д. Бровкина // URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40726.html> (дата обращения 03.03.2016).

<sup>6</sup>Carmichael, D.R. Auditing concepts and methods: a guide to current auditing theory and practice / D.R. Carmichael, John J. Willingham. – New York : McGRAW-HILL BOOK COMPANY, 5-th ed. – P. 600.

<sup>7</sup>Международный стандарт аудита 230 (пересмотренный) «Аудиторская документация».

## §2. Виды аудита основных средств

Существует множество различных классификаций аудита основных средств, мы же рассмотрим несколько из них.

Аудит основных средств, так же как и любой другой аудит, подразделяется в зависимости от исполнителей на внешний и внутренний.

Внешний аудит проводится аудиторскими фирмами или независимыми индивидуальными аудиторами на основе договоров. При проведении внешнего аудита, целью проверки основных средств является предоставление гарантии достоверности всех данных о них в бухгалтерской отчётности.

Информация, получаемая при внешнем аудите предприятия, необходима всем, кто каким-либо образом связан с его деятельностью или заинтересован в его добросовестности: владельцам, партнёрам по совместному предприятию, правительству, налоговым органам, работникам организации, кредиторам, а также другим внешним заинтересованным пользователям. Таким образом, во внешнем аудите нуждаются почти все экономические субъекты.

Внутренний аудит является важным элементом управленческого контроля. Он представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке её работы в интересах руководителей<sup>8</sup>. Внутренний аудит может осуществляться аудиторами, работающими на предприятии. Цель этого вида аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции, а также сохранить и достигнуть конкретных результатов в деятельности предприятия<sup>9</sup>.

Основные задачи внутреннего аудита:

1. проверка точности учётных записей;
2. контроль сохранности средств;
3. предотвращение ошибок и злоупотреблений;
4. строгое соблюдение процедур контроля;
5. оценка степени надежности представленных руководством доказательств;
6. контроль соблюдения политики организации;
7. определение эффективности отдельных операций.

Внутренний аудит проводится в соответствии с утверждёнными годовыми планами внутреннего контроля и аудита, и вся ответственность за проверку лежит на руководителе аудита. Для организации и проведения внутреннего аудита обычно разрабатываются методические указания или инструкции.

---

<sup>8</sup>Филиппев, Д.Ю. Внутренний аудит: мифы и реальность / Д.Ю. Филиппев. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/152336.html> (дата обращения 16.03.2016).

<sup>9</sup>Пугачёв, В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник / В.В. Пугачёв. – М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с.

У внешнего и внутреннего аудита имеются также и общие цели: это оценка эффективности системы внутреннего контроля и влияние на создание соответствующей системы учёта, которая предоставляла бы необходимую информацию для подготовки достоверной бухгалтерской отчётности.

Внешний аудитор может делать часть выводов на основе информации, полученной от внутреннего аудитора<sup>10</sup>. Объём информации, которая может быть получена от внутреннего аудитора и использована в целях внешней проверки, внешний аудитор определяет сам, на основе своего профессионального мнения. Этот объём зависит от того, насколько эффективно работает система внутреннего контроля на предприятии, и насколько ей можно доверять. Цели внутреннего и внешнего аудиторов отличаются, однако некоторые средства их достижения аналогичны, поэтому с помощью сотрудничества между внутренним и внешним аудитором сокращается время на проведение внешней проверки и устраняется дублирование работы. Если внутренний аудит проводится эффективно, это позволяет модифицировать характер и временные рамки, уменьшить объём аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но не отменяет эти процедуры полностью<sup>11</sup>.

Для проверки аудитором всех операций с основными средствами, ему требуются следующие документы:

- нормативные и распорядительные документы, регулирующие вопросы закупок основных средств и всех действий с ними, организации их бухгалтерского учёта и налогообложения;
- приказы (об учётной политике организации, о назначении ответственных лиц);
- регистры синтетического и аналитического учёта движения основных средств;
- первичные документы по отражению операций по основным средствам;
- бухгалтерская отчётность.

Кроме деления на внешний и внутренний, аудит подразделяется на обязательный и инициативный<sup>12</sup>.

Обязательный аудит – это ежегодная аудиторская проверка отчетности организации или индивидуального предпринимателя, предусмотренная Федеральным законом<sup>13</sup>.

Главными причинами необходимости проведения обязательного аудита являются то, что многие пользователи финансовой отчётности предприятия и лица, заинтересованные в его деятельности, часто недостаточно квалифицированы, чтобы оценить достоверность этой

---

<sup>10</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

<sup>11</sup>Там же.

<sup>12</sup>Ерофеева, В.А. Аудит: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, Высшее образование, 2010. – 638 с.

<sup>13</sup>Юдина, Г.А. Основы аудита: учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – М.: КНОРУС, 2006. – 296 с.



отчётности, а также то, что таким образом государство получает возможность контролировать деятельность крупных предприятий.

Инициативный аудит осуществляется по решению экономического субъекта. Цели такого аудита могут быть разнообразными, они зависят от проводимых сопутствующих аудиторских услуг, от договора между аудиторской организацией и клиентом. Характер и масштабы проводимой проверки в таком случае определяет клиент.

В случае с аудитом основных средств, инициативный аудит может проводиться, например, с целью принятия решения о покупке предприятия и о необходимости вложения средств в его основные средства.

Как обязательный, так и инициативный аудит может проводиться по статьям баланса или по циклам. В данной работе мы рассмотрим аудит основных средств по циклам.

На любом предприятии необходимы основные средства, в зависимости от сферы деятельности, они занимают большую или меньшую долю в структуре активов предприятия (как было указано ранее, если предприятие является фондоёмким, доля основных средств в активе может быть очень значительной), однако в любом случае они требуют вложений и инвестиций. Для принятия решения о необходимости и обоснованности инвестирования в основные средства данного предприятия, необходима полная проверка всех действий и операций, связанных с ними. **Аудит ОС по циклам** подразумевает полную проверку всех этих операций, от планирования вложений в ОС организации, до введения их в эксплуатацию и оплаты (в отличие от аудита по статьям, который не включает в себя проверку оплаты). В зависимости от результатов такого аудита, заинтересованные лица могут принимать решения об инвестировании в основные средства предприятия, а также о его покупке (так как основные средства играют значительную роль в хозяйственной деятельности любого предприятия, и обнаружение каких-либо проблем в ходе аудита может сильно повлиять на решение инвесторов о вложении средств в данное предприятие).

Таким образом, в первых двух параграфах выполнены первые две задачи, поставленные во введении к работе, описаны задачи и основная цель аудиторских проверок основных средств, а также рассмотрены некоторые, наиболее распространённые классификации аудита.

Целью аудита основных средств по циклам является проверка достоверности имеющихся в отчётности данных об основных средствах и операциях с ними, начиная от планирования вложений в ОС, и заканчивая введением их в эксплуатацию и оплатой; и выражение компетентного, обоснованного мнения относительно неё. Задачами аудита ОС являются: изучение состава, структуры, условий хранения ОС, проверка и подтверждение правильности оценки всех основных средств, отражения их в учёте, оценка начисленной

амортизации и правильности её отражения, качества проведения инвентаризаций, установление объёмов выполненных ремонтов и правильность отражения расходов на них.

Можно заметить, что все задачи вытекают из поставленной цели, и, в зависимости от вида аудита, эти задачи могут немного отличаться. Также в данном параграфе обозначено, чем аудит основных средств по циклам отличается от аудита по статьям баланса

### **§3. Порядок проведения аудиторской проверки основных средств**

Аудиторская проверка включает в себя несколько этапов:

1. подготовка к проверке, составление плана аудита;
2. оценка систем внутреннего контроля, сбор аудиторских доказательств;
3. заключение проверки.

Первый этап начинается с выбора организацией аудитора. К этому выбору необходимо подходить серьёзно, так как выбор грамотных специалистов может способствовать вашему дальнейшему успешному развитию. Например, в компании «Газпром» аудитор выбирается ежегодно по результатам открытого конкурса в соответствии с законодательством Российской Федерации<sup>14</sup>, и кандидатура аудитора утверждается Общим собранием акционеров. Уже на протяжении многих лет аудитором ОАО «Газпром» была компания ЗАО «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит», однако в 2015 году в качестве аудитора было утверждено ООО «ФБК» (компания, зарегистрированная и действующая на территории Российской Федерации)<sup>15</sup>.

После того, как аудиторская организации выбрана, аудитор приступает к работе и первым делом составляет порядок проведения проверки, выбирает необходимые процедуры, методы проведения аудита, определяет уровень существенности, стратегию и тактику (разрабатывает общий план аудита). На этом же этапе определяются объёмы работ, их стоимость, заключается договор.

Второй этап является основным и наиболее масштабным. Аудитор определяет вид деятельности проверяемой организации, изучает все документы, которые считает необходимыми, проводит все аудиторские процедуры, необходимые и достаточные, по его мнению, для получения достоверных результатов и сведения уровня аудиторского риска к приемлемому уровню. Кроме этого, происходит планирование аудиторской проверки, которое позволяет выполнять работу качественно и в установленный срок (составление программы аудита).

---

<sup>14</sup>Федеральный закон РФ от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах».

<sup>15</sup>Официальный сайт ОАО «Газпром». URL: <http://www.gazprom.ru/about/management/corporate-governance/> (дата обращения: 11.04.2016).

В течение срока полезного использования любого основного средства, на предприятии производятся различные операции с этими основными средствами (в приложении 1 можно увидеть схему движения основных средств на предприятии). Поэтому для полного проведения проверки, существуют различные её направления, связанные с этапами жизни основных средств на предприятии.

#### **Аудит первичных документов по движению основных средств.**

На данном этапе проверки необходимо установить наличие всех первичных документов по приобретению, вводу в эксплуатацию, перемещению, выбытию основных средств<sup>16</sup>. Наиболее подходящие для этого аудиторские процедуры – прослеживание, сканирование, запрос, подтверждение.

Для оформления операций ввода объектов ОС в эксплуатацию, их внутреннего перемещения, передачи со склада в эксплуатацию, исключения из состава ОС или продажи другой организации, используется акт о приёме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1, ОС-1а, ОС-1б).

Аналитический учёт ведётся в инвентарных карточках учёта основных средств. В них указаны все основные данные по объекту: ПС, СПИ, способ начисления амортизации, норма амортизации, если имеется, освобождение от начисления амортизации.

При проверке операций перемещения основных средств, аудитор использует записи инвентарных описей и накладных. Необходимо установить наличие производственной необходимости перемещения основных средств и связанных с этим расходов, своевременность отражения информации в учёте. Для этого аудитор может потребовать следующие документы: приказы, акты приёмки, регистры бухгалтерского учёта, протоколы, баланс и другие формы отчётности.

Для проверки операций по выбытию должен быть проверен также акт по форме ОС-4 (или ОС-4а для списания автотранспортных средств, ОС-4б для списания группы объектов).

Все документы по движению основных средств, которые должны быть в организации, указаны в таблице в приложении 2<sup>17</sup>. Кроме того, в последнее время на предприятиях начали использовать универсальный передаточный документ, который объединяет в себе счёт-фактуру и первичный документ (например, накладную), это позволяет сокращать документооборот.

Для проверки правильности оценки объектов в учёте, необходим аудит правильности определения первоначальной стоимости и начисления амортизации.

---

<sup>16</sup>Тохирова, Р.С. Внутренний аудит основных средств / Р.С. Тохирова // Аудит и финансовый анализ. 2009. №1

<sup>17</sup>Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту основных средств».

**Аудит правильности определения первоначальной стоимости основных средств.**

Как известно, существуют различные виды оценки основных средств (они перечислены в приложении 3). Один из них – первоначальная стоимость, очень важно, чтобы она была правильно определена и отражена в бухгалтерском учёте.

Существуют различные способы поступления основных средств в организацию. Наиболее распространённые способы поступления средств в организацию следующие:

- приобретение за плату денежными средствами или в обмен на неденежное имущество;
- самостоятельное создание объекта основных средств в организации;
- поступление в качестве вклада в уставный капитал;
- безвозмездное получение от других организаций и лиц.

Первый способ является наиболее распространённым, первоначальная стоимость в этом случае складывается из всех фактических затрат по приобретению и монтажу, транспортных расходов, за минусом НДС.

При строительстве первоначальная стоимость определяется, как сумма всех затрат, связанных с покупкой материалов, транспортировкой и подрядными работами.

При внесении основных средств в уставный капитал учредители совместно согласовывают стоимость, по которой объект будет принят к учёту, и прописывают её в учредительных документах.

При безвозмездном получении объект учитывается, исходя из рыночной цены на дату принятия его к учёту. Эта стоимость должна быть подтверждена соответствующими документами, которые прикладываются к акту приёма-передачи.

Документы, необходимые при поступлении основных средств из разных источников, указаны в приложении 4.

На этом этапе нужно проверить, отражаются ли все затраты, связанные с приобретением, созданием и введением объекта основных средств в эксплуатацию, на счёте 08 «Капитальные вложения», на котором должна формироваться первоначальная стоимость основных средств. Кроме этого, должна производиться проверка синтетического и аналитического учёта операций с основными средствами. Следующие документы могут быть потребованы аудитором для проверки: акты приёмки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации, первичные документы, учётные регистры, учётная политика.

**Аудит начисления амортизации.**

Для проверки используются документы, касающиеся приобретения, передачи, учёта основных средств, а также ведомости начисления амортизации объектов основных средств.

На данном этапе аудита проверяются<sup>18</sup>:

- Суммы по корреспондирующим счетам (20, 23, 25, 26, 91, 01, 02);
- Соблюдение положений учётной политики относительно амортизации (в учётной политике должно быть отражено решение о применении конкретного способа начисления амортизации);
- Правильность отнесения основных средств к той или иной амортизационной группе;
- Расчёты сумм ежемесячных амортизационных отчислений;
- Своевременность и правильность отражения амортизации в учёте.

При аудите необходимо учитывать, что основные средства, стоимостью менее 40 тысяч рублей аз единицу, разрешается отражать в составе материально-производственных запасов. В целях их сохранности должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

#### **Аудит переоценки основных средств.**

Проведение переоценки основных средств является правом, а не обязанностью организаций, и носит добровольный характер. Если же однажды организация приняла решение проводить переоценку, то в будущем её регулярное проведение становится обязательным. Переоценка основных средств должна производиться своевременно, в соответствии с учётной политикой организации, в правильных суммах, всегда существует риск, что переоценка произведена неправильно или не в установленные сроки. Кроме того, при отсутствии необходимой переоценки появляется риск снижения рентабельности предприятия.

В результате переоценки производится уценка или дооценка стоимости основных средств. Результаты принимаются во внимание при составлении бухгалтерской отчётности того отчётного года, в котором производилась переоценка, а также отражаются на счетах бухгалтерского учёта (01, 02, 83, 91). В зависимости от того, произведена дооценка или уценка, результаты должны быть отражены на счетах учёта по-разному, аудитор должен это учесть.

В случае если переоценка производится не в первый раз, она может отражаться разными способами.

Если в результате предыдущих переоценок производилась дооценка, и при следующей переоценке стоимость основных средств снова увеличивается, то эти операции отражаются на увеличении добавочного капитала. Если же в этом случае при последующей переоценке

---

<sup>18</sup>Мысенко, С.М. Методические особенности проверки амортизации основных средств при проведении аудита / С.М. Мысенко // Экономика и управление. 2014. №11. С. 72-76.

стоимость основных средств уменьшается, то сумма уценки сначала уменьшает добавочный капитал в пределах ранее сделанной дооценки, а оставшаяся сумма относится на прочие расходы.

Если в результате предыдущих переоценок производилась уценка, и при следующей переоценке стоимость основных средств вновь уменьшается, то эти операции относятся на прочие расходы. Если при повторной переоценке производится дооценка, то сначала производится списание сумм, ранее отражённых, как прочие расходы, а затем оставшаяся сумма отражается на счёте добавочного капитала.

Таким образом, необходимо знать, в который раз производится переоценка, результаты предыдущих произведённых переоценок, для того, чтобы проверить правильность отражения связанных с ними операций.

Такая проверка осуществляется на основе документов, содержащих результаты переоценки (приказы, акты, инвентаризационные документы, учётные регистры). Необходимо проверить, переоценка каких групп основных средств проводилась, была ли она проведена своевременно, выборочно проверить правильность расчётов, менялась ли степень износа после проведения переоценки, установить правильность порядка отражения результатов переоценки, учтены ли результаты переоценки при составлении отчётности.

#### **Проверка наличия и сохранности основных средств.**

Данное направление проверки предполагает определение обеспеченности организации основными средствами, наличие всех учтённых объектов, контроль соблюдения порядка их учёта, отражения их по остаточной стоимости и правильность её расчёта<sup>19</sup>.

Для проведения этой проверки аудитору необходимо знать о системах бухгалтерского и внутреннего контроля в организации. Аудитор должен убедиться в наличии инвентарных номеров, которые были присвоены объектам при принятии их к учёту, в соблюдении документального оформления учёта ОС, определить правильность ведения аналитического учёта, а также условия эксплуатации ОС и своевременность проведения ремонта. Для этого аудитор может потребовать различные рабочие документы, которые посчитает нужными: приказы, распоряжения, договоры, соглашения, инвентаризационные документы, первичные документы, учётные регистры, формы отчётности, картотека, договоры о материальной ответственности.

Если на момент проведения инвентаризации предприятие уже заключило договор с внешним аудитором, то оно может пригласить аудитора, чтобы он мог присутствовать при инвентаризации, тогда при проведении аудиторской проверки используются результаты

---

<sup>19</sup>Тохилова, Р.С. Внутренний аудит основных средств / Р.С. Тохилова // Аудит и финансовый анализ. 2009. №1.

проведённой инвентаризации, при этом должны быть проверены и порядок проведения самой инвентаризации, её полнота и своевременность, состав инвентаризационной комиссии, оформление результатов. В противном случае, есть возможность прописать в договоре об аудиторских услугах пункт о том, что предприятие должно будет провести инвентаризацию во время проверки, или аудит вправе сам провести выборочную инвентаризацию.

При отсутствии проведённой инвентаризации, аудитор вправе выдать модифицированное аудиторское заключение или отказаться от выражения мнения из-за ограничения объёма аудита, в зависимости от ситуации<sup>20</sup>.

#### **Аудит организации учёта основных средств.**

Эта проверка осуществляется путём сопоставления остатков по счёту 01 в бухгалтерской отчётности, главной книге и журнале-ордере с ведомостью по этому счёту. Первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу. Также проверяется корреспонденция счетов 01 и 08 при вводе объекта основных средств в эксплуатацию. При выбытии основных средств учитывается направление выбытия, проверка осуществляется с использованием счета 01, а точнее, его субсчета «Выбытие основных средств», а также счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме этого, сверяются суммы в регистрах синтетического и аналитического учёта.

#### **Проверка расходов на ремонт основных средств.**

При такой проверке должны учитываться способ проведения ремонта и способ отражения в бухгалтерском учёте произведённых расходов на ремонт основных средств, выбранный организацией (должен быть закреплён в учётной политике).

При использовании подрядного способа проведения ремонта, осуществляется проверка всех договоров с подрядчиками, актов выполненных работ, смет расходов.

При проведении ремонта собственными силами должно быть проверено формирование затрат по отдельным элементам, проанализированы документы, связанные со всеми расходами.

Необходимо проверить корреспонденцию всех счетов, которые могут быть связаны с проводимым ремонтом (23, 25, 26, 10, 79, 70 и т.д.), а также правильность отражения в налоговом учёте всех расходов на ремонт основных средств.

При проверке необходимо обратить внимание на то, какой метод учёта затрат на ремонт принят на предприятии (должен быть отражён в учётной политике).

---

<sup>20</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях».

Для этого существуют два способа: создание резерва расходов на ремонт ОС или учёт фактически осуществленных расходов на ремонт ОС в качестве расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на расходы организации.

Необходимо проверить, что расходы правильно отражены в отчётности. В случае создания ремонтного фонда, предприятие должно ежемесячно начислять в этот фонд определённые суммы, и тогда фактические затраты на ремонт основных средств по мере его проведения относятся на уменьшение этого фонда. Если же фонд не создаётся, то расходы на ремонт основных средств должны быть включены в затраты на производство готовой продукции, и аудитор проверяет обоснованность отнесения фактических затрат, связанных с проведением ремонта, на издержки производства.

Для проверки могут понадобиться следующие документы: учётная политика, приказы, сметы, отчёты.

#### **Аудит операций по аренде основных средств.**

Прежде всего аудитор должен проверить договоры аренды на соответствие гражданскому законодательству (ГК РФ, глава 34 - аренда). Если организация является арендатором, то аудит проводится по забалансовому счёту 001 «Арендованные основные средства» и счетам, отражающим учёт арендной платы (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44, кредит счета 76); кроме этого, нужно проверить наличие всех счетов-фактур на аренду и осуществить их проверку. Если организация является арендодателем, то проверяются счета 90, 91, 62 и 76, то есть операции по учёту арендной платы. При текущей аренде арендодатель должен начислять амортизацию по переданному имуществу и производит его ремонт.

#### **Аудит выбытия основных средств.**

На данном этапе опять же необходимо проверить правильность документального оформления всех операций и их отражения на счетах бухгалтерского учёта, а также формирование финансового результата и информации, необходимой для целей налогообложения.

При выбытии основных средств должны быть оформлены следующие первичные документы:

- Акт приёмки-передачи основных средств (форма ОС-1);
- Акт на списание основных средств (форма ОС-4, ОС-4а).

Если в ходе ликвидации основного средства появляются какие-либо материалы или запчасти, они должны быть оприходованы и отражены по рыночной цене. Доход признаётся на дату составления акта об оприходовании запчастей, пригодных к использованию.

Акт формы ОС-1 составляется при выбытии основных средств в результате их продажи или передачи другим организациям, с ним должен быть соответствующий договор купли-



продажи, обмена и т.д. Акты по форме ОС-4 и ОС-4а составляются при списании основных средств вследствие их износа, кражи, аварий и т.д. Эти акты должны быть подписаны членами специальной комиссии предприятия, которая определяет непригодность основных средств, её причины, возможности к восстановлению и дальнейшему использованию. Поэтому в данном случае целесообразно проведение такой аудиторской процедуры, как запрос, по отношению к членам этой комиссии.

Необходимо проверить, правильно ли начислены и уплачены НДС и налог на прибыль. При передаче основных средств по договору дарения плательщиком НДС является сторона, передающая основные средства.

Для каждого направления проверки аудитор выбирает наиболее подходящие процедуры, с помощью которых он планирует получать аудиторские доказательства, и составляет соответствующие рабочие документы<sup>21</sup>. Также при проведении всех этих процедур он в обязательном порядке учитывает уровень существенности, определённый при составлении общего плана аудита.

На заключительном этапе составляется аудиторское заключение, которое содержит мнение о достоверности всей проверенной информации. В заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчётности. Модифицированное мнение выражается в случаях, если в ходе проверки установлено, что бухгалтерская отчётность имеет существенные искажения, или если аудитор не имеет возможности получить достаточно аудиторских доказательств, чтобы установить, что бухгалтерская отчётность не содержит существенных искажений<sup>22</sup>.

Таким образом, в данном параграфе достигнута третья поставленная задача, описан порядок проведения проверки и её различные этапы. Проверку можно подразделить на три этапа, основным и самым масштабным из которых является второй, в ходе которого и собираются все необходимые аудиторские доказательства.

#### **§4. Программа проведения аудита основных средств, рабочие документы аудитора**

Согласно Федеральным правилам аудиторской деятельности, аудитор должен составить и документально оформить общий план аудита и программу аудита<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup>Резниченко, Д.В. Понятие аудиторских доказательств и требования к ним / Д.В. Резниченко. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/856120.html> (дата обращения 08.04.2016).

<sup>22</sup>Федеральный стандарт аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности».

<sup>23</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) №3 «Планирование аудита».

Общий план аудита содержит предполагаемые объём и порядок проведения аудиторской проверки, и должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита, необходимо принимать во внимание следующие факторы<sup>24</sup>:

- особенности деятельности аудируемого лица;
- системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, используемые на проверяемом предприятии;
- риски и существенность;
- характер, временные рамки и объём аудиторских процедур;
- координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы;
- прочие аспекты (отдельные обстоятельства, которые могут повлиять на результаты проверки на конкретном предприятии).

В Федеральном правиле аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» подробно описаны все эти факторы.

При разработке общего плана необходимо также выделить критические области и значимые вопросы, определить возможность использования результатов внутреннего аудита и необходимость привлечения к проверке специалистов и экспертов в каких-либо областях.

Программа аудита определяет характер, временные рамки и объём запланированных аудиторских процедур и является набором инструкций для выполняющего проверку аудитора, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В процессе подготовки программы аудита аудитор опять же учитывает оценки рисков, уровень существенности, временные рамки проведения всех процедур, координацию любой помощи, которую он предполагает получить от аудируемого лица и привлечение других аудиторов и экспертов. В программе аудита должна содержаться информация о видах аудиторских процедур, которые планируется применять, способах их применения и документирования (рабочие документы, которые должен составить аудитор).

Все выявленные нарушения и ошибки должны быть зафиксированы в рабочих документах аудитора. Рабочие документы аудитора – это материалы, подготовленные аудитором или для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудиторской проверки<sup>25</sup>. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы с

---

<sup>24</sup>Там же.

<sup>25</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) №2 «Документирование аудита».

указанием характера нарушения и рекомендаций по его устранению. Кроме того, в рабочих документах должны быть указаны краткая характеристика нарушения, расчёт количественного влияния нарушения на финансовые результаты, наименование показателя, которые изменяется, и его скорректированное значение.

По каждой аудиторской проверке аудитор вправе сам, основываясь на своём профессиональном суждении, определять объём рабочих документов<sup>26</sup>. При этом необходимо учитывать, что форма и содержание рабочих документов определяются<sup>27</sup>:

- характером аудиторского задания;
- требованиями, предъявляемыми к аудиторскому заданию;
- характером, сложностью деятельности аудируемого лица;
- характером и состоянием систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимостью давать указания аудиторскому персоналу, осуществлять за ними контроль, проверять выполненную ими работу (внутренний аудит);
- конкретными методами и приёмами, применяемыми в процессе проведения аудита.

Объём документации при проведении проверки должен быть таким, чтобы, при необходимости передачи работы другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, он смог бы исключительно на основе этих документов понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов предыдущего аудитора (не прибегая к дополнительным беседам и переписке с предыдущим аудитором).

В Федеральном стандарте аудиторской деятельности №2 «Документирование аудита» подробно описана вся информация, которую должны содержать рабочие документы аудитора.

Для повышения эффективности проведения проверки разрешается использовать графики, таблицы, аналитическую информацию, подготовленную аудируемым лицом, при этом аудитор должен убедиться, что вся эта информация собрана и оформлена надлежащим способом<sup>28</sup>. Также аудиторским организациям рекомендуется разработать типовые формы документации для облегчения работы и контроля.

В случае, если проверка одного аудируемого лица проводится в течение нескольких лет, часть рабочих документов могут быть постоянными (подвергающимися некоторым изменениям в связи с поступлением новой информации), в то время как другие являются текущими и содержат информацию, относящуюся только к аудиту отдельного периода.

---

<sup>26</sup>Резниченко, Д.В. Объём, виды, состав и содержание рабочих документов / Д.В. Резниченко. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/858254.html> (дата обращения 08.04.2016).

<sup>27</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) №2 «Документирование аудита».

<sup>28</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696) №2 «Документирование аудита».

Таким образом, можно сказать, что правильное и надлежащее заполнение всех рабочих документов аудитора крайне важно при проведении проверки. Во-первых, это помогает отслеживать все нарушения, обнаруженные в ходе аудита. Во-вторых, в какой-то мере облегчает работу с данным клиентом в следующем отчётном периоде (если аудит одного и того же предприятия производится данным аудитором в течение нескольких подряд периодов). В-третьих, даёт возможность следующему аудитору, который будет проверять данное предприятие, понять действия и выводы предыдущего аудитора.

В данном параграфе решена следующая поставленная во введении задача: описаны различные аспекты составления общего плана и программы аудиторской проверки, а также рабочих документов аудитора.

## **Глава 2. Инвестирование в основные средства**

### **§1. Инвестиции в основные средства, их важность для предприятий**

В соответствии с Федеральным законом РФ от 25.02.1999г. №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», инвестиции – это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской или иной деятельности в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта. Инвестиционная деятельность – вложение этих инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта<sup>29</sup>.

Инвестиции в основные средства относятся к категории капитальных вложений. Они являются основой производства, обновления основных средств предприятия, структурной перестройки производства и сбалансированного развития различных отраслей. Как уже было сказано, инвестирование в основные средства имеет большое значение для предприятий всех отраслей, независимо от того, какую часть занимают эти основные средства в активах (это как раз во многом зависит от отрасли и сферы деятельности).

Инвестирование в основные средства осуществляется путём приобретения или изготовления нового оборудования, ремонт и модернизация уже имеющегося, реконструкции существующих зданий, строительства новых.

На любом предприятии существует необходимость инвестирования в основной капитал, так как с увеличением объёмов производства, увеличивается физический износ

---

<sup>29</sup>Федеральный закон РФ от 25.02.1999 №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений».

оборудования, уменьшается срок его использования, необходимы ремонт, замена, покупка нового оборудования, кроме того, происходит и моральный износ.

В процессе инвестирования в основные средства, так же, как и при любых других операциях с ними, немаловажно правильное отражение всех операций в учёте. Для их отражения существуют соответствующие счета.

Все возможные виды таких инвестиций можно разделить на следующие группы:

- «вынужденные инвестиции» (необходимы для соблюдения всех требований законодательства, касающихся деятельности предприятия);
- инвестиции для повышения эффективности (для создания условий снижения затрат фирмы);
- инвестиции в расширение производства (для расширения возможностей выпуска товаров для ранее сформировавшихся рынков в рамках уже существующих производств);
- инвестиции в создание новых производств (обеспечивают предприятию возможность создания новых предприятий, выпускать новые товары, выходить на новые рынки);
- инвестиции в исследования и инновации.

Представленная классификация инвестиций связана с рисками, присущими каждой группе. Первые две группы обладают низкой степенью риска, следующие три, соответственно, средней, высокой и очень высокой; то есть, уровень риска неполучения ожидаемого результата от инвестиций возрастает в соответствии с вероятностью не предугадать возможную реакцию рынка на изменение деятельности предприятия после завершения инвестиций. В соответствии с этим, при возрастании риска, возрастает и объем аудиторских процедур при проведении проверки, так как аудитор нацелен на снижение аудиторского риска до приемлемого уровня; то есть от вида инвестиций в данной классификации зависит, насколько объёмной будет аудиторская проверка.

Кроме уже представленной классификации, инвестиции можно также представить как независимые, альтернативные и последовательные (в зависимости от связи между несколькими инвестициями). Независимые инвестиции – это те, которые никак не влияют друг на друга и осуществляются независимо. Альтернативные (или взаимоисключаемые) связаны между собой так, что выбор одной из них автоматически исключает возможность другой (если существуют два альтернативных способа решения одной проблемы). Последовательными инвестиции называются, когда одни инвестиции в будущем потребуют последующих капиталовложений (это должно быть учтено при принятии инвестиционного решения).

Считается, что инвестиции являются добровольной, необязательной формой деятельности предприятий, то есть любая фирма вправе осуществлять или не осуществлять инвестиционную деятельность. Однако на самом деле любое предприятие существует в условиях конкуренции и должно постоянно поддерживать высокое качество своей продукции и подтверждать свой статус, поэтому отсутствие инвестиций приведёт к снижению конкурентоспособности и увеличению вероятности банкротства и ликвидации. Кроме того, даже если не брать во внимание конкуренцию, как уже было сказано, основные средства имеют свойство изнашиваться, поэтому, спустя какое-то время инвестиции будут необходимы для того, чтобы остаться на рынке. Поэтому инвестиции разбивают ещё на две группы: активные и пассивные. Активные инвестиции обеспечивают повышение прибыльности и конкурентоспособности предприятия по сравнению с ранее достигнутыми уровнями. Пассивные же в лучшем случае обеспечивают удержание данных показателей на одном уровне.

С течением времени, основные средства переносят часть своей стоимости на готовую продукцию, стоимость основных средств уменьшается, происходит их моральный и физический износ. Под моральным износом понимается, что на рынке появляется наиболее эффективное и современное оборудование и способы производства (причиной этому может служить научно-технический прогресс, благодаря которому качество продукции растёт, а количество времени, затраченного на её производство, уменьшается), и соответственно имеющееся оборудование становится менее эффективным. Под физическим износом понимается материальное изнашивание, то есть утрата своих качеств вследствие использования, которое ведёт к уменьшению стоимости основных средств.

Эти два вида износа являются основным фактором, который говорит о необходимости инвестиций в основные средства. Инвестирование должно происходить своевременно, для того, чтобы свести расходы на замену или ремонт оборудования к минимуму, не допускать морального устаревания и значительного износа. Такая политика на предприятии позволяет снижать себестоимость продукции, улучшать её качество, что является большим плюсом при реализации её на конкурентном рынке.

Кроме того, что инвестиции влияют на качество производимой продукции и конкурентоспособность предприятия, они также оказывают влияние и на рыночную стоимость (ценность) самого предприятия. При правильном инвестировании, повышается конкурентоспособность, обеспечивается прирост доходности капитала, увеличивается ценность предприятия. В противном же случае инвестиции, формально увеличивая пассивы предприятия (за счёт вложений собственного капитала или привлечения заёмных средств, увеличивающих обязательства), приводят к снижению конкурентоспособности и

прибыльности предприятия, и, как следствие, снижению его рыночной оценки. Это говорит о том, что любые инвестиции должны рассматриваться с точки зрения влияния их на ценность предприятия.

Таким образом, можно сказать, что инвестирование в основные средства является важной и неотъемлемой частью функционирования любой организации, так как оно влияет не только на конкурентоспособность, прибыльность, но и на рыночную стоимость самой фирмы. Без эффективного использования инвестиций предприятие не сможет долгое время находиться на современном конкурентном рынке и быть прибыльным.

Также можно сказать, что важно не просто инвестировать в основные средства предприятия, а делать это правильно и эффективно, для того, чтобы эффект был положительным. Для этого необходимо иметь специалистов, которые смогут правильно оценить будущую эффективность инвестиций, а также своевременно проводить аудит основных средств предприятия. Аудит основных средств по циклам как раз помогает понять, стоит ли инвестировать в данное предприятие, и как это лучше делать.

## **§2. Инвестиционные циклы**

Инвестиционным циклом называется промежуток времени от начала планирования и осуществления проекта до окончания срока функционирования объекта проекта и его ликвидации<sup>30</sup>.

Разработка и осуществление инвестиционного проекта связано с осуществлением многих мероприятий, например, выполнение различных вычислений, принятие решений, подписание договоров, заключение контрактов, организация финансирования и так далее. В связи с этим обычно выделяют следующие три этапа инвестиционных циклов:

- прединвестиционная;
- инвестиционная;
- производственная или эксплуатационная.

В прединвестиционную стадию входят все исследования, проводимые до принятия окончательного решения об осуществлении инвестиционного проекта.

На этой стадии потенциальные инвесторы ставят цель определить, будет ли рассматриваемый инвестиционный проект эффективным, и есть ли вообще необходимость в его осуществлении для данного предприятия. Необходимо рассмотреть все возможные варианты инвестиций, оценить возможные риски, произвести анализ рынка, на котором функционирует предприятие, провести переговоры с потенциально возможными

---

<sup>30</sup>Гейдаров, М.М. Инвестиционный цикл и его структура / М.М. Гейдаров. URL: <http://psyera.ru/4029/investicionnyy-cikl-i-ego-struktura> (дата обращения 03.04.2016).

участниками проекта, провести маркетинговые исследования. По окончании этого этапа принимается инвестиционное решение.

На инвестиционном этапе производятся крупные финансовые вложения, осуществляются такие действия, как строительство объектов, заключаются контракты и договоры подряда, осуществляется поставка и монтаж необходимого оборудования, разрабатывается документация, ведутся рекламные мероприятия. На этом этапе также происходит привлечение внешнего финансирования и изучение законодательной базы региона, с целью получить государственную поддержку.

К внешнему финансированию можно отнести:

- кредитование;
- выпуск дополнительных акций и облигаций;
- лизинг;
- привлечение в проект финансового или стратегического партнёра;
- привлечение средств инвестиционных фондов;
- привлечение средств из других источников.

Виды государственной поддержки, которые могут быть получены:

- инвестиционный налоговый кредит;
- гарантии регионального бюджета;
- снижение процентных ставок при кредитовании с учётом компенсаций, предусмотренных региональными бюджетами при реализации проектов по приоритетным для данного региона направлениям;
- налоговые льготы по приоритетным для конкретного региона проектам на срок от трёх до семи лет при положительном рассмотрении документов в установленном законом порядке;
- льготные ставки аренды земельных участков на период строительства;
- другие виды государственной поддержки.

Эксплуатационная или производственная стадия начинается с момента ввода в эксплуатацию объекта инвестиционного проекта (основных средств). На этом этапе начинается производство продукции или оказание услуг с соответствующими поступлениями и текущими издержками, и инвестор получает прибыль. На этом же этапе происходит возврат привлечённых займов, если они производились, и производится оценка эффективности осуществлённого проекта.

### **§3. Эффективность инвестиций в основные средства**

Эффективность инвестиций определяется как отношений результата от их реализации к затратам:



$E = \frac{P}{Z}$  , где  $E$  – коэффициент эффективности,  $P$  – результат от проведения инвестиционного проекта (доходы),  $Z$  – затраты на исполнение инвестиционного проекта.

Для оценки эффективности инвестиций используются различные математические и статистические методы и показатели.

В зависимости от целей инвестирования выделяется экономическая (или общественная), коммерческая и бюджетная эффективность<sup>31</sup>.

Экономическая эффективность характеризуется системой показателей, отражающих социально-экономические результаты реализации проекта (такие показатели чаще используются для расчёта крупных проектов, затрагивающих интересы района, города или всей страны). Экономическая эффективность делится на абсолютную и сравнительную. Абсолютная определяется для вновь строящихся предприятий и расширения действующих производственных мощностей и представляет собой отношение экономического эффекта к капитальным затратам, обеспечившим этот эффект. Сравнительная эффективность используется для выбора наиболее экономичного варианта капитальных вложений.

К показателям абсолютной экономической эффективности относятся<sup>32</sup>:

- чистый доход (ЧД);
- рентабельность инвестиций (ROI);
- срок окупаемости капитальных вложений (Т).

Расчёт чистого дохода:

$$\text{ЧД} = P - Z .$$

Расчёт рентабельности инвестиций:

$$\text{ROI} = \frac{\Pi}{K} , \text{ где } \Pi - \text{ годовая прибыль от реализации проекта, } K - \text{ капитальные}$$

вложения.

Расчёт срока окупаемости капитальных вложений:

$$T = \frac{K}{\Pi} .$$

При этом при расчёте абсолютной экономической эффективности проект считается абсолютно эффективным при соблюдении трёх условий:

- чистый доход больше 0;
- рентабельность инвестиций больше 1;
- расчётный срок окупаемости меньше нормативного срока окупаемости (который зависит от характера инвестиционного проекта).

---

<sup>31</sup>Ример, М.И. Экономическая оценка инвестиций / М.И. Ример, А.Д. Касатов, Н.Н. Матиенко. – 2-е изд. – СПб.: ПИТЕР, 2008. – 480 с.

<sup>32</sup>Никитушкина, И.В. Оценка эффективности инвестиционных проектов: учебное пособие / И.В. Никитушкина, С.Г. Макарова, С.С. Студников. – М.: МАКС Пресс Москва, 2011. – 136 с.

К показателям сравнительной экономической эффективности относятся<sup>33</sup>:

- срок окупаемости дополнительных капитальных вложений ( $T_{\text{дк}}$ );
- коэффициент сравнительной эффективности ( $E_{\text{ср}}$ );
- приведённые строительно-эксплуатационные затраты ( $Z_{\text{пр}}$ ).

Формулы для расчёта данных показателей следующие:

$$T_{\text{дк}} = \frac{\Delta K}{\Delta P}, \text{ где в числителе – дополнительные капитальные вложения, а в знаменателе}$$

– прирост доходов, или  $T_{\text{дк}} = \frac{\Delta K}{\Delta Z_{\text{тек}}}$ , где в знаменателе – экономия текущих затрат, данная формула применяется в случае, если результаты инвестиций отличаются только текущими затратами, а доходы при этом остаются одинаковыми.

$$E_{\text{ср}} = \frac{\Delta P}{\Delta K}, \text{ или } E_{\text{ср}} = \frac{\Delta Z_{\text{тек}}}{\Delta K} \text{ (выбор формулы для расчёта происходит так же, как в}$$

случае с расчётом срока окупаемости дополнительных капитальных вложений).

$$Z_{\text{пр}} = K * E_{\text{ср}} + Z_{\text{тек}} \quad \text{и л и} \quad Z_{\text{пр}} = K + \frac{Z_{\text{тек}}}{E} \text{ – расчёт приведённых строительно-}$$

эксплуатационных затрат.

Коммерческая характеризуется системой показателей, дающих возможность установить целесообразность данных инвестиций с точки зрения инвестора. Рассматривается в целом по проекту и по различным участникам с учётом их вкладов. На основе анализа различных показателей определяются будущие результаты деятельности предприятия: сроки окупаемости инвестиций, рентабельность продукции и производства, уровень прибыли, достаточный для уплаты налогов, дивидендов, кредитов и создания различных фондов.

Бюджетная эффективность характеризуется системой показателей, выражающих целесообразность инвестиционного проекта с позиций бюджетов различных уровней. Этот вид эффективности используется только при использовании средств бюджетов для финансирования капитальных вложений. Он рассчитывается как разница между доходами и расходами соответствующего бюджета по осуществлению данного проекта.

В ходе анализа инвестиционных проектов необходимо проверить обоснованность всех сумм, направляемых на капитальные вложения, их фактическое использование, целесообразность и эффективность осуществления конкретных мероприятий за счёт определённых источников средств. Кроме того, должны быть учтены факторы риска и неопределённости.

---

<sup>33</sup> Там же.

В результате анализа влияния осуществлённых инвестиций на эффективность деятельности организации определяется, какое воздействие они оказали на следующие показатели:

- объём, качество и конкурентоспособность производимой продукции;
- финансовые результаты деятельности организации;
- финансовое состояние анализируемой организации, его устойчивость.

В зависимости от полученных результатов анализа инвестиционного проекта, должно быть принято решение о его принятии или отклонении. Так как капитальные вложения играют очень большую роль в деятельности предприятия, требуют больших затрат, необходимо очень ответственно подходить к оценке их эффективности. Неправильные расчёты могут привести к неэффективному использованию инвестиций, а значит, ухудшению показателей деятельности предприятия и уменьшению его ценности.

#### **§4. Аудит инвестиций в основные средства**

Целью аудита капитальных вложений, так же, как и целью любого другого аудита, является выражение мнения о достоверности информации, предоставленной в бухгалтерской отчётности. В данном случае рассматривается информация, касающаяся именно инвестиций в основные средства.

Основными задачами аудита инвестиций в основные средства являются:

- анализ эффективности инвестиционных проектов, проверка целесообразности;
- контроль соотношений объёмов производства и реализации по проекту;
- оценка обеспеченности проектов источниками финансирования;
- анализ результатов и отдачи от проектов;
- подтверждение реальности предоставленных финансовых отчётов

Точно так же, как и при любом другом аудите, цели и задачи аудита достигаются при помощи комплекса аудиторских процедур, которые аудитор выбирает для получения достаточных аудиторских доказательств, которые позволят выразить достоверное мнение о бухгалтерской отчётности и при этом снизить аудиторский риск.

Проведение аудита инвестиций важно проводить как в интересах инвестора, других собственников предприятия, так и в интересах других заинтересованных пользователей финансовой отчётности, потенциальных инвесторов.

Аудит инвестиций так же, как и аудит основных средств, может быть классифицирован на внешний и внутренний. Оба они очень важны, и результаты внутреннего аудита могут быть полезны для проведения внешнего (так же, как и при аудите основных средств). При этом и внутренний, и внешний аудит инвестиций может осуществляться в двух аспектах – перспективном и ретроспективном.

Перспективный аудит инвестиционных проектов проводится с целью предварительной оценки целесообразности, рентабельности инвестиций, составления прогнозных оценок и отчётов, разработки бюджетов, расчёта будущих доходов и расходов на реализацию проекта, разработки нескольких альтернативных вариантов инвестирования. Такие работы обычно проводятся аудитором в качестве сопутствующих аудиту услуг.

При осуществлении ретроспективного аудита главной целью является подтверждение достоверности финансовой отчётности предприятия, данных о последствиях реализации инвестиционных проектов. Для этого аудитор должен получить соответствующие аудиторские доказательства, касающиеся:

- оценки соответствия принятой инвестиционной политики предприятия его учредительным документам и законодательству;
- проверки правильности организации и методики ведения бухгалтерского учёта инвестиций, формирования учётной политики и соблюдения общепринятых принципов учёта;
- проверки правильности оценки инвестиций, отражения их на соответствующих счетах бухгалтерского учёта;
- проверки сопоставимости финансовых показателей относительно инвестиций в учётных регистрах, главной книге и балансе;
- оценки надежности и эффективности системы внутреннего контроля в процессе реализации инвестиционного проекта;
- оценки эффективности и анализа реальных вложений в инвестиции.

Перед началом проверки аудитор составляет общий план и программу аудита, определяет все необходимые аудиторские процедуры, рассчитывает риски. Результаты аудита должны быть документально оформлены, в соответствии со стандартами, в конце проверки должно быть выдано аудиторское заключение.

Таким образом, в трёх предыдущих параграфах выполнена пятая установленная во введении к работе задача. Описана суть инвестирования в основные средства, его виды, определено, что является инвестиционными циклами, сказано о важности и необходимости достаточного инвестирования для деятельности предприятий, затронута тема эффективности инвестиций и её расчёта, сказано об особенностях аудита инвестиций в основные средства.

## Глава 3. Программа аудиторской проверки основных средств

### §1. Составление программы аудита основных средств

Для начала, вспомним, что относится к основным средствам предприятия, и на каких счетах они учитываются.

К основным средствам относятся следующие их виды<sup>34</sup>:

- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги;
- капитальные вложения на коренное улучшение земель;
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств;
- земельные участки;
- объекты природопользования.

Счетами учёта основных средств являются следующие:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (если предприятие отдаёт основные средства во временное пользование);
- 07 «Оборудование к установке» (используется для отражения информации об объектах основных средств, требующих монтажа или предназначенных для установки в строящихся объектах);
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме».

В соответствии с этим, в начале проверки необходимо проверить правильность отражения информации на всех этих счетах и проследить, чтобы все имеющиеся на предприятии основные средства (перечисленные выше), учитывались в правильной группе и были отражены в отчётности, чтобы ничего не было пропущено.

Также необходимо посмотреть сальдо начальное и конечное и обороты по дебету и по кредиту по статье «основные средства» и отдельно по каждому счету. Аудитору необходимо обратить внимание на наличие значительных изменений и убедиться, что все они подтверждены документально, то есть запросить все документы, которые могут быть

<sup>34</sup>Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 (Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н).

необходимы для проверки данных: первичные документы по операциям с основными средствами, учётная политика, приказы.

Следующим этапом аудиторской проверки является оценка неотъемлемого риска.

На этом этапе необходимо убедиться в том, что:

- все имеющиеся у предприятия основные средства правильно учтены и используются только по назначению;
- новые поступающие основные средства учитываются правильно;
- основные средства учтены по правильной стоимости;
- списанные основные средства не продолжают существование в производстве;
- правильно рассчитана и учтена амортизация;
- на предприятии присутствует адекватная система документооборота по операциям с основными средствами;
- отсутствуют несанкционированные закупки основных средств.

Для того, чтобы получить всю эту информацию, аудитор вправе запрашивать любые необходимые документы, наблюдать за процессом работы на предприятии, опрашивать сотрудников. По результатам выполнения каждого задания, связанного с оценкой неотъемлемого риска, аудитор составляет отдельный рабочий документ, в котором раскрывает полученную информацию и описывает результаты. По окончании этапа необходимо сделать вывод об уровне неотъемлемого риска (низкий, средний или высокий).

Тут же нужно определить предварительную оценку систему внутреннего контроля (сильная или нейтральная).

В зависимости от этих двух оценок (уровень неотъемлемого риска и предварительная система внутреннего контроля) можно сделать вывод об общем уровне риска. Таблицу для его определения можно увидеть в приложении 5.

Следующий этап – проведение тестов контрольных процедур. На этом этапе нужно изучить процесс закупки основных средств на проверяемом предприятии, составить описание основных этапов, бизнес-процессов и хозяйственных операций, проанализировать соответствие существующего документооборота всем происходящим процессам, описать все возможные риски и протестировать эффективность контрольных процедур предприятия.

На этом этапе наиболее эффективной является аудиторская процедура запрос (для установления эффективности контрольных процедур). Необходимо запросить все приказы, положения и распорядительные документы, которые касаются:

- закупок основных средств и контроля над их осуществлением;
- назначения ответственных лиц;
- отнесения к амортизационной группе и начисления амортизации;
- отражения информации об основных средствах в учёте;
- оценки и переоценки основных средств;
- процедуры списания и выбытия основных средств;

- контроля над работниками;
- сдачи в аренду;
- инвентаризации основных средств.

Каждый запрошенный документ аудитор анализирует, проверяет на соответствие, выявляет возможные нарушения и делает соответствующие выводы. По окончании проведения каждой процедуры, составляются рабочие документы, и делается вывод о риске контрольных процедур (высокий, средний, низкий).

Далее следует этап проведения аналитических процедур. Эти процедуры проводятся с целью изучения наличия, состава и структуры основных средств, а также показателей их движения и сохранности, проверки обеспеченность предприятия основными средствами и эффективности их использования<sup>35</sup>.

Необходимо провести аналитические процедуры, которые включают в себя:

- проверка сальдо по счетам основных средств, дебетовый и кредитовый обороты и их соответствие друг другу;
- сверка остатков на счетах по основным средствам с данными отчетности, а также с данными за предыдущие периоды;
- анализ данных по поступившим и выбывшим за период основным средствам;
- проверка соответствия изменения объемов производства и амортизационных отчислений количеству поступивших основных средств;
- получение информации о произведённых ремонтах основных средств и анализирование правильности оценки и отражения произведённых расходов.

Таким образом, в ходе аналитических процедур производится анализ изменений состава и структуры основных средств, показателей поступления, выбытия и обеспеченности основными средствами, а также эффективности их использования.

По окончании всех аналитических процедур, аудитор делает вывод о степени уверенности после их проведения (оценка уверенности убедительная, ограниченная или нет уверенности).

Далее аудитор должен оценить требуемую уверенность при выполнении детальных процедур, для этого можно воспользоваться таблицей в приложении 6 (на основе ранее оценённых уровня риска, риска контрольных процедур и уверенности после проведения аналитических процедур). Чем выше выбран уровень требуемой уверенности, тем меньше становится величина допустимых отклонений отражённых в учёте значений от ожидаемых.

После оценки требуемой уверенности, аудитору необходимо выбрать фактор уверенности, с помощью таблицы в приложении 7 (используя определённый ранее уровень

---

<sup>35</sup>Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Аналитические процедуры».

требуемой уверенности). При этом количество возможных ошибок аудитор определяет сам, пользуясь своим профессиональным суждением.

Далее производится расчёт аудиторской выборки, для этого рассчитываются:

- a. объём генеральной совокупности;
- b. количество элементов в генеральной совокупности;
- c. планируемый уровень существенности по ОС.

Также учитываются выше рассчитанные:

- d. требуемая уверенность;
- e. число ожидаемых ошибок;
- f. фактор уверенности;

На основе этих данных определяются:

- g. граница ключевых элементов ( $c / f$ );
- h. в соответствии с предыдущим пунктом определяется объём ключевых элементов;
- i. объём выборки ( $a - h$ );
- j. размер выборки ( $i * f / c$ ).

По итогам проведённых расчётов, аудитор отбирает элементы, которые будут подвержены проведению детальных процедур.

При проведении детальных процедур, аудитор:

- сверяет данные, полученные при проведении аналитических процедур, на правильность математических вычислений и сверяет полученные значения с данными бухгалтерской отчётности, главной книгой, регистрами учёта основных средств;
- проверяет соответствие учёта основных средств общепринятым правилам, учётной политике;
- сверяет правильность первоначальной оценки основных средств по крупным поступлениям;
- по самым крупным объектам проверяет наличие государственной регистрации и подтверждающих её документов;
- проверяет обоснованность всех сумм, по которым основные средства отражаются в учёте;
- проверяет правильность проведения переоценки (если она есть);
- проверяет правильность отражения выбытия или списания основных средств;
- проверяет правильность отнесения к амортизационным группам и анализирует методику начисления амортизации;
- проверяет своевременность отражения операций с основными средствами;
- запрашивает и проверяет документы аренды и лизинга имущества, анализирует правильность их оформления.



На основании результатов проведения тестов, аудитор делает выводы и фиксирует их в рабочих документах.

По проведении всех этапов проверки, аудитор делает выводы о наличии или отсутствии каких-либо нарушений на предприятии, об эффективности контроля над выполнением всех операций и процедур с основными средствами правильно, о добросовестности руководства и работников. В окончании проверки, производится окончательная оценка риска системы внутреннего контроля, на основе уже полученных данных и сделанных выводов.

В данном параграфе выполнена шестая поставленная задача, описана программа проведения аудиторской проверки, необходимые действия аудитора. Можно выделить следующие основные этапы аудиторской проверки основных средств:

- проверка сальдо начального и конечного и оборотов по счетам основных средств;
- оценка неотъемлемого риска;
- предварительная оценка системы внутреннего контроля;
- оценка уровня риска;
- проведение тестов контрольных процедур;
- проведение аналитических процедур;
- оценка требуемой уверенности при проведении детальных процедур;
- выбор фактора уверенности;
- расчёт выборки;
- проведение детальных процедур;
- окончательная оценка риска системы внутреннего контроля.

По выполнении этапов проверки аудитор делает выводы об уровне различных рисков, решения, принимаемые на первых этапах, влияют на последующие (например, на оценку требуемой уверенности при проведении детальных процедур).

## **§2. Выявление возможных рисков при проведении аудиторской проверки основных средств на примере ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт»**

Для анализа основных средств были выбраны две компании из разных отраслей – газовой и фармацевтической промышленности. Эти отрасли были выбраны, так как деятельность их предприятий и их успешность в большой степени зависит от количества и качества основных средств. В обеих отраслях важно, чтобы основные средства и все операции с ними были правильно учтены и отражены, чтобы руководство всегда имело точную и правильную информацию относительно них и могло принимать на её основе решения. Кроме того, основные средства часто составляют значительную часть активов баланса, важно проверить, чтобы их стоимость не была завышена.

Так как получить полную и достаточную для проведения аудита основных средств информацию не представляется возможным, в каждой из этих двух отраслей была выбрана крупная компания, которая достаточно полно раскрывает информацию, чтобы была возможность изучить её и сделать выводы о наличии каких-то рисков, связанных с основными средствами предприятия. Такими предприятиями стали ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт», рассматриваемый период – 2014 год.

Для начала, сверим сальдо начальное и конечное и обороты по счетам основных средств (первый этап, выделенный в предыдущем параграфе).

**ПАО «Газпром»<sup>36</sup>:**

Сальдо начальное – 5 718 189 804 (тыс. руб.) (из них незавершённые капитальные вложения – 63 936 019, по остальным основным средствам первоначальная стоимость – 15 543 349 472, накопленная амортизация – 9 889 095 687);

Оборот по дебету – 3 813 307 259 (тыс. руб.);

Оборот по кредиту – 2 809 118 986 (тыс. руб.);

Сальдо конечное – 6 722 378 077 (тыс. руб.) (из них незавершённые капитальные вложения – 287 902 826, по остальным основным средствам первоначальная стоимость – 18 439 700 859, накопленная амортизация – 12 005 225 608).

Наибольшую долю в основных средствах занимают магистральные трубопроводы (около 53% на начало периода и около 51% на конец периода).

**ПАО «Фармстандарт»<sup>37</sup>:**

Сальдо начальное – 375 205 (тыс. руб.) (из них 84 – незавершённое строительство и оборудование к установке, по остальным основным средствам первоначальная стоимость – 684 322, накопленная амортизация – 309 201);

Оборот по дебету – 333 023 (тыс. руб.);

Оборот по кредиту – 316 876 (тыс. руб.);

Сальдо конечное – 391 352 (тыс. руб.) (из них 7 373 – незавершённое строительство и оборудование к установке, по остальным основным средствам первоначальная стоимость – 743 688, накопленная амортизация – 359 709).

---

<sup>36</sup> Финансовая отчётность ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-financial-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 11.04.2016).

<sup>37</sup> Финансовая отчётность ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/archive\\_171\\_year2014\\_month1.html](http://pharmstd.ru/archive_171_year2014_month1.html) (дата обращения 11.04.2016).

Наибольшую долю в основных средствах занимают транспортные средства (около 84% на начало периода и около 83,5% на конец периода).

Можно заметить, что у обеих компаний в составе основных средств есть статья, которая играет важную роль, занимает очень большую часть (и там, и там более 50% основных средств). Возможно, большая доля этих статей обуславливается большей их стоимостью или большей значимостью их для процесса производства на предприятии, можно сказать, что существует риск завышения данных статей в активах баланса, необходимо уделить больше внимания их проверке при аудите основных средств, особенно в случае с ПАО «Фармстандарт», так как наиболее весомую часть основных средств там составляют не дорогостоящие машины и оборудование, необходимые для производства, а транспортные средства.

#### **ПАО «Газпром».**

Основные средства в отчётности отражаются по восстановительной стоимости за минусом сумм накопленной за время эксплуатации амортизации. По состоянию на 31 декабря 2014 года общество произвело переоценку земельных участков, зданий, сооружений, машин и оборудования, транспортных средств, инвентаря и других основных средств<sup>38</sup>, и, согласно пояснениям к балансу, результаты проведённой переоценки учтены при составлении баланса за 2014 год, а сумма прироста первоначальной стоимости и накопленной амортизации отнесена на добавочный капитал.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчётности за 2014 год указано также, что амортизация начисляется линейным способом, и описаны сроки полезного использования, принятые для различных основных средств.

Для основных средств, принятых на баланс до 1 января 2002 года, сроки полезного использования следующие<sup>39</sup>:

- магистральные трубопроводы – 33 года;
- скважины – 12-15 лет;
- машины и оборудование – 10-18 лет;
- здания – 20-50 лет.

Для основных средств, принятых на баланс с 1 января 2002 года эти сроки другие<sup>40</sup>:

- магистральные трубопроводы – 25 лет;
- скважины – 10-25 лет;
- машины и оборудование – 3-18 лет;
- здания – 7-100 лет.

---

38 Финансовая отчётность ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-financial-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 11.04.2016).

39 Там же.

40 Там же.

В пояснениях есть также список основных средств, по которым не начисляется амортизация:

- земельные участки;
- объекты, находящиеся на консервации сроком более 3 месяцев;
- объекты жилищного фонда, введённые в эксплуатацию до 1 января 2006 г.;
- полностью амортизированные объекты, не списанные с баланса.

В данной ситуации аудитору необходимо проверить правильность определения восстановительной стоимости основных средств и правильность расчёта и начисления амортизации. Аудитор может выборочно проверить правильность отнесения части основных средств к амортизационным группам, вычисления срока полезного использования, расчёта самой амортизации. Также необходимо удостовериться, что нет основных средств, по которым амортизация не начисляется, хотя должна, или же наоборот, амортизация начисляется, в то время как основное средство относится к одному из тех видов, по которым она начисляться не должна. Кроме этого, так как в 2014 году была проведена переоценка, есть риск получение неверной информации в её результате, то есть можно выборочно проверить результаты переоценки и то, как они учтены при составлении финансовой отчётности. Все эти действия можно выполнить в ходе оценки неотъемлемого риска, а также при проведении тестов контрольных процедур.

В пояснениях к отчётности указано, что объекты, которые соответствуют условиям признания их в качестве основных средств, но имеют стоимость менее 40 тысяч рублей (а до 1 января 2011 года – менее 20 тысяч рублей), должны быть отражены в составе материально-производственных запасов, для их сохранности должен быть обеспечен контроль за их движением. Соответственно, аудитор может провести выборочную инвентаризацию для проверки состава основных средств, а также проверить наличие должного контроля за сохранностью основных средств, в том числе и тех из них, которые учтены в составе материально-производственных запасов. Этого можно достигнуть также в ходе проведения тестов контрольных процедур.

Ещё один важный момент – влияние правильного учёта операций с основными средствами на налогооблагаемую прибыль. Во-первых, разница в начислении амортизации по налоговому и по бухгалтерскому учёту вызывает наличие постоянных разниц. Во-вторых, превышение сроков полезного использования основных средств в налоговом учёте над сроками их полезного использования в бухгалтерском, вызывает наличие вычитаемых временных разниц<sup>41</sup>. Это говорит о том, что проверка правильности исчисления и отражения

---

<sup>41</sup> Финансовая отчётность ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-financial-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 11.04.2016).

амортизации играет ещё более важную роль, так как влияет ещё и на налогообложение компании.

По статье «незавершённые капитальные вложения», также отражены немаленькие суммы, они отражаются в составе основных средств обособленно. Аудитор должен изучить процесс закупки, изготовления основных средств, убедиться в наличии соответствующего документооборота. Эти действия тоже осуществляются в ходе оценки неотъемлемого риска и проведения тестов контрольных процедур, также при проведении аналитических процедур.

Отрасль, в которой действует ПАО «Газпром», является капиталоемкой, и для эффективной деятельности в ней необходимы постоянные, крупные капитальные вложения. В 2014 году инвестиции общества составили<sup>42</sup>:

- в транспортировку газа – 434,4 млрд. руб. (по сравнению с 2013 годом – рост на 14,2%);
- в подземное хранение газа – 15,5 млрд. руб. (сократились на 34% по сравнению с 2013 г.);
- в переработку – 135, 1 млрд. руб. (увеличились на 23,5% по сравнению с 2013 г.);
- в деятельность по производству и продаже электрической и тепловой энергии – 72,7 млрд. руб. (превышает уровень 2013 года на незначительную сумму – 1,2 млрд. руб.).

Так как компания тратит огромные суммы на капитальные вложения, необходима тщательная проверка их осуществления, подтверждение их рациональности и эффективности. Аудитор вправе потребовать всю документацию, связанную с осуществлением инвестиций, проверить наличие закупаемого для деятельности оборудования, машин, зданий и т.д., их отражение на нужных счетах, принятие к учёту по правильной стоимости. Это может быть выполнено на этапах проведения аналитических и детальных процедур.

#### **ПАО «Фармстандарт».**

В ПАО «Фармстандарт» переоценка основных средств не производилась, они отражаются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Амортизация начисляется линейным способом. Так же, как и у ПАО «Газпром», представлены сроки полезной службы различных основных средств<sup>43</sup>:

- здания – 10-50 лет;
- машины и оборудование – 5-30 лет;

---

<sup>42</sup>Годовой отчёт ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-annual-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 12.04.2016).

<sup>43</sup>Финансовая отчётность ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/archive\\_171\\_year2014\\_month1.html](http://pharmstd.ru/archive_171_year2014_month1.html) (дата обращения 11.04.2016).

- оборудование, транспортные средства и прочее – 2-7 лет.

Земельные участки амортизации не подлежат. Остаточная стоимость, сроки полезного использования, способы амортизации должны быть проанализированы в конце каждого отчётного периода и скорректированы, если это необходимо.

Так же, как и в предыдущем случае, для аудитора есть необходимость тщательно проверить правильность отнесения основных средств к той или иной группе, определения срока полезного использования, начисления и отражения амортизации. В данном случае переоценки основных средств не производились, поэтому нужно проверить правильность первоначальной оценки, все первичные документы по основным средствам, их покупке или изготовлению. Все эти действия могут быть осуществлены на следующих этапах проверки: оценка неотъемлемого риска, проведение аналитических и детальных процедур.

В годовом отчёте общества указано, что расходы на ремонт и техническое обслуживание относятся на затраты по мере их осуществления, затраты на реконструкцию и модернизацию капитализируются, а заменённые объекты списываются<sup>44</sup>. Для осуществления проверки аудитор вправе потребовать все документы, связанные с ремонтом, реконструкцией, модернизацией, а также провести выборочную инвентаризацию, проверить наличие всех указанных объектов, правильное их отражение в отчётности, на нужных счетах и в нужных суммах. Все данные процедуры можно выполнить в ходе следующих этапов проверки: оценка неотъемлемого риска, проведение тестов контрольных процедур, проведение детальных и аналитических процедур.

Общество производит оценку обесценения основных средств, при этом учитывая многие факторы (такие, как изменение конкурентных условий, износ, текущая стоимость замещения, изменение доступности их финансирования в будущем и т.д.). Если такая проверка производится, она должна производиться своевременно и её результаты должны соответствовать действительности, поэтому аудиторы проверяют реальность всех сделанных выводов об обесценении, проверяют, какие действия предпринимает общество по получении результатов.

Основная часть земельных участков, используемых компанией, не принадлежит ей, и не входит в состав её активов, а используется на основе договоров операционной аренды, заключённых с муниципальными органами власти<sup>45</sup>. Кроме этого, часть складских помещений тоже находятся в пользовании общества на основе договоров операционной аренды. Аудитор проверяет правильность учёта основных средств на забалансовых счетах, запрашивает договоры аренды, проверяет правильность и своевременность отражения

---

44Годовой отчёт ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/images/etc/annual\\_report\\_2014.pdf](http://pharmstd.ru/images/etc/annual_report_2014.pdf) (дата обращения 13.04.2016).

45Там же.

расходов по ним. Эти действия тоже выполняются в ходе оценки неотъемлемого риска, проведения тестов контрольных процедур, выполнения детальных процедур.

Так же, как и в случае в предыдущей компанией, в связи с начислением амортизации по бухгалтерскому учёту большей, чем по налоговому, возникают временные разницы<sup>46</sup>. То есть, в этой компании начисление амортизации тоже влияет на налогообложение, и важность корректного её исчисления и отражения в отчётности возрастает.

Как указано в годовом отчёте компании, ПАО «Фармстандарт» заключило договоры страхования в отношении принадлежащих ей основных средств, они покрывают большинство объектов<sup>47</sup>. На основании этой информации можно сделать вывод, что аудитору нужно также запросить эти договоры, проверить их, их отражение в учёте, это выполняется при проведении тестов контрольных процедур.

При проведении аудита основных средств на любом из двух представленных предприятий, необходимо кроме проверки самих операций, касающихся основных средств, проверять также все документы, устанавливающие материально ответственных лиц, соответствие этих лиц требованиям, закрепление различных задач за разными людьми, добросовестное выполнение ими своей работы.

Важно обеспечить уверенность в наличии, сохранности и надлежащем использовании всех объектов основных средств.

В целях получения всей необходимой информации, аудиторы запрашивают первичные документы по операциям, приказы и положения общества, учётную политику, все бухгалтерские документы, касающиеся любых операций с основными средствами. Кроме этого, аудиторы могут проводить инвентаризации, наблюдать за работой на предприятии, проводить опросы работников и руководства, при необходимости контактировать с контрагентами проверяемого. Если в компании организована система внутреннего контроля и внешний аудитор считает её работу надёжной и правдоподобной, то он может делать выводы на основании результатов внутренней аудиторской проверки.

На основе всей полученной информации, как уже было сказано, аудитор должен оценить неотъемлемый риск, сделать предварительную оценку системы внутреннего контроля, оценить уровень риска, провести тесты контрольных процедур и аналитические процедуры. После чего вычисляется оценка требуемой уверенности при выполнении детальных процедур, выбирается фактор уверенности и производится расчёт выборки, и только после этого проводятся сами детальные процедуры и производится окончательная

---

<sup>46</sup>Финансовая отчётность ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/archive\\_171\\_year2014\\_month1.html](http://pharmstd.ru/archive_171_year2014_month1.html) (дата обращения 11.04.2016).

<sup>47</sup>Годовой отчёт ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/images/etc/annual\\_report\\_2014.pdf](http://pharmstd.ru/images/etc/annual_report_2014.pdf) (дата обращения 13.04.2016).

оценка системы внутреннего контроля. При выполнении всех этих операций необходимо учитывать специфику деятельности компании, структуру её основных средств, принадлежность их компании на праве собственности или по договору аренды, наличие капитальных вложений. По компаниям ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт» данная информация предоставлена и на её основе сделаны выводы о том, на что необходимо обратить особое внимание при проверке.

Таким образом, в данном параграфе была выполнена последняя задача, поставленная во введении к работе, и были выявлены возможные риски при проведении аудиторской проверки основных средств на основе двух предприятий: ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт». Можно сказать, что многие риски, связанные с учётом основных средств и операций с ними, совпадают, однако у каждого предприятия есть свои особенности, которые необходимо учитывать при аудите.



## Заключение

Исследование, проведённое в работе, позволило сделать некоторые выводы об аудите основных средств предприятий по циклам, а также его роли в деятельности предприятий.

Сами предприниматели далеко не всегда в состоянии оценить предоставленные им сведения и понять, насколько они правильны, так как для этого необходимо обладать знаниями во многих областях и иметь высокую квалификацию. Поэтому появляется нужда в специально обученных, компетентных работниках, которые смогут подтвердить или опровергнуть предоставляемую информацию. Благодаря аудиту, появляется возможность избежать мошенничества, краж, каких-то ошибок в составлении финансовой отчётности, возможно не всех, но хотя бы части из них.

Таким образом, основная роль аудита состоит в том, чтобы предоставлять субъектам экономической системы достоверную информацию и тем самым помогать им более эффективно работать и стабилизировать деятельность предприятий. Если бы не существовало контроля над отчётностью предприятий, их руководители имели бы возможность легко обмануть, изменив некоторые данные в отчётности. Аудит же предотвращает такие действия.

Состояние основных средств, правильность проведения всех операций с ними и их учёта могут влиять на многие показатели организации, эффективность её деятельности, конкурентоспособность на рынке. Любые ошибки и нарушения, допущенные при учёте основных средств и капитальных вложений, могут оказывать значительное влияние на финансовый результат. Поэтому их аудит особенно важен, так как устранение всех ошибок может способствовать улучшению деятельности предприятия.

Важно, чтобы аудит проводился по всем правилам, согласно Федеральным стандартам аудиторской деятельности, чтобы были учтены все риски, уровень существенности, составлены все необходимые рабочие документы, выдано соответствующее аудиторскому заданию аудиторское заключение. Необходимо, чтобы аудитор хорошо знал свои обязанности, мог правильно оценить все риски, основываясь на своём профессиональном суждении, составить общий план и программу аудита так, чтобы минимизировать аудиторский риск, и дать необходимые рекомендации руководству по устранению выявленных нарушений.

В ходе работы были выполнены все задачи, поставленные во введении: были изложены теоретические основы аудита основных средств, особенности аудита ОС по циклам, определён порядок проведения аудиторской проверки ОС и её различные этапы, изучены аспекты составления программы аудита и рабочих документов аудитора, изучена тема

инвестирования в ОС, их эффективности и аудиторской проверки, описана программа аудита ОС, на примере крупных предприятий выявлены возможные риски при проведении аудиторской проверки ОС.

Основной целью аудита основных средств по циклам является оценка достоверности информации в финансовой отчётности, касающейся ОС и всех операций с ними, начиная от планирования их покупки, и заканчивая введением в эксплуатацию и оплатой. Все задачи, стоящие перед аудитором во время проверки, вытекают из данной цели: изучение состава, структуры, условий хранения и эксплуатации ОС, проверка и подтверждение правильности оценки и отражения в учёте всех основных средств, начисленной амортизации, оценка качества проведённой инвентаризации, установление объёмов выполненных ремонтов и их правильное отражение в отчётности.

Аудиторскую проверку можно разделить на три этапа: подготовка к проверке и составление плана аудита, сбор аудиторских доказательств, заключительный этап. Наиболее масштабным из них является второй этап. Во время этого этапа аудитор собирает доказательства и составляет рабочие документы, в которых отражает всю полученную информацию, выявленные нарушения, рекомендации по их устранению.

Относительно инвестиций в основные средства, можно сказать, что они играют важную роль в существовании и деятельности любого предприятия. Без инвестирования в основные средства любое предприятие рано или поздно станет неконкурентоспособным и будет вытеснено с рынка. Поэтому можно сказать, что в любом случае деятельность всех организаций связана с инвестициями в их основные средства, поэтому есть необходимость в проведении аудита основных средств по инвестиционным циклам, для оценки эффективности и уместности конкретных инвестиций.

В работе выделены различные виды инвестиций в основные средства, связанные с уровнем риска неполучения ожидаемых результатов от их осуществления. Выбор того или иного вида инвестиций повлияет на проведение аудита, так как аудитор будет вынужден увеличивать объём аудиторских процедур при возрастании этого риска, для того, чтобы привести аудиторский риск к приемлемому уровню.

В третьей главе описана программа проведения аудиторской проверки ОС. Выделены следующие основные этапы проверки:

- проверка сальдо начального конечного и оборотов по счетам основных средств;
- оценка неотъемлемого риска;
- предварительная оценка системы внутреннего контроля;
- оценка уровня риска;
- проведение тестов контрольных процедур;
- проведение аналитических процедур;
- оценка требуемой уверенности при проведении детальных процедур;

- выбор фактора уверенности;
- расчёт выборки;
- проведение детальных процедур;
- окончательная оценка риска системы внутреннего контроля.

На основании анализа информации об основных средствах, раскрытой компаниями ПАО «Газпром» и ПАО «Фармстандарт», можно сказать, что при аудите основных средств есть общие факторы, на которые стоит обращать внимание у любых компаний, но при этом есть и отдельные операции с основными средствами, которые проводятся не всеми предприятиями, или проводятся в различной степени, поэтому не всегда их результаты одинаково важны для деятельности компании и для проведения проверки.

Можно сказать, что правильно и тщательно проведённый аудит основных средств и капитальных вложений может значительно повлиять на деятельность предприятия, улучшить многие показатели и помочь оставаться конкурентоспособным на рынке.

## Список литературы

1. Федеральный закон РФ от 30.12.2008г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
2. Федеральный закон РФ от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»
3. Федеральный закон РФ от 25.02.1999г. №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»
4. Федеральный закон РФ от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах»
5. Международный стандарт аудита 230 (пересмотренный) «Аудиторская документация»
6. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности»
7. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности»
8. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Документирование аудита»
9. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Планирование аудита»
10. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства»
11. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Аудиторская выборка»
12. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №17 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»
13. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Аналитические процедуры»
14. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №29 (Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696) «Рассмотрение работы внутреннего аудита»
15. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 (Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н)
16. Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учётной документации по учёту основных средств»
17. Basu, S. K. Fundamentals of Auditing / S. K. Basu. – New Delhi: Dorling Kindersley, 2010. – P. 368.
18. Carmichael, D.R. Auditing concepts and methods: a guide to current auditing theory and practice / D.R. Carmichael, John J. Willingham. – New York : McGRAW-HILL BOOK COMPANY, 5-th ed. – P. 600.
19. Bobber, M. Increased Scrutiny: Fixed Assets Controls and Reporting / M. Bobber // American Appraisal. 2013. URL: <http://www.american-appraisal.com/US/Library/Articles/Increased-Scrutiny-Fixed-Asset.html>
20. Perry, L. Auditing Special Purpose Frameworks: Auditing Investments / L. Perry // Accountingweb. 2014. URL: <http://www.accountingweb.com/technology/trends/auditing-special-purpose-frameworks-auditing-investments>
21. Ерофеева, В.А. Аудит: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, Высшее образование, 2010. – 638 с.
22. Парушина, Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие. / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – М.: ИД «ФОРУМ», 2009. – 560 с.

23. Пугачёв, В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник / В.В. Пугачёв. – М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с.
24. Крышкин, О. Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы. / О. Крышкин. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. – 477 с.
25. Рогуленко, Т.М. Аудит: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарёва. – М.: КНОРУС, 2010. – 416 с.
26. Юдина, Г.А. Основы аудита: учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – М.: КНОРУС, 2006. – 296 с.
27. Кочинев, Ю.Ю. Аудит. Теория и практика / Ю.Ю. Кочинев. – СПб.: Питер, 5-е изд., 2010. – 448 с.
28. Бычкова, С.М., Итыгилова, Е.Ю. Аудит: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – 463 с.
29. Бычкова, С.М. Практический аудит: практическое пособие / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с.
30. Аудит: учебник / В.И. Подольский [и др.]. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.
31. Сергеева, Т.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учёт / Т.Ю. Сергеева. – М.: Омега-Л, 2010. – 243 с.
32. Никитушкина, И.В. Оценка эффективности инвестиционных проектов: учебное пособие / И.В. Никитушкина, С.Г. Макарова, С.С. Студников. – М.: МАКС Пресс Москва, 2011. – 136 с.
33. Ример, М.И. Экономическая оценка инвестиций / М.И. Ример, А.Д. Касатов, Н.Н. Матиенко. – 2-е изд. – СПб.: ПИТЕР, 2008. – 480 с.
34. Уткина, С.А. Восстановление бухгалтерского учёта, или как «реанимировать» фирму / С.А. Уткина. – Эксмо, 2010. – 208 с.
35. Тохирова, Р.С. Внутренний аудит основных средств / Р.С. Тохирова // Аудит и финансовый анализ. 2009. №1.
36. Суконников, В.В. Присутствие аудитора при инвентаризации товарно-материальных ценностей / В.В. Суконников // Аудит и финансовый анализ. 2010. №3
37. Мысенко, С.М. Методические особенности проверки амортизации основных средств при проведении аудита / С.М. Мысенко // Экономика и управление. 2014. №11. С. 72-76.
38. Зайцева, В.И. Аудит учёта затрат на восстановление основных средств / В.И. Зайцева // Вопросы экономических наук. 2009. №2. С. 138-140.
39. «Налоговик» и ООО «Форос Аудит». Учёт основных средств: конкретные ситуации // Аудиторские ведомости. 2010. №11. С. 33-37.
40. Кайгородцева, Е.В., Никонова, Я.И. Учёт и аудит основных средств на современном предприятии / Е.В. Кайгородцева, Я.И. Никонова // Материалы 5-й МНПК «Научный поиск в современном мире».
41. Бровкина, Н.Д. Существенность в аудите / Н.Д. Бровкина. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40726.html> (дата обращения 03.03.2016).
42. Филипьев, Д.Ю. Внутренний аудит: мифы и реальность / Д.Ю. Филипьев. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/152336.html> (дата обращения 16.03.2016).
43. Солодов, А.К. Существенность в аудите. Взгляд финансового менеджера / А.К. Солодов. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/164859.html> (дата обращения 21.03.2016).
44. Гейдаров, М.М. Инвестиционный цикл и его структура / М.М. Гейдаров. URL: <http://psyera.ru/4029/investicionnyy-cikl-i-ego-struktura> (дата обращения 03.04.2016).
45. Резниченко, Д.В. Объём, виды, состав и содержание рабочих документов / Д.В. Резниченко. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/858254.html> (дата обращения 08.04.2016).
46. Резниченко, Д.В. Понятие аудиторских доказательств и требования к ним / Д.В. Резниченко. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/856120.html> (дата обращения 08.04.2016).

47. Официальный сайт ПАО «Газпром». URL: <http://www.gazprom.ru/> (дата обращения: 11.04.2016).
48. Официальный сайт ПАО «Фармстандарт». URL: <http://pharmstd.ru/> (дата обращения: 11.04.2016).
49. Финансовая отчётность ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-financial-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 11.04.2016).
50. Финансовая отчётность ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/archive\\_171\\_year2014\\_month1.html](http://pharmstd.ru/archive_171_year2014_month1.html) (дата обращения 11.04.2016).
51. Годовой отчёт ПАО «Газпром» за 2014 год. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/16/616270/gazprom-annual-report-2014-ru.pdf> (дата обращения 12.04.2016).
52. Годовой отчёт ПАО «Фармстандарт» за 2014 год. URL: [http://pharmstd.ru/images/etc/annual\\_report\\_2014.pdf](http://pharmstd.ru/images/etc/annual_report_2014.pdf) (дата обращения 13.04.2016).

## Приложение 1

Рис. 1. Схема движения основных средств на предприятии



**Приложение 2**

Табл. 1. Документы по учёту основных средств.

№ формы	Название формы
Форма ОС-1	Акт о приёме-передаче объекта ОС (кроме зданий, сооружений)
Форма ОС-1а	Акт о приёме-передаче здания (сооружения)
Форма ОС-1б	Акт о приёме-передаче групп объектов ОС (кроме зданий, сооружений)
Форма ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов ОС
Форма ОС-3	Акт о приёме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС
Форма ОС-4	Акт о списании объекта ОС (кроме автотранспортных средств)
Форма ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
Форма ОС-4б	Акт о списании групп объектов ОС (кроме автотранспортных средств)
Форма ОС-6	Инвентарная карточка учёта объекта ОС
Форма ОС-6а	Инвентарная карточка группового учёта объектов ОС
Форма ОС-6б	Инвентарная книга учёта объектов ОС
Форма ОС-14	Акт о приёме (поступлении) оборудования
Форма ОС-15	Акт о приёме-передаче оборудования в монтаж
Форма ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования



### Приложение 3

Табл. 2. Виды оценки основных средств

Вид оценки ОС	Содержание
Первоначальная стоимость	Сумма фактических затрат в действующих ценах на приобретение или создание объекта ОС; Остаётся неизменной в течение всего срока службы и пересматривается при переоценке или уточняется при модернизации, реконструкции или капитальном ремонте; С течением времени перестает отражать реальную оценку ОС и возникает необходимость его переоценки
Остаточная стоимость	Представляет собой разницу между первоначальной (или восстановительной) стоимостью и суммой начисленного износа; Позволяет судить о степени изношенности объектов, планировать их обновление и ремонт; В бухгалтерском балансе ОС отражаются по остаточной стоимости
Восстановительная стоимость	Выражает оценку воспроизводства ОС в современных условиях на момент переоценки; Отражает затраты на приобретение или создание переоцениваемых объектов в ценах и тарифах, действующих на установленную дату
Рыночная стоимость	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта; Определяется на основе спроса и предложения в каждый конкретный момент на рынке
Договорная стоимость	Используется, когда ОС вложены, как вклад в уставный капитал
По фактически произведённым затратам	Используется, когда предприятие само производит ОС

## Приложение 4

Рис. 2. Поступление ОС в организацию.



**Приложение 5**

Табл. 3. Определение уровня риска

Уровень риска (для каждого конкретного утверждения)		
Неотъемлемый риск	Предварительная оценка системы контроля	
	Сильная	Нейтральная
Высокий	Средний	Высокий
Средний	Низкий	Средний
Низкий	Низкий	Низкий

## Приложение 6

Табл. 4. Оценка требуемой уверенности

<b>ТРЕБУЕМАЯ УВЕРЕННОСТЬ</b>			
<i>Уровень риска</i>	<i>Риск контрольных процедур</i>	<i>Уверенность после аналитических процедур</i>	<i>Уверенность после детальных процедур</i>
<b>ВЫСОКИЙ (1,00)</b>	Высок. (1.0)	Нет (1.0)	95%
	Высок. (1.0)	Ограниченная (0.5)	90%
	Высок. (1.0)	Убедительная (0.2)	75%
	Средн. (0.65)	Нет (1.0)	92%
	Средн. (0.65)	Ограниченная (0.5)	85%
	Средн. (0.65)	Убедительная (0.2)	62%
	Низкий (0.30)	Нет (1.0)	83%
	Низкий (0.30)	Ограниченная (0.5)	67%
	Низкий (0.30)	Убедительная (0.2)	17%
<b>СРЕДНИЙ (0,60)</b>	Высок. (1.0)	Нет (1.0)	92%
	Высок. (1.0)	Ограниченная (0.5)	83%
	Высок. (1.0)	Убедительная (0.2)	58%
	Средн. (0.65)	Нет (1.0)	87%
	Средн. (0.65)	Ограниченная (0.5)	74%
	Средн. (0.65)	Убедительная (0.2)	36%
	Низкий (0.30)	Нет (1.0)	72%
	Низкий (0.30)	Ограниченная (0.5)	44%
	Низкий (0.30)	Убедительная (0.2)	0%
<b>НИЗКИЙ (0,20)</b>	Высок. (1.0)	Нет (1.0)	75%
	Высок. (1.0)	Ограниченная (0.5)	50%
	Высок. (1.0)	Убедительная (0.2)	0%
	Средн. (0.65)	Нет (1.0)	62%
	Средн. (0.65)	Ограниченная (0.5)	23%
	Средн. (0.65)	Убедительная (0.2)	0%
	Низкий (0.30)	Нет (1.0)	17%
	Низкий (0.30)	Ограниченная (0.5)	0%
	Низкий (0.30)	Убедительная (0.2)	0%

## Приложение 7

Табл. 5. Определение фактора уверенности

ФАКТОРЫ УВЕРЕННОСТИ						
Требуемая уверенность	Количество ошибок					
	Приращение для каждой ошибки					
	0	1	2	3	4	5
95%	3,00	1,75	1,55	1,46	1,40	1,36
92%	2,48	1,63	1,48	1,40	1,35	1,32
90%	2,31	1,58	1,44	1,36	1,31	1,28
87%	2,01	1,52	1,39	1,32	1,28	1,26
85%	1,90	1,48	1,35	1,29	1,25	1,23
83%	1,77	1,45	1,33	1,28	1,24	1,22
80%	1,61	1,39	1,28	1,24	1,21	1,18
75%	1,39	1,31	1,23	1,18	1,17	1,15
74%	1,33	1,30	1,23	1,18	1,17	1,15
72%	1,29	1,27	1,20	1,16	1,15	1,13
69%	1,21	1,23	1,18	1,15	1,13	1,11
67%	1,13	1,20	1,15	1,13	1,11	1,09
62%	0,98	1,14	1,10	1,09	1,07	1,06
58%	0,87	1,10	1,08	1,07	1,06	1,05
49%	0,67	1,00	1,01	1,02	1,02	1,02
44%	0,58	0,93	0,97	0,99	0,99	1,00
36%	0,47	0,80	0,86	0,88	0,89	0,90
33%	0,41	0,79	0,86	0,89	0,91	0,92
23%	0,27	0,65	0,76	0,81	0,84	0,87
17%	0,23	0,60	0,71	0,76	0,79	0,82