

ФЕДЕРАЛЬНОЕ Государственное АВТОНОМНОЕ образовательное учреждение Высшего образования

«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ  
СРЕДСТВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 06001572  
Гнездиловой Ирины Петровны

Научный руководитель  
к.э.н., ст. преподаватель  
Ралко К.Д.

Рецензенты  
к.э.н., доцент кафедры  
учета, анализа и аудита  
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»  
Калуцкая Н.А.

Главный бухгалтер  
ООО «Грайворон-агроинвест»  
Беляева О.П.

БЕЛГОРОД 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### ВВЕДЕНИЕ

### ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 8

1.1. Экономическая сущность, оценка и классификация основных средств в сельскохозяйственных организациях 8

1.2. Актуальные проблемы учета и аудита основных средств 14

1.3. Нормативно-правовая информация, как составляющая информационного обеспечения учета и аудита основных средств 31

### ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ 40

2.1. Организационно-экономическая характеристика 40

ООО «Агропредприятие»

2.2. Организация документального обеспечения учета основных средств в ООО «Агропредприятие» 50

2.3. Организация аналитического и синтетического учета основных средств в ООО «Агропредприятие» 57

2.4. Мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета основных средств в сельскохозяйственных организациях 65

### ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ 74

3.1. Состав и оценка основных источников информации при проведении аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях	74
3.2. Информационное обеспечение основных этапов аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях	81
3.3. Рекомендации по повышению эффективности финансирования поддержания и воспроизводства основных фондов	90
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	99
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	102
Приложения	

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время процессы оптимизации и импортозамещения, происходящие в экономике России и напрямую влияющие на субъектов агропромышленного комплекса, привели к еще большему распространению тенденций укрупнения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Сельскохозяйственные организации и крестьянские фермерские хозяйства очень тесно связано с другими участниками агропродовольственного рынка. Последние в свою очередь заинтересованными в достоверной информации о финансовом состоянии отдельных субъектов отрасли сельского хозяйства.

Успешное функционирование сельскохозяйственных организаций зависит от эффективного использования производственных фондов, значительную часть которых составляют основные средства. Управление основными фондами требует наличия объективной и достоверной информации об их состоянии, движении, поэтому вопросы рациональной организации учета и осуществление всестороннего контроля являются актуальными.

Многообразие видов основных средств в сельскохозяйственных организациях, увеличение потоков изменяющейся учетной и контрольной информации определяет необходимость ее классификации и систематизации для оценки хозяйственных операций, анализа факторов, влияющих на производственные процессы и финансовые результаты, для получения достоверных данных в целях управления. Все вышесказанное свидетельствует об актуальности выбранной темы для исследования.

Предметом диссертационного исследования являются теоретические и практические проблемы информационного обеспечения учета и аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях

Объектом диссертационного исследования является деятельность ООО «Агропредприятие».

Цель работы заключается в совершенствовании методики информационного обеспечения учетных процессов и аудита основных средств в субъектах сельского хозяйства.

Реализации данной цели способствует решение следующих задач:

- уточнение экономической сущности, оценки и классификации основных средств в сельскохозяйственных организациях;
- исследование актуальных проблем учета и аудита основных средств;
- изучение нормативно-правовой информации, как составляющей информационного обеспечения учета и аудита основных средств;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «Агропредприятие»;
- исследование особенностей учета основных средств в сельскохозяйственных организациях;
- разработка мероприятий совершенствования информационного обеспечения учета основных средств в сельскохозяйственных организациях;
- изучение специфики состава и оценки основных источников информации при проведении аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях;
- рассмотрение информационного обеспечения основных этапов аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях;
- разработка рекомендаций по повышению эффективности финансирования поддержания и воспроизводства основных фондов.

Структура работы представлена тремя главами, введением, заключением, библиографическим списком и приложениями. Во введении

обоснована актуальность выбранной темы, определены цели, задачи, методики исследования.

Первая глава посвящена изучению концептуальных основ информационного обеспечения учета и аудита основных средств, определению экономической сущности основных средств, выявлению особенностей их классификации и оценки в сельскохозяйственных организациях, влиянию нормативно-правового обеспечения на учетный процесс и аудит, выявлению проблемных аспектов данного направления.

Во второй главе представлена организационно-экономическая характеристика ООО «Агропредприятие», исследованы вопросы документального оформления, аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств, разработаны мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета основных средств.

В третьей главе рассмотрены состав и оценка основных источников информации при проведении аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях, изучено информационное обеспечение основных этапов аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях, выработаны рекомендации по повышению эффективности финансирования поддержания и воспроизводства основных фондов.

Степень научной разработанности темы исследования. Теоретические и практические проблемы учета, аудита, информационного обеспечения и управления основными средствами рассматривались в работах Гиляровской Л.Т., Данилевского Ю.А., Ендовицкого Д.А., Ивашкевича В.Б., Кондракова Н.П., Мельник М.В., Монгомери Р., Нитецкого В.В., Овсийчук М.Ф., Палий В.Ф., Подольского В.И., Рогуленко Т.М.; Соколова Я.В., Суглобова А.Е., Суйц В.П., Шапигузова С.М., Шеремета А.Д. и др.

Научно-методическую основу работы составили труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты, материалы периодической печати, учебная литература по бухгалтерскому учету и аудиту.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

- предложено определение информационного обеспечения учета основных средств, классификация источников получения информации для аудита основных средств;

- доказано, что использование различной по форме и источникам формирования информации повышает достоверность данных, отражаемых в бухгалтерской финансовой отчетности и способствует увеличению положительных результатов деятельности организации;

- обосновано применение в сельскохозяйственных организациях различных вариантов оценки первоначальной стоимости основных средств и способов их амортизации в качестве элементов, влияющих на эффективность финансирования и воспроизводство основных фондов.

Практическая значимость исследования определена актуальностью поставленных целей и задач, достигнутым уровнем разработанности проблемы, применением моделей влияния оценки основных средств и способов их амортизации на финансовый результат при выборе стратегии увеличения прибыли и накопления амортизационных отчислений.

Информационную базу проведения исследования составляют первичные документы по учету основных средств, учетные регистры, бухгалтерская финансовая отчетность за период 2014-2016г.г.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 3 публикациях автора общим объемом 0,7 печатных листов.



# ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

## 1.1. Экономическая сущность, оценка и классификация основных средств в сельскохозяйственных организациях

Использование основных средств, является неотъемлемой частью деятельности любой производственной организации, в том числе и сельскохозяйственной.

Учет основных средств базируется на следующих предпосылках:

- классификация основных средств;
- установление единицы учета предметов основных средств;
- установление принципов оценки основных средств.

Основные средства - это материально-вещественные ценности, используемые в производственном процессе и с течением времени переносящие свою стоимость на изготавливаемую продукцию, производимую с их помощью, путем начисления амортизационных начислений.

Алексеева Г.И., ссылаясь на нормативно-правовую документацию, дает следующее определение основных средств: Основные средства - это часть имущества, используемая организацией в течение длительного времени (более 12 месяцев) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также в управленческих целях [31, с. 234].

Объект, принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства только при одновременном соблюдении следующих условий:

1. Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2. Объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

3. Организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта;

4. Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [15].

Сельскохозяйственное производство предполагает использование большого количества разнообразных средств труда (орудий производства).

Белов Н.Г приводит следующую классификацию основных средств в сельском хозяйстве.

Основные средства в сельском хозяйстве классифицируются по следующим признакам: по функциональному назначению, по функционально-видовому составу, по принадлежности, по степени воздействия на предметы труда.

Если в качестве основного классификационного признака рассматривать функциональную роль в процессе производства, то в составе основных средств можно выделить две группы:

1) производственные

2) непроизводственные.

Производственные основные средства так и называются, потому что они непосредственно участвуют в процессе получения той или иной продукции.

В свою очередь непроизводственные не связаны непосредственно с получением продукции. Это основные средства используемые в сфере потребления. Они обслуживают культурно бытовые потребности тружеников сельского хозяйства и этим способствуют росту общественного производства.

Если рассматривать функционально-видовой состав, то в данном случае можно выделить 11 укрупненных групп.

1. Здания. В растениеводстве к этой группе относят хранилища для продукции отрасли (зерна, картофеля, овощей, плодов), хранилища для сельскохозяйственной техники и т. д. В животноводстве - животноводческие помещения (коровники, телятники, свинарники), и т.д.

2. Сооружения. В растениеводстве к этой группе относят силосные башни, траншеи, парники, теплицы. В животноводстве - навозохранилища, водокачки, к сооружениям общего назначения относят внутрихозяйственные дороги, мосты, подъездные пути и т.д.

3. Передаточные устройства. Водораспределительные сети. Линии электропередач, телефонные и телеграфные сети.

4. Машины и оборудование. В состав этой группы включают тракторы, силовые установки, двигатели внутреннего сгорания, рабочие машины и все почвообрабатывающие машины и орудия, комбайны, машины для кормоприготовления и кормораздачи, доильные установки и т.д.

5. Транспортные средства - эта группа основных средств объединяет все виды автомобилей, тракторные и другие прицепы, автокары и другие средства передвижения.

6. Производственный и хозяйственный инвентарь - в эту группу входят предметы производственного назначения, которые служат для облегчения производственных операций во время работы, оборудование по охране труда, конторский и противопожарный инвентарь.

7. Рабочий скот. Взрослые лошади, которые используются для сельскохозяйственных работ.

8. Продуктивный скот. Взрослые продуктивные животные всех видов.

9. Многолетние насаждения. Плодовые, ягодные, полезащитные полосы и другие насаждения, имеющие производственное значение.

10. Капитальные вложения по улучшению земель (без сооружений)

11. Инструмент и прочие основные средства [35, с. 61].

Степень непосредственного воздействия на предметы труда предполагает разделение основных средств на активные и пассивные. Активными являются те основные средства, которые в процессе производства непосредственно воздействуют на предмет труда и видоизменяют его (машины и оборудование, транспортные средства, технологические линии и т.п.). Пассивными считаются основные средства, которые создают необходимые условия для нормального функционирования производственного процесса и непосредственно не воздействуют на предмет труда (здания, сооружения и т.п.).

Разделение основных средств на собственные и арендованные – это классификация основных средств по принадлежности.

Кондраков Н.П., говоря об оценке основных средств, излагает следующее. Различают три вида оценки основных средств: первоначальная, остаточная и восстановительная стоимость.

Первоначальная стоимость – это оценка, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету.

Она включает сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основного средства, кроме [НДС](#) и иных возмещаемых налогов.

При внесении основных средств в качестве вклада в уставный капитал организации, в качестве первоначальной стоимости признается их денежная оценка, согласованная учредителями.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договору мены, признается стоимость ценностей передаваемых в рамках этого договора. При невозможности установить стоимость передаваемых ценностей, первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Если объект основных средств достраивается, дооборудуется, осуществляется его [реконструкция, модернизация](#), частичной ликвидация, то первоначальная стоимость основных средств подлежит изменению в бухгалтерском учете на сумму переоценки.

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

Второй вид оценки основных средств – это остаточная стоимость. Остаточная стоимость определяется путем вычитания из первоначальной

стоимости суммы начисленной амортизацией. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Следующий вид оценки – это восстановительная стоимость. Это стоимость основных средств в современных условиях, при современных ценах и технике, это стоимость, по которой оцениваются основные средства после проведения переоценки. Если организация принимает решение о переоценке объектов, то в последующем такие объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличались от текущей (восстановительной) стоимости [55, с. 243].

Под переоценкой понимается уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения к современному уровню рыночных цен.

Переоценка основных средств на предприятиях проводится в следующих случаях:

- если необходимо определить реальную рыночную стоимость объекта;
- если предприятие планирует привлекать инвестиций (определение залоговой стоимости имущества при получении кредита);
- при планируемом увеличении уставного капитала (которое может потребоваться, например, для привлечения средств путем выпуска ценных бумаг);
- при проведении финансового анализа для уточнения формирования себестоимости продукции и ее цены.

Переоценка основных средств не является обязательной для организаций. Организации вправе проводить ее, если возникает такая необходимость.

Переоценку основных средств и нематериальных активов следует проводить не чаще одного раза в год на конец отчетного года. Если

организация приняла решение о переоценке основных средств или нематериальных активов, входящих в однородную группу, то в дальнейшем эти объекты должны переоцениваться регулярно (Приказ № 186н от 24.12.2010г.) [15].

По мнению Каморджановой Н.А., Смольниковой Ю.Ю. и Панкова Д.А. для проведения переоценки основных средств необходимо пересчитать первоначальную стоимость или текущую (восстановительную) стоимость, если данный объект переоценивался ранее, и учесть суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Организация, приняв решение о переоценке должна учитывать, что в дальнейшем регулярное проведение переоценки становится обязательным.

Результатом переоценки является уценка (восстановительная стоимость меньше остаточной) или дооценка (восстановительная стоимость больше остаточной) стоимости. После переоценки восстановительную стоимость принимают за [первоначальную стоимость](#) [51, с. 112].

Полученные результаты переоценки в отчетности отражаются следующим образом: они не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Таким образом, можно сделать вывод, что основные средства формируют основную составляющую материально-технической базы организаций и играют важную роль в осуществлении ведущих направлений их деятельности.

## 1.2. Актуальные проблемы учета и аудита основных средств

Развитие экономики в стране оказывает значительное влияние на развитие бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет основных средств также

подвергся существенным изменениям. Эти изменения коснулись: состава и структуры основных средств; амортизации их стоимости; учета долгосрочных инвестиций; учета операций, связанных с лизингом и арендой имущества; переоценки стоимости основных средств; учета и финансирования затрат на ремонт основных средств; учета реализации и прочего списания основных фондов.

С 1 января 2017 года амортизационные группы по основным средствам определяют по новому классификатору ОК 013-2014 (СНС 2008). ОКОФ – основа для Классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Поэтому ее тоже поправили. По Классификации устанавливают срок полезного использования основного средства, чтобы рассчитать амортизацию для налогового учета.

Для целей бухучета организация сама определяет срок полезного использования для ОС. Чтобы не было расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета, обычно устанавливают единый срок амортизации ОС.

В новой Классификации, как и в старой, 10 амортизационных групп. Однако некоторые основные средства попали в другие группы. Например, все металлические ограды – в шестую. Ранее в шестой группе были комбинированные ограды из металла и кирпича, чисто металлические числятся в восьмой группе [70].

Пересматривать срок полезного использования активов, которые вы приняли на учет до 2017 года, не нужно.

Новый классификатор ОК 013-2014 (СНС 2008) действуют по основным средствам, которые ввели в эксплуатацию с 1 января 2017 года. Этим объектам присваивайте коды, определяйте амортизационную группу и срок полезного использования по новым кодам ОКОФ.

По основным средствам, которые ввели в эксплуатацию до 2017 года, пересматривать срок полезного использования не нужно. Ведь его определяют один раз, когда компания вводит имущество в эксплуатацию. После этого срок полезного использования вы вправе пересмотреть после модернизации, реконструкции, но только в пределах той амортизационной группы, в которой значится объект. По основным средствам, которые вы начали использовать с 2016 года, определяйте срок полезного использования по новой Классификации – письмо Минфина России от 6 октября 2016 г. № 03-05-05-01/58129 [71].

В области стандартизации основным нормативным документом является общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008). ОКОФ разработан на основе гармонизации с Системой национальных счетов (СНС 2008) Организации Объединенных Наций, Европейской комиссии, Организации экономического сотрудничества и развития, Международного валютного фонда и Группы Всемирного банка, а также с Общероссийским [классификатором](#) продукции по видам экономической деятельности (ОКПД) ОК 034-2014 (КПЕС 2008) [25].

ОКОФ предназначен для обеспечения информационной поддержки в решении следующих задач:

- переход на классификацию основных фондов, принятую в международной практике на основе СНС 2008;
- проведение работ по оценке объемов, состава и состояния основных фондов;
- реализация комплекса учетных функций по основным фондам;
- осуществление международных сопоставлений по составу основных фондов;

- расчет экономических показателей, включая фондоемкость, фондовооруженность, фондоотдачу и другие;
- расчет рекомендательных нормативов проведения капитальных ремонтов основных фондов.

Основные фонды – это основной объектам классификации в ОКОФ.

Основными фондами являются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода времени, но не менее одного года, для производства товаров и оказания услуг.

Виды основных фондов, установленные в СНС 2008 и в ОКОФ с учетом гармонизации с СНС 2008, приведены в таблице 1.1 [25].

Таблица 1.1

Виды основных фондов, установленные в СНС 2008 и в ОКОФ с учетом гармонизации с СНС 2008

СНС 2008		ОКОФ	
Обозначение	Наименование видов основных фондов	Код	Наименование видов основных фондов
AN111	Жилые здания	100	Жилые здания и помещения
AN112	Другие здания и сооружения	200	Здания (кроме жилых) и сооружения, расходы на улучшение земель
AN1121	Нежилые здания	210	Здания (кроме жилых)
AN1122	Другие сооружения	220	Сооружения
AN1123	Улучшения земли	230	Расходы на улучшение земель
AN113	Машины и оборудование	300	Машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты
AN1131	Транспортное оборудование	310	Транспортные средства
AN1132	Информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование (ИКТ)	320	Информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование

AN1133	Другие машины и оборудование	330	Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты
AN114	Системы вооружения	400	Системы вооружения
AN115	Культивируемые биологические ресурсы	500	Культивируемые биологические ресурсы
AN1151	Ресурсы животных, приносящих продукцию на регулярной основе	510	Культивируемые ресурсы животного происхождения, неоднократно дающие продукцию
AN1152	Ресурсы деревьев, сельскохозяйственных культур и насаждений, приносящих продукцию на регулярной основе	520	Культивируемые ресурсы растительного происхождения, неоднократно дающие продукцию
AN116	Издержки, связанные с передачей прав собственности на произведенные активы	600	Расходы на передачу прав собственности на произведенные активы

Продолжение таблицы 1

AN117	Продукты интеллектуальной собственности	700	Объекты интеллектуальной собственности
AN1171	Научные исследования и разработки	710	Научные исследования и разработки
AN1172	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	720	Расходы на разведку недр и оценку запасов полезных ископаемых
AN1173	Компьютерное программное обеспечение и базы данных	730	Программное обеспечение и базы данных
AN11731	Компьютерное программное обеспечение	731	Программное обеспечение
AN11732	Базы данных	732	Базы данных
AN1174	Оригиналы развлекательных, литературных и художественных произведений	740	Оригиналы произведений развлекательного жанра, литературы или искусства
AN1179	Другие продукты интеллектуальной собственности	790	Другие объекты интеллектуальной собственности

Если нам необходимо классифицировать основные средства для целей бухгалтерского и налогового учета, то применяется [Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы](#) (Утверждена

Постановлением Правительства РФ от 01 января 2002г. №1 в ред. 10.12.2010) [7].

Изменения в бухгалтерском и налоговом учете при отражении малоценных основных средств произошли с января 2016 года.

Для целей налогового учета мы руководствуемся новой редакцией пункта 1 [статьи 257](#) НК РФ. Данный нормативный документ гласит, что основными средствами признаются средства труда первоначальной стоимостью свыше 100 тысяч рублей. Значит объекты стоимостью менее 100 тысяч рублей не относятся к основным средствам. Эти объекты сразу списываются в текущие расходы. Данное изменение касается имущества, которое введено в эксплуатацию 1 января 2016 года и позже (см. [«Изменения в НК РФ: увеличена стоимость амортизируемого имущества и основных средств, а для уплаты квартальных авансов по налогу на прибыль введен новый лимит выручки»](#)).

Согласно правилам, установленным в бухгалтерском учете, основные средства, первоначальная стоимость которых не превышает установленного лимита, могут отражаться в составе материально-производственных запасов. Величина лимита составляет 40 тысяч рублей (п. 5 [ПБУ 6/01](#) «Учет основных средств»). Это значит, что объекты до 40 тысяч рублей можно принять к учету одним из двух способов: либо как основные средства, либо как МПЗ. Объекты имущества стоимостью 40 тысяч рублей и более, в любом случае отражаются в качестве основных средств.

Изменения, внесенные в учет с 2016 года представим в виде таблицы 1.2, чтобы более наглядно отобразить, по которым с 2016 года следует учитывать основные средства в налоговом и бухгалтерском учете [75].

Таблица 1.2

Как соотносятся правила учета основных средств, действующие в  
налоговом и бухгалтерском учете

Первоначальная стоимость объекта	Как отразить в налоговом учете	Как отразить в бухгалтерском учете
----------------------------------	--------------------------------	------------------------------------

До 40 000 руб.	Списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию	Организация вправе выбрать один из двух способов: - включить в состав МПЗ и списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию; - включить в состав основных средств и амортизировать.
От 40 000 руб. до 100 000 руб.	Списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию	Включить в состав основных средств и амортизировать
Свыше 100 000 руб.	Включить в состав основных средств и амортизировать	Включить в состав основных средств и амортизировать

Если по объектам основных средств, учитываемым на предприятии при отображении их в бухгалтерском и налоговом учете возникают различия, то такая разница также подлежит учету.

Такое требование установлено в [ПБУ 18/02](#) «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [19].

В данном случае разница будет временной, потому что по окончании срока полезного использования первоначальная стоимость объекта окажется списанной как в налоговом учете, так и в бухгалтерском учете. Следовательно, расхождения между обоими видами учета со временем сведутся к нулю. Это относится ко всем без исключения основным средствам, первоначальная стоимость которых попадает в диапазон от 40 тысяч рублей до 100 тысяч рублей включительно. Также временные различия появляются в случае, если в бухгалтерском учете компании объекты стоимостью менее 40 тысяч рублей отражаются в составе основных средств, а не в составе МПЗ.

Так как при отражении малоценного основного средства в налоговом учете первоначальная стоимость списывается сразу, а в бухгалтерском учете постепенно через амортизацию, «налоговая» прибыль оказывается меньше, чем «бухгалтерская». Значит, временная разница является налогооблагаемой. Возникает отложенное налоговое обязательство, которое показывают по дебету счета 68 и кредиту счета 77. Величина отложенного налогового

обязательства равна налогооблагаемой временной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль (20%).

При начислении ежемесячной амортизации, напротив, «налоговая» прибыль превышает «бухгалтерскую», ведь в бухгалтерском учете делаются амортизационные отчисления, а в налоговом учете их нет. Из-за этого возникает временная разница, которая является вычитаемой. Она порождает отложенный налоговый актив, который показывают по дебету счета 09 и кредиту счета 68. Величина отложенного налогового актива равна вычитаемой временной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль [75].

По правилам, установленным в бухгалтерском учете амортизация основных средств начисляется с первого числа месяца, следующего за тем, в котором имущество приняли к учету в качестве основного средства ([п. 21 ПБУ 6/01](#)). В дальнейшем амортизация начисляется ежемесячно независимо от результатов деятельности организации ([п. 19, 24 ПБУ 6/01](#)). Прекращение начисление амортизации происходит с месяца, следующего за тем, в котором это имущество выбыло или было полностью амортизировано ([п. 22 ПБУ 6/01](#)). Бывают случаи, когда начисление амортизации может быть приостановлено. В частности, амортизация не начисляется:

- если объект основных средств был переведен на консервацию продолжительностью более трех месяцев;
- если осуществляется реконструкция, модернизация или ремонт основного средства продолжительностью более 12 месяцев.

Такой порядок предусмотрен пунктами [23](#) и [26](#) ПБУ 6/01 [15].

В организации может сложиться такая ситуация, когда основное средство не сразу вводится в эксплуатацию. В этом случае оно принимается к учету на отдельный субсчет к [счету 01](#), который может называться, например, «Основные средства на складе (в запасе)». Такое правило применяется ко всем объектам основных средств: движимому (приобретенному, созданному,

требующему монтажа) и недвижимому имуществу (с момента подачи документов на государственную регистрацию права собственности). Это следует из подпункта «а» [пункта 4 ПБУ 6/01](#), [пункта 20](#) Методических указаний, утвержденных [приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н](#) и [Инструкции](#) к плану счетов [20].

То есть, можно сделать вывод, что если имущество было поставлено на учет на счет 01, то организация должна начать его амортизировать. Делать это нужно независимо от того, введен данный объект в эксплуатацию или нет.

Погашение сумм начисленной амортизации осуществляется в зависимости от того как имущество используется. Амортизация основных средств включается либо в состав расходов по обычным видам деятельности, либо в состав прочих расходов, либо в состав капитальных вложений.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету предусмотрены четыре метода начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) [38, с. 268].

Организация выбирает способ начисления амортизации и закрепляет его в учетной политике ([п. 7 ПБУ 1/2008](#)). К различным группам однородных основных средств могут применяться разные способы начисления амортизации. Если объект уже введен в эксплуатацию, то способ начисления амортизации уже изменить нельзя. Такой порядок предусмотрен [пунктом 18](#) ПБУ 6/01 [15].

Что касается налогового учета, то также как и в бухгалтерском учете амортизация основных средств начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию ([п. 4 ст. 259 НК РФ](#)). В таком же порядке начисляют амортизацию по капитальным вложениям в форме неотделимых улучшений основных средств, полученных по договорам аренды или безвозмездного пользования (ссуды) ([п. 3, 4 ст. 259.1 НК РФ](#)) [2].

Прекращение начисления амортизации происходит с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество:

- списано с учета (при продаже, ликвидации и т. д.);
- полностью амортизировано;
- временно выбыло из состава амортизируемого имущества.

Об этом сказано в [пункте 5](#) статьи 259.1 Налогового кодекса РФ.

При временном исключении объекта из состава амортизируемого имущества, амортизацию не начисляют с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его исключения ([п. 6 ст. 259.1 НК РФ](#)). В налоговом учете линейный метод начисления амортизации можно применять к любым видам основных средств. Линейный метод начисления амортизации в обязательном порядке применяется к следующим группам имущества:

- зданий, сооружений и передаточных устройств, срок полезного использования которых составляет более 20 лет (входящие в восьмую – десятую амортизационные группы);
- амортизируемых основных средств, эксплуатация которых обусловлена деятельностью, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях.

Ограничение по методу начисления амортизации действует с 1 января 2014 года и применяется только в том случае, если основные средства используют операторы новых морских месторождений или организации, получившие лицензию на разработку месторождений. Если до 2014 года такие объекты амортизировались нелинейным методом, то по состоянию на 1 января 2014 года в налоговом учете нужно зафиксировать их остаточную стоимость и начать амортизировать линейным методом. Такой порядок следует из положений [пункта 3](#) статьи 259 Налогового кодекса РФ [2]. По основным средствам, которые входят в первую-седьмую амортизационные группы, организация вправе изменить выбранный метод начисления амортизации с начала очередного периода и перейти с линейного на нелинейный метод. Такой порядок установлен [пунктом 1](#) статьи 259 Налогового кодекса РФ.

В 2009 году было введено следующее: амортизация при нелинейном методе начисляется не по каждому объекту основных средств, а в целом по амортизационным группам, состав которых определяется организацией. Применение нелинейного метода начисления амортизации может осуществляться ко всем группам основных средств, за исключением указанных выше [67]. Несколько лет назад налогоплательщики обращались к Президенту РФ с просьбой поспособствовать сближению правил налогового и бухгалтерского учета, и шансы на это были.

Увы, остановить «тяжелую поступь» Минфина в плане превращения РСБУ в МСФО не удалось. Начиналось все с неприятных, но не критичных изменений, таких как появление ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», не самых важных – например, введение оценочных обязательств. Теперь, видимо, пришло время для коренной ломки.

Проект ПБУ об основных средствах, который планируется запустить в эксплуатацию с 2018 года (далее – ПБУ), окончательно разводит бухгалтерский и налоговый учет в России в разные стороны [69].

Различия между налоговым и бухгалтерским учетом основных средств по новому ПБУ представлены в таблице 1.3 [73].

Таблица 1.3

Новое ПБУ Основные средства – 2018: различия в бухгалтерском и налоговом учете

№ п/п	Признак	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1	Стоимостной критерий	-	+
2	Право собственности для признания актива (за исключением недвижимости)	-	Остается в силе (за исключением объектов недвижимости)
3	Возможность перевести активы из внеоборотных в оборотные	+	-
4	Капитализация расходов на ремонт, техобслуживание как отдельный внеоборотный актив	+	-
5	Пересмотр срока полезного использования после принятия к учету	+	-
6	Формирование первоначальной стоимости за минусом скидки	+	В НК РФ скидка учитывается как доход или расход
7	Формирование первоначальной стоимости при рассрочке платежей через дисконтирование	+	Не рассматривается в НК РФ
8	Переоценка	+	-
9	Отражение в учете обесценения активов	+	-
10	Неамортизируемая величина	+	-
11	Определение срока полезного использования	С учетом ожидаемого срока использования или износа, частоты проведения ремонта, замены отдельных частей и т.д.	С учетом классификатора ОКОФ

Перечислим характеристики актива, которые предлагает новое ПБУ Основные средства-2018:

- актив предназначен для использования больше 12 месяцев или свыше обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

- актив – это ресурс, контролируемый организацией, способный приносить экономические выгоды в будущем.

Основное средство признается активом, если одновременно выполняются два условия:

- 1) затраты обеспечат организации экономические выгоды в будущем в течение продолжительного времени;
- 2) себестоимость основного средства или другая заменяющая ее величина может быть надежно определена.

Актив, обладающий этими двумя признаками, считается основным средством вне зависимости от того, готов ли он к использованию или находится в незавершенном состоянии.

Новое ПБУ Основные средства-2018 смешивает два понятия: актив и основные средства. При том, что объектом учета по Закону являются именно активы (п. 2 ст. 5 Закона о Бухгалтерском учете 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ);

В стандарте нет условия об обязательном праве собственности на актив. В то же время в статье 256 НК РФ оговорка о праве собственности есть [73].

В проекте Стандарта нет стоимостного критерия. Если компания будет квалифицировать как актив имущество, стоимостью меньше 100 000 рублей – а именно этот критерий вступил в силу с 2016 года в налоговом учете – то придется вести учет разниц по ПБУ 18/02.

ПБУ Основные средства-2018 вводит новые виды активов. Например, можно считать отдельным активом плановые ремонты, которые проводятся через продолжительные периоды. Стандарт не вводит критерии «продолжительности». Компания определяет их сама в учетной политике. Ориентироваться можно на длительность операционного цикла. Минфин уже объяснил, как признавать такие затраты в отчетности – письмо от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01.

Стандарт предлагает по-разному учитывать:

- плановый и внеплановый ремонт;

– ремонт, проводимый через непродолжительные или длительные периоды времени;

– ремонт, после которого произошло улучшение основного средства (улучшение стандарт понимает глубже, чем просто повышение производительности, мощности).

В налоговом учете расходы на поддержание актива в рабочем состоянии – это косвенные расходы. Если в бухгалтерском учете затраты на ремонт будут амортизируемым активом, то возникнут временные разницы (отложенные налоговые обязательства).

Также ПБУ Основные средства-2018 предлагает учитывать как внеоборотные активы техосмотры и техобслуживание, которые компания проводит через продолжительное время.

ПБУ Основные средства-2018 предлагает учитывать запчасти как отдельные объекты не зависимо от того, когда происходит их замена: во время планового или внепланового ремонта. Стандарт предлагает делать это через капитализацию (выбытие одного и признание нового внеоборотного актива).

МСФО также предлагает квалифицировать затраты на запчасти в качестве прироста балансовой стоимости актива (п.13, 70 МСФО (IAS) 16).

Для налоговых расчетов этот вариант не подходит. В налоговом учете стоимость запчастей относится к затратам на ремонт и включается в состав прочих расходов (п. 1 ст. 324, п. 1 ст. 260 НК РФ). Из-за этого будут возникать новые разницы.

Как и прежде новое ПБУ Основные средства-2018 сохраняет возможность рассчитать срок полезного использования по ожидаемому периоду использования и получения экономических выгод. В налоговом учете срок определяют по Постановлению Правительства РФ от 1 января 2002 № 1. Из-за этого в бухгалтерском и налоговом учете могут возникнуть разницы [69].

К тому же новые правила разрешают пересмотреть срок полезного использования после того, как актив принят в эксплуатацию.

Новое ПБУ Основные средства-2018 вводит новое понятие «неамортизируемая величина». Это аналог остаточной стоимости по МСФО (IAS) 16. Пока актив приносит компании выгоду, по нему начисляется амортизация. Но если компания решила его продать, то смысла в начислении амортизации больше нет. Из амортизируемой величины изымается часть стоимости актива. В результате на затраты производства ложится только та амортизация, что связана с участием актива в производстве.

В налоговом учете расчет амортизации начинается от первоначальной стоимости, которая формируется с учетом всех расходов, связанных с покупкой объекта. В бухгалтерском учете расчет ведется от амортизируемой стоимости, которая заведомо будет отличаться от налоговой оценки. Из-за этого возникнут временные разницы.

Новое ПБУ Основные средства-2018 предлагает начислять амортизацию ежегодно в конце года или чаще. Конкретный период будет зависеть от того, как часто в течение года компании нужны промежуточные данные. Например, для отчетности, расчета себестоимости или финансового результата от выбытия основных средств.

В налоговом учете амортизация начисляется ежемесячно ( п.2 ст. 259 НК РФ). Поэтому вряд ли нововведение будет востребовано. Ведь из-за этого возникнут разницы в учетах.

Новое ПБУ Основные средства-2018 разрешает списывать актив, если от его использования или выбытия не ожидается экономических выгод. В результате бесконечные споры о обоснованном исключении из базы по налогу на имущество активов сойдут на нет [73].

Основные средства являются основой материально-технической базы любого предприятия. Они оказывают существенное влияние на успешное осуществление ведущих направлений его деятельности. Ежедневно в развитии экономики в целом происходят изменения, которые не могут не затронуть

основные производственные и непроизводственные фонды. Эти изменения коснулись: состава и структуры основных средств; амортизации их стоимости; учета долгосрочных инвестиций; учета операций, связанных с лизингом и арендой имущества; переоценки стоимости основных средств; учета и финансирования затрат на ремонт основных средств; учета реализации и прочего списания основных фондов.

Миргородская Т.В. считает, что аудиторская проверка в обязательном порядке должна охватить все указанные направления [60, с. 95].

Следовательно, целью аудита основных средств является проверка правильности формирования состава, полноты и реальности учета основных средств и достоверности амортизации их стоимости.

По мнению Ирлица И.В. при поведении аудита сохранности, учета и использования основных средств необходимо установить:

- обеспечен ли контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильно ли классифицированы основные средства по принадлежности и характеру участия в производственном процессе;
- правильно ли оценены основные средства, все ли затраты были включены в их первоначальную стоимость;
- своевременно и точно ли отражены в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильно начислены и отражены в учете износ и ремонт основных средств;
- поводится ли контроль эффективности использования основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности [46, с. 85].

Учитывая эти задачи, Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. считают, что необходимо проверить:

- приняты ли меры по обеспечению сохранности основных средств (назначены ли приказом руководителя материально ответственные лица, отвечающие за сохранность основных средств; заключены ли с ними договора о полной индивидуальной материальной ответственности);

- соответствуют ли должности материально ответственных лиц перечню должностей и работ, замещаемых и выполняемых работ, с которыми предприятие может заключать письменные договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

- созданы ли материально ответственным лицам условия для обеспечения сохранности материальных ценностей, имеются ли закрываемые и охраняемые помещения для хранения, шкафы, сейфы и т.п.;

- оборудованы ли помещения пожарно-охранной сигнализацией;

- организован ли порядок оформления документов в случае вывоза материальных ценностей с территории предприятия;

- назначена ли приказом руководителя постоянно действующая комиссия по операциям с основными средствами;

- проводились ли инвентаризация и выборочные проверки, нанесены ли инвентарные номера на объекты основных средств (Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, приказ МФ РФ от 13.06.1995 № 49) [36, с. 340].

Ирлица Л.В. считает, что аудит основных средств, также как и любой другой аудит, подразделяется на внешний и внутренний.

Внешний аудит может проводить только независимая аудиторская фирма или независимый аудитор. Основная цель внешнего аудита - подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности [46, с. 35].

Внутренний аудит можно рассматривать как систему внутреннего контроля и систему мер безопасности предприятия с целью сохранения и достижения конкретных результатов в деятельности предприятия. Он включает совокупность планов предприятия, методов и процедур,

применяемых внутри него для защиты активов, увеличения прибыли, обеспечения четкого выполнения указаний руководства предприятия.

Внутренний аудит организационно представлен как структурное подразделение предприятия и подчиняется руководителю предприятия. К задачам внутреннего аудита можно отнести: контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета; проверку правильности ведения счетов по расходам и доходам предприятия (правомерность отнесения расходов на те или иные статьи, законность сформированной прибыли, своевременность списания расходов по счетам и т. д.); проверку законности выполнения отдельных операций и др.

Для того, чтобы внутренний аудит был эффективным, необходимо разрабатывать методические указания или инструкции. Данные внутренние документы будут определять процесс проведения контроля на данном участке работы. На предприятии как правило утверждается годовой план проведения внутренних аудиторских проверок.

Ответственность за организацию и поведение аудиторской проверки несет руководитель аудита.

Абеленов Д.О. считает, что внутренний аудит это неотъемлемая часть общей системы управленческого контроля. В процессе становления и развития характер внутреннего контроля менялся. Первоначально роль аудита исходила из задач финансового управления и обеспечения безопасности активов и носила тотальный контроль на детальном уровне. С возрастающим усложнением контроля акцент был смещен на подтверждение выполнения циклов определенных внутрисистемных контрольных процедур.

В последующем внимание аудиторов стало акцентироваться не только на том, как функционируют системы контроля и обработки информации, но и насколько они эффективны в достижении целей, для которых предназначены, и какие в них могут быть сделаны усовершенствования [29, с. 46].

В последнее время во многих организациях роль внутреннего аудита была расширена путем включения в нее оценки качества информации,

выдаваемой управленческой информационной системой и составляющей основу для принятия решений, а также оценки полезности применяемой методики анализа информации. Внутренние аудиторы предпочли бы, чтобы эта тенденция усиливалась и они воспринимались бы в качестве специалистов в области независимой управленческой контролирующей деятельности.

Ерофеева В.А. пишет, что исходя из зарубежного опыта, внутренние аудиторы проводят независимую экспертную оценку управленческих функций фирмы, компании и т. д., в том числе и своей деятельности. Они поставляют своей головной конторе, осуществляющей управление, результаты анализа, оценки, рекомендации, советы и информацию о деятельности проверяемой ими организации. Деятельность внутренних аудиторов охватывает как государственный, так и частный сектор. Задача внутреннего аудита - помочь соответствующим работникам выполнять свои обязанности настолько квалифицированно и эффективно, насколько это возможно. Основная задача внутреннего аудитора – проверить достоверность бухгалтерской информации. Внутренние аудиторы отчетываются перед вышестоящим руководством и обычно имеют прямые связи с аудиторским комитетом, правлением директоров и другими управленческими подразделениями [43, с. 56].

Подводя итог данного параграфа, можно отметить, что формирование полной и достоверной информации о состоянии и движении основных средств, величине начисленной амортизации, результатах переоценки является необходимым для внутренних пользователей бухгалтерской отчетности - руководителей, учредителей, собственников имущества организации, а также для внешних пользователей бухгалтерской отчетности.

### 1.3. Нормативно-правовая информация, как составляющая информационного обеспечения учета и аудита основных средств

Информационное обеспечение учета и аудита, это есть ни что иное, как информация, используемая при выполнении учетных и аудиторских операций, а также на этапе их организации.

Все информационное обеспечение условно можно разделить на две группы:

- 1) нормативно-правовая информация;
- 2) информация экономического субъекта и третьих лиц.

Нормативно-правовая информация представлена Конституцией РФ, кодексами, законами, указами Президента, постановлениями Правительства, положениями, методическими указаниями, инструкциями, письмами, и др.

В данном параграфе рассмотрим нормативно-правовое обеспечение учета и аудита основных средств.

Нормативно-правовое обеспечение регулирования бухгалтерского учета и аудита представляет собой установление государственными органами общеобязательных правил (норм) ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности и проведения аудита.

Нормативное регулирование учета основных средств составляет неотъемлемую часть регламентации учетного процесса в любой компании. Ведь необходимость корректного осуществления учета основных средств стоит перед любой развивающейся фирмой.

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

Первый уровень: законодательный:

Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 05.05.2014 г.) регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной и иной деятельности, основанные на праве собственности,

договорных, имущественных и других обязательствах участников правоотношений [1].

Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2, утвержденная 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 04.10.2014 г.) [2] - это основной нормативный документ в системе налогового законодательства. В части учета основных средств он устанавливает понятие амортизируемого имущества для целей налогообложения в статье 256 НК РФ. В данной статье указывается, что амортизируемое имущество - это имущество (основные средства), результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, в отношении которого выполняется следующие четыре условия в совокупности:

- нахождение у налогоплательщика на праве собственности;
- использование для извлечения дохода;
- срок полезного использования более двенадцати месяцев;
- стоимость более 40 000 рублей.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (ред. от 04.11.2014 г.) – дает понятие бухгалтерского учета, устанавливает его объекты, основные требования и правила, порядок регулирования и организации бухгалтерского учета. Также он регламентирует ведение аналитического и синтетического учета, порядок оценки имущества и обязательств, проведение инвентаризации, правила составления и представления бухгалтерской отчетности [4].

Также к первому уровню документов относится Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1 (в ред. от 10.12.2010 г.). Данное Постановление содержит классификацию основных средств, включаемых в амортизируемые группы в соответствии со статьей 258 НК РФ [5].

К первому уровню системы нормативно-правового регулирования аудита основных средств относится Федеральный закон «Об аудиторской

деятельности» № 307-ФЗ. Это основной документ в системе регулирования аудиторской деятельности [5]. Аудиторы, аудиторские организации, а также лица, подлежащих обязательному аудиту обязательно должны соблюдать данный федеральный закон.

Второй уровень нормативно-законодательного регулирования представлен стандартами (положениями), которые устанавливают правила и способы ведения учета фактов хозяйственной деятельности, составления и представления бухгалтерской отчетности.

К документам второго уровня относят:

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 6/01, (ред. от 24.12.2010 г.). Данное положение устанавливает общую методологию учета основных средств [15].

В 2018 году планируется вступление в силу нового стандарта по учету основных средств. Разрабатывает новое ПБУ Основные средства-2018 Фонд развития бухгалтерского учета «НРБУ «БМЦ» [73].

Порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству Российской Федерации определяет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 г.). В части бухгалтерского учета основных средств данное положение определяет понятие основных средств, способы начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и отражения в отчетности [10].

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утверждено письмом Министерства финансов РФ от 30.12.1993 г. № 160 регламентирует порядок бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций. В положении содержатся указания по формированию первоначальной стоимости основных средств, создаваемых в результате капитального строительства [11].

Формирование, раскрытие и утверждение учетной политики организации регламентируется положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н (в ред. от 18.12.2012 г.).

Неотъемлемой частью учетной политики организации, имеющей на балансе основные средства является информация о выбранных способах начисления амортизации; о порядке списания затрат по ремонту основных средств; о принятых сроках полезного использования; об объектах основных средств, стоимость которых не погашается [12].

Единый порядок переоценки основных средств в организациях устанавливает Постановление Правительства РФ от 14.02.1994 г. № 98 «О внесении изменений в Положение о порядке переоценки основных фондов (средств) предприятий и организаций» [9].

Если организация при приобретении или строительстве основных средств использует заемные средства, то она в своей деятельности должна руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/08, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н (ред. от 27.04.2012 г.) в части учета процентов по займам, используемым на приобретение или строительство активов [18].

Организации, осуществляя операции, связанные с выбытием, переоценкой и арендой основных средств при отражении таких операций в бухгалтерском учете должны руководствоваться Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, которое утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н (в ред. от 27.04.2012 г.) [16] и «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. от 27.04.2012 г.) [17].

Также в данную группу относятся отраслевые стандарты. Они устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

В основе этих документов лежит федеральная документация (ГОСТ), строительные правила, правила по проектированию, руководящие документы, а также документация, относящаяся к определенной отрасли, которая состоит из стандартов различных организаций.

Аудиторская деятельность на втором уровне регламентируется федеральными правилами (стандартами). Значение аудиторских стандартов передается через их особенности, которые состоят в следующем:

- 1) при их соблюдении можно обеспечить высокое качество аудиторской проверки;
- 2) содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- 3) регламентируют действия аудитора в конкретной ситуации;
- 4) обеспечивают прозрачность аудиторской проверки для пользователей.

Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандартов [6]:

- 1) могут устанавливаться определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита;
- 2) обеспечивается установленный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
- 3) прослеживается связь отдельных элементов процесса аудита;
- 4) осуществляется контроль качества работы аудитора;
- 5) может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.

В настоящее время в Российской Федерации действуют 34 Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД), утвержденных Постановлением Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.02г.

Документ утрачивает силу с [1 января 2018 года](#) в связи с изданием [Постановления](#) Правительства РФ от 23.10.2017 N 1289.Об утверждении

федеральных стандартов аудиторской деятельности см. Приказы Минфина РФ от 16.08.2011 [N 99н](#), от 17.08.2010 [N 90н](#) и от 20.05.2010 [N 46н](#).

Третий уровень нормативно-правового обеспечения: методические указания, инструкции, комментарии, письма Минфина РФ. Нормативные документы третьего уровня раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Минфина России.

План счетов и инструкция по применению Плана счетов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) [20] содержит подробную классификацию счетов учета основных средств и счетов для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Для сельскохозяйственных предприятий план счетов и основная корреспонденция счетов бухгалтерского учета утверждена Приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 года № 68 «Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций».

Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражения ее результатов в учете регламентирован Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010 г.) [28].

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 г. № 91н (в ред. от 24.12.2010 г.) [27] дают развитие основных пунктов, содержащихся в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Третий уровень нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности опирается на внутренние стандарты саморегулируемых аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие отраслевые правила проведения аудита.

Так же к документам третьего уровня относится Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012г (протокол №4) [26].

Четвертый уровень включает в себя инструкции, приказы и иные документы по ведению бухгалтерского учета самого экономического субъекта. К ним относятся Устав, Учетная политика, Положение о бухгалтерской службе, график документооборота, должностные инструкции, план инвентаризации.

Четвертый уровень нормативного регулирования аудита включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита.

Разработанные аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами внутренние правила (стандарты) - являются документами, детализирующими и регламентирующими единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг [5].

Внутренние стандарты в обязательном порядке подлежат утверждению руководителем аудиторской организации. Для обеспечения контроля за их соблюдением необходимость применения этих правил должна входить в функциональные обязанности аудитора.

Подводя итог данного параграфа, можно сделать вывод, что нормативно-правовая составляющая информационного обеспечения учета и аудита основных средств представлено различными законами, указами, постановлениями и инструкциями. Данный перечень достаточно широк и охватывает все стороны деятельности предприятия, касающиеся учета и аудита.

Несмотря на обширную базу нормативного регулирования основных средств в РФ, в настоящее время присутствуют и некоторые неопределенности. Положения из приведенных выше документов подвергаются постоянным изменениям. Главным образом потому, что в

настоящее время прослеживается тренд на приведение стандартов учета в РФ в соответствие с МСФО [68].

Говоря о конкретных неопределенных аспектах российских правил учета основных средств, можно выделить следующие:

Во-первых, существенным недостатком российской нормативной базы является отсутствие механизма по учету последующих расходов, которые фирма понесла в отношении имеющегося основного средства.

Во-вторых, значимым проблемным моментом является вопрос о переоценке срока предполагаемого использования основных средств в целях учета. Как следует из положений указанных выше нормативных документов, срок службы основных средств в последующем по российским правилам учета переоцениваться не должен.

В МСФО предусмотрен иной порядок: по окончании каждого отчетного периода фирма должна пересмотреть срок предполагаемой службы имеющихся у нее основных средств. При этом во внимание принимается показатель «моральный износ оборудования».

Помимо изложенных, в российской нормативной базе учета основных средств существуют и иные проблемные моменты, касающиеся базовой терминологии.

В частности, российские правила не определяют понятия «достройка», «модернизация», «реконструкция». В связи с этим на практике возникают частые споры по поводу того, к чему отнести понесенные фирмой расходы: к ремонту или к модернизации. А соответственно, следует ли расходы учесть в составе прочих, либо на их величину необходимо увеличить учетную стоимость основных средств.

Аналогична ситуация с понятием конструктивно сочлененного предмета. Несмотря на то, что определение приведено в ПБУ 6/01, в практике у многих компаний возникают трудности с определением, какие именно части являются составляющими конструктивного сочлененного предмета

(инвентарного объекта), а какие — самостоятельными инвентарными объектами [68].

Перечисленные выше пробелы в нормативном регулировании учета основных средств на предприятии обуславливают актуальные направления совершенствования документарной базы учета в РФ.

В частности, некоторая перестройка правил учета основных средств предполагается в контексте ориентации на следующие стандарты МСФО:

- МСФО 16 «Основные средства»;
- МСФО 36 «Обесценение активов»;
- МСФО 23 «Затраты по займам».

При этом среди направлений совершенствования выделить можно следующие:

- Приведение в соответствие с МСФО разрешенных методов амортизации. А именно: из российской практики предполагается исключить метод начисления амортизации по сумме чисел лет полезного использования, который не установлен МСФО.

- Отступление от четкого стоимостного ограничения, разрешающего учитывать актив как основные средства.

- Введение практики учета обесценения основных средств.

Таким образом, в текущих условиях в РФ сформирована обширная нормативная база по учету основных средств на предприятии, которую составляют как федеральные законы и ПБУ, так и методические рекомендации, разъясняющие правила и положения документов императивного характера. Вместе с тем некоторые вопросы в указанных документах урегулированы недостаточно. Устранить недостатки нормативной базы, а также максимально приблизить ее к нормам МСФО — первостепенная задача в текущих условиях в РФ.

## ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

### 2.1. Организационно-экономическая характеристика

#### ООО «Агропредприятие»

Общество с ограниченной ответственностью «Агропредприятие» создано в марте 2001 года.

Юридический адрес общества: Белгородская область, Белгородский район, с. Дорогошь, ул. Советская, дом 6.

Учредитель общества ООО «Разгуляй – Агро» г. Москва.

Уставный капитал общества составляет 72 610 000 рублей.

ООО «Агропредприятие» состоит из трех производственных участков, расположенных в районе на площади 15 215 га.

Основное направление деятельности общества – сельское хозяйство.

Основными видами деятельности общества являются:

- выращивание сахарной свеклы;
- аренда и (или) субаренда земель для выращивания сахарной свеклы, иной сельскохозяйственной продукции, зерновых и технических культур;
- аренда и (или) субаренда сельскохозяйственной техники для выращивания сахарной свеклы и других культур;

- производство, переработка, хранение и реализация сельскохозяйственной продукции;

- закупка сырья, производство и реализация продукции сахарной промышленности;

- коммерческо-посредническая деятельность по обеспечению перерабатывающих предприятий сахарной свеклой, сахаром-сырцом, материально-техническими ресурсами, товарами и продукцией производственно-технического назначения;

Оптовая и розничная торговля продовольственными и непродовольственными товарами;

- внешнеэкономическая деятельность, включая экспортно-импортные операции;

- осуществление других видов деятельности, не запрещенных действующим законодательством РФ.

В обществе также развито животноводство. поголовье дойного стада составляет 1320 голов. Животные на откорме 1320 голов.

Организационно-производственная структура ООО «Агропредприятие» приведена на рисунке 1.

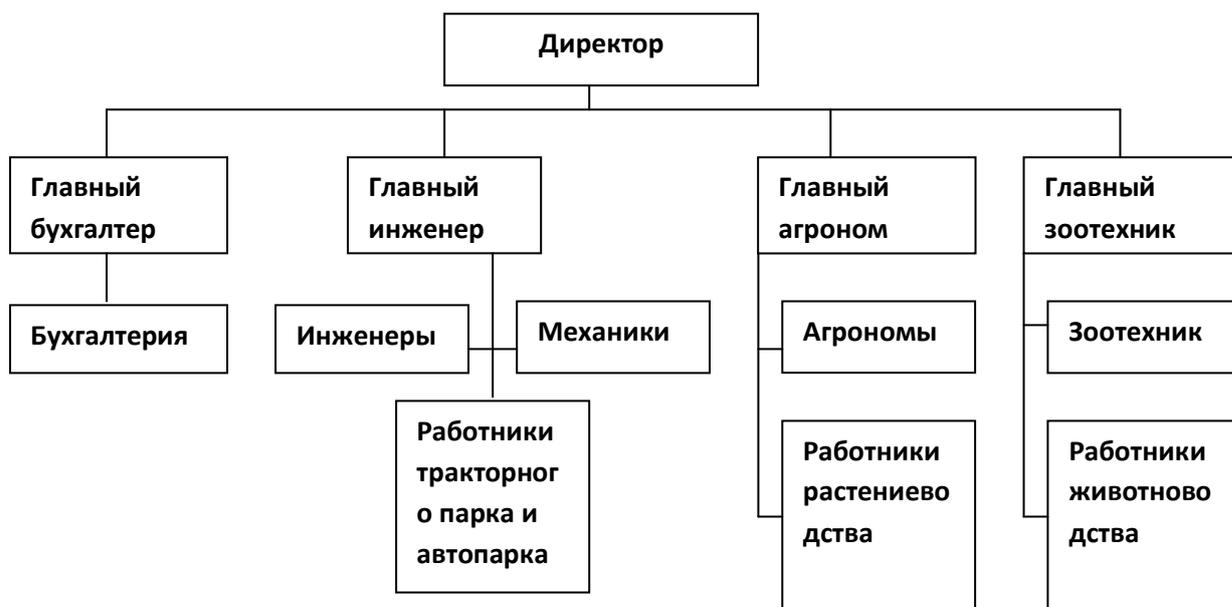


Рис. 1. Организационно-производственная структура ООО «Агропредприятие»

Органами управления обществом являются:

- общее собрание участников;
- генеральный директор;

Ревизионная комиссия осуществляет контроль финансово-хозяйственной деятельности ООО «Агропредприятие».

Рассмотрим основные экономические показатели деятельности ООО «Агропредприятие» в таблице 2.1, чтобы дать более полную характеристику деятельности организации. Данные в таблице приведены из данным бухгалтерского баланса (приложение 1, 3, 5), отчета о финансовых результатах (приложение 2, 4, 6). По приведённым в таблице 4 показателям можно сделать следующие выводы:

ООО «Агропредприятие» достаточно успешно осуществляет основную деятельность. Выручка от продажи продукции, работ и услуг ежегодно увеличивается. Увеличение выручки в 2015 по сравнению с предыдущим годом составило 11,54%, в 2016 году по отношению к 2015 году 6,43%.

Себестоимость продукции также возрастает. В первую очередь это обусловлено ростом материальных затрат на выпуск продукции. Данный факт не мог ни сказаться на рентабельности продаж. Если в 2015 году показатель рентабельности возрос на 5,36%, то уже в 2016 году наблюдается его незначительное уменьшение.

Основной вид деятельности не является основополагающим в формировании уровня рентабельности деятельности предприятия в целом.

По данному показателю в исследуемом периоде наблюдается стабильный рост.

Нельзя не отметить в качестве положительного фактора деятельности ООО «Агропредприятие» снижение среднегодовой дебиторской задолженности. За период 2014 – 2016 годы она снизилась на 235 714 тыс. руб.

Кредиторская задолженность в 2015 году возросла на 42,22% а в 2016 году снизилась на 18,33%.

Среднегодовая стоимость основных производственных фондов увеличивается из года в год. В 2015 году по сравнению с 2014 годом рост стоимости основных производственных фондов произошел на 6,01%. В 2015 году данный показатель увеличился на 30,29%.

Фондоотдача и фондоемкость, приведенные в таблице 4 показывают, что использование основных средств в организации не достаточно эффективно.

Среднесписочная численность работников за исследуемый период изменилась незначительно. Производительность труда характеризуется достаточно высокими показателями.

Обобщая числовые показатели таблицы 2.1, можно сделать вывод об эффективной работе ООО «Агропредприятие».

Анализ основных экономических показателей ООО «Агропредприятие» не будет полным, если не охарактеризовать показатели финансовой деятельности предприятия.

Финансовая работа - это особый вид деятельности, благодаря которому осуществляется полное обеспечение предприятия финансовыми ресурсами.

Построение рациональных схем взаимоотношений предприятия с контрагентами, финансовыми институтами, государственными структурами – это основная составляющая финансовой работы, осуществляемой на предприятии.

Основными показателями, характеризующими эффективность финансовой работы, проводимой на предприятии, являются показатели ликвидности баланса, показатели платежеспособности, а также ряд финансовых расчетных коэффициентов.

Рассмотрим показатели, характеризующие ликвидность баланса ООО «Агропредприятие» в таблице 2.2.

Коэффициент абсолютной ликвидности является самым «жестким» критерием ликвидности предприятия.

Таблица 2.1

## Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности

## ООО «Агропредприятие»

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение						
		2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)				
					2015г. 2014г.	от	2016г. 2015г.	от	2015г. 2014г.	к	2016г. 2015г.
1	Выручка от продажи продукции, работ, услуг, тыс. руб.	639283	713034	758902	73751		45000		111,54		106,43
2	Среднесписочная численность работников, чел.	365	378	371	13		-7		103,56		8,15
3	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	105089,5	111402,5	145148	6313		33745,5		106,01		130,29
4	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	516515	473702	280801	-78813		-192901		91,71		59,28
5	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс. руб.	110278	165842,5	128093	46564,5		-28749,5		142,22		81,67
6	Материальные затраты на выпуск продукции, тыс. руб.	173358	267617	288795	94259		21178		154,37		107,91
7	Себестоимость продукции, работ и услуг тыс. руб.	431069	470010	503991	38941		33981		109,03		107,23

8	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	161912	201722	214276	39810	12554	124,59	106,22
9	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	110809	185201	301443	74392	116242	167,14	162,77
10	Производительность труда, тыс. руб.	1751,46	1886,33	2045,56	134,87	159,23	107,70	108,44
11	Материалоотдача, тыс. руб.	3,69	2,66	2,63	-1,03	-0,03	72,09	98,87
12	Материалоемкость, тыс. руб.	0,27	0,38	0,38	0,11	-	140,74	100,00
13	Фондоотдача, руб.	6,08	6,40	5,23	0,32	-1,17	105,26	81,72
14	Фондоемкость, руб.	0,16	0,16	0,19	-	0,03	100,00	118,75
15	Уровень рентабельности (убыточности), %	17,33	25,97	39,72	8,64	13,75	-	-
16	Рентабельность (убыточность) продаж, %	37,56	42,92	42,52	5,36	-0,4	-	-

В ООО «Агропредприятие» в 2014 и 2015 году данный показатель характеризуется низкими числовыми значениями 0,014 и 0,006 соответственно. То есть, немедленно «Агропредприятие» способно было погасить только незначительную часть обязательств.

Таблица 2.2

Показатели, характеризующие ликвидность баланса

Показатели	Годы			Отклонение			
	2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
				2015г. от 2014г.	2016г. от 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Денежные средства, тыс. руб.	2010	1345	22273	-665	20928	66,92	1655,98
Дебиторская задолженность, тыс. руб.	512348	435056	126546	-77292	-308510	84,91	29,09
Финансовые вложения, тыс. руб.	-	-	-	-	-	-	-
Оборотные средства, тыс. руб.	696052	695519	439399	-533	-256120	99,92	63,18
Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	140606	214496	77492	73890	-137004	152,55	36,13
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,014	0,006	0,287	-0,008	0,281	-	-
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	3,658	2,035	1,920	-1,623	-0,115	-	-
Коэффициент текущей ликвидности	4,950	3,243	5,670	-1,707	2,427	-	-

В 2016 году коэффициент абсолютной ликвидности составляет 0.287, что соответствует нормативному значению 0,2 и более.

Нормативные показатели коэффициента текущей ликвидности составляют от 1,5 до 2,5 в зависимости от отрасли. По приведенным в таблице 5 показателям, мы видим, что данный коэффициент завышен, что свидетельствует о нерациональной структуре капитала.

Исчисление срочной ликвидности – это еще один способ проверки достаточности текущих активов. Банки, поставщики, акционеры интересуются данным показателем, так как предприятие может попасть в такую ситуацию, когда оно должно будет срочно оплатить какие-то непредвиденные расходы. В данном случае предприятие должно обладать достаточной сумой денежных средств, а также активов, которые можно быстро превратить в наличность, такие как ценные бумаги, дебиторская задолженность и другие средства оплаты. Нормативным показателем коэффициента срочной ликвидности считается значение более 0,8 (некоторые аналитики считают оптимальным значением коэффициента 0,6-1,0). Данный показатель означает, что денежные средства и предстоящие поступления от текущей деятельности должны покрывать текущие долги организации.

В ООО «Агропредприятие» значения коэффициента срочной ликвидности выше норматива, что может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала. Однако следует отметить, что ООО «Агропредприятие» является сельскохозяйственным предприятием и в силу специфики своей деятельности имеет в запасе большое количество оборотных активов.

Далее охарактеризуем показатель платежеспособности ООО «Агропредприятие».

Платежеспособность - это способность предприятия в срок и в полном объеме удовлетворять платёжные требования поставщиков, банков, бюджета, а также своевременно погашать другие обязательства.

Анализ платежеспособности ООО «Агропредприятие» представлен в таблице 2.3.

Показатели коэффициента платежеспособности свидетельствуют о том, что ООО «Агропредприятие» является платежеспособным предприятием.

Финансовая устойчивость организации - это ее способность выполнять свои обязательства, посредством использования имеющегося имущества, при сбалансированном соотношении доходов и расходов или превышением доходов над расходами.

Таблица 2.3

### Анализ платежеспособности организации

Показатели	Годы			Отклонение			
	2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
				2015г. от 2014г.	2016г. от 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Платежные средства в т.ч.:	514358	436401	148819	-77957	-287582	84,84	34,10
-Денежные средства	2010	1345	22273	-665	20928	66,92	1655,98
-Дебиторская задолженность	512348	435056	126546	-77292	-308510	84,91	29,09
Срочные платежи	122223	191462	64718	69239	-126744	156,65	33,80
Коэффициент платежеспособности	4,21	2,28	2,30	-1,93	0,02	-	-

Анализ финансовой устойчивости ООО «Агропредприятие» приведен в таблице 2.4.

Таблица 2.4

### Показатели, характеризующие финансовую устойчивость организации

Показатели	Годы			Отклонение	
	2014	2015	2016	Абсолютное (+,-)	Относительное

				2016г. от 2015г.				2016г. к 2015г.	
				2015г. от 2014г.	2016г. от 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	(%)	(%)
Собственный капитал, тыс. руб.	28612	213813	515256	185201	301443	747,28	240,98		
Заемный капитал, тыс. руб.	760004	669703	84373	-90301	-585330	88,12	12,60		
Долгосрочные обязательства, тыс. руб.	619398	455207	6881	-164191	-448329	73,49	1,51		
Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	140606	214496	77492	73890	-137004	152,55	36,13		
Баланс	788616	883517	599629	94901	-283888	112,03	67,87		
Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости)	0,04	0,24	0,86	0,20	0,62	-	-		
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,96	0,76	0,14	-0,20	-0,62	-	-		
Коэффициент финансовой зависимости	27,56	4,13	1,16	-23,43	-2,97	-	-		
Коэффициент текущей задолженности	0,18	0,24	0,13	0,06	-0,11	-	-		
Коэффициент устойчивого финансирования	0,82	0,76	0,87	-0,06	0,11	-	-		
Коэффициент финансового левериджа (риска)	26,56	3,13	0,16	-23,43	-2,97	-	-		

Для наглядности сопоставим данные финансовых коэффициентов с нормативными значениями в таблице 2.5.

Таблица 2.5

Сопоставление показателей финансовой устойчивости ООО «Агропредприятие» с их нормативным значением

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	Нормативное значение

Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости)	0,04	0,24	0,86	0,5 – 0,7
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,96	0,76	0,14	0,1 – 0,5
Коэффициент финансовой зависимости	27,56	4,13	1,16	< 0,8
Коэффициент текущей задолженности	0,18	0,24	0,13	0,1 – 0,2
Коэффициент устойчивого финансирования	0,82	0,76	0,87	0,8 – 0,9
Коэффициент финансового левериджа (риска)	26,56	3,13	0,16	1 - 2

По данным, приведенным в таблице мы видим, что большинство рассчитанных коэффициентов не соответствуют нормативным значениям. Наиболее приблизились к нормативным значениям коэффициент текущей задолженности и коэффициент устойчивого финансирования, то есть ООО «Агропредприятие» не относится к финансово стабильным предприятиям.

Для более полной характеристики ООО «Агропредприятие» необходимо рассмотреть организацию ведения бухгалтерского учета.

В ООО «Агропредприятие» бухгалтерский учет включает в себя финансовый, управленческий и налоговый учет. Бухгалтерский учет на предприятии централизован.

В ООО «Агропредприятие» формы и методы бухгалтерского учета установлены в соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года [4]. Также при организации бухгалтерского учета предприятие руководствуется требованиями таких нормативных документов, как «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [10], «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» и Инструкция по его применению (утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н) [20], иными законодательными и нормативными актами.

Учётная политика предприятия содержит в себе организацию, порядок и методы ведения бухгалтерского учета.

Формированием учетной политики занимается главный бухгалтер ООО «Агропредприятие». При формировании учетной политики он руководствуется положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08. Утверждает учетную политику директор ООО «Агропредприятие» (приложение 7). На предприятии сформирован и утвержден рабочий план счетов бухгалтерского учета (приложение 8). Если на предприятии используются формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, то такие формы также утверждаются одновременно при утверждении учетной политики.

Документооборот регламентирует движение документов в ООО «Агропредприятие». График документооборота является приложением к учетной политике предприятия (приложение 9).

Директор ООО «Агропредприятие» несет ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.

В ООО «Агропредприятие» бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией. Внутренние правила и должностные инструкции общества определяют структуру бухгалтерской службы и численность её работников. В ООО «Агропредприятие» применяется автоматизированная форма бухгалтерского учета на базе бухгалтерской программы 1С: Бухгалтерия.

Таким образом, можно сделать вывод, что организация бухгалтерского учета отвечает современным условиям для получения

своевременной и достоверной информации о хозяйственной деятельности предприятия.

## 2.2. Организация документального обеспечения учета основных средств в ООО «Агропредприятие»

Неотъемлемой оставляющей информационного обеспечения учета основных средств являются документы самого экономического субъекта.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, на основании которых ведется бухгалтерский учет

Поступление, выбытие и внутреннее перемещение основных средств - это факты хозяйственной жизни, связанные с движением основных средств, подлежащие оформлению первичными документами.

Как правило, такие операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации. Состав первичной учетной документации обусловлен следующим:

- на какой стадии оформления находится приемка того или иного объекта;
- к какой классификационной группе он относится.

Если осуществляется поступление объект, относящегося к активной части основных средств (машины и оборудование), то в учете используется стандартная документация.

От поставщиков основные средства в ООО «Агропредприятие» поступают в соответствии с договорами купли-продажи или поставки. Например, ООО «Агропредприятие» заключило договор № 16т428 от 25 марта 2016г. с ООО ПКФ «Инвест – Агро» на приобретение оборудования (приложение 10).

К приложению к договору указывается вид оборудования – насос мембранно – поршневой AR 250 BP, количество 3 штуки и стоимость за единицу и общая (приложение 11).

Товарная накладная и счет-фактура являются основными документами, сопровождающими приобретённые основные средства ООО «Агропредприятие».

Так, при приобретении оборудования кассеты для перевозки воды по тому же договору с ООО ПКФ «Инвест - Агро» поступила товарная накладная (приложение 12) и счет-фактура (приложение 13).

Для получения оборудования у поставщика выписывается доверенность (приложение 14).

Основные средства вводятся в эксплуатацию путем издания приказа о вводе в эксплуатацию основных средств. В нем содержится распоряжение о введении в эксплуатацию оборудования. Устанавливается срок его полезного использования.

Данным приказом объекту присваивается инвентарный номер.

Руководителем предприятия назначается комиссия, которая осуществляет приемку поступающих в ООО «Агропредприятие» основных средств.

В обязанности приёмной комиссии входит осмотр основных средств, проведение его испытания. Все результаты такого осмотра и испытания заносятся в «Акт о приёме – передаче объекта основных средств (кроме заданий, сооружений)» или «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)».

Так, на приобретённые кассеты для перевозки воды был составлен акт о приёме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (приложение 15). Все акты должны быть заверены подписями членов комиссии.

В актах о приемке-сдаче основных средств должны быть подписи руководителя организации, принимающей основное средство, а так же руководителя организации, его сдающей. Техническая документация на объект вместе с актом передается в бухгалтерскую службу принимающей организации. Счета-фактуры, в которых отражается стоимость приобретенного основного средства и начисленный налог на добавленную стоимость принимаются к налоговому учету.

«Акт о приеме - передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1)» на каждый объект в отдельности.

Общий акт на несколько объектов составляется только в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица. В ООО «Агропредприятие» по однотипным объектам составляется «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)». Все вышеперечисленные документы являются основанием для внесения записей в «Реестр документов за 2016 год».

На каждый инвентарный номер составляется инвентарная карточка (приложение 16).

На поступившее в ООО «Агропредприятие» оборудование составляется акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. ОС-14). Данный акт выписывается в том случае, если предназначенное для установки оборудование поступило на склад без выявленных дефектов. Он выписывается в двух экземплярах.

Члены приемной комиссии, включая уполномоченного подрядной монтажной организации подписывают оба экземпляра.

Актом о приемке передаче оборудования в монтаж (ф. ОС-15) оформляется при передаче оборудования в монтаж.

Так, в ООО «Агропредприятие» при осуществлении дооборудования грузового автомобиля КАМАЗ, на переданное оборудование (тахограф,

датчик и привод тахоспидометра) был составлен акт формы ОС-15 (приложение 17).

Приемка в эксплуатацию дооборудованного автомобиля КАМАЗ осуществлялась оформлением акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3) (приложение 18).

При продаже основных средств ООО «Агропредприятие» заключает договор с покупателем. Например, ООО «Агропредприятие» продаёт сеялку 730/0021594/415N/A00730X720123 (ДБ-60) ООО «Башкир - Агроинвест». Продажа объекта сопровождалась составлением товарной накладной и счёта-фактуры (приложение 19). Так же был оформлен акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1) (приложение 20).

Капитальные работы по достройке или дооборудованию объектов, а также капитальный ремонт, выполняемый сторонней организацией, требует заключения договора строительного подряда.

Основанием для постановки объекта на ремонт является акт о выявленных дефектах.

На основании данного акта принимается решение о том, какие запасные части необходимо закупить. ООО «Агропредприятие» заключило договор с ООО «КОРСАР – Регион» на приобретение запасных частей и расходных материалов к автомобильной и тракторной технике (приложение 21). От поставщика поступила накладная и счет-фактура на поставляемые запасные части (приложение 22). Также была выписана доверенность на получение запасных частей от поставщика (приложение 23).

Отремонтированные объекты основных средств принимаются в эксплуатацию на основании акта о приеме-сдаче отремонтированных,

реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3).

Если осуществляется перемещение объекта основных средств из одного структурного подразделения предприятия в другое, то оформляется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2) (приложение 24).

Ликвидация всех основных средств, кроме автотранспортных в ООО «Агропредприятие» осуществляется в соответствии с “Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)” (форма № ОС 4).

Например, был издан приказ о списании опрыскивателя прицепного JACTO ADVANCE в связи с истекшим сроком полезного использования.

01.02.2016г. на ликвидацию опрыскивателя был оформлен акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (приложение 25).

Автотранспортные средства ликвидируются путем оформления «Акта о списании автотранспортных средств» форма № ОС - 4а. Если списывается группа однотипных объектов основных средств, то составляется акт о списании групп объектов основных средств форма № ОС – 4б. Для ликвидации основных средств руководитель предприятия утверждает ликвидационную комиссию. Комиссия принимает решение о нецелесообразности и непригодности к дальнейшему использованию объекта, а так же о невозможности или неэффективности его восстановления.

Комиссия компетентна по следующим вопросам и действиям, касающимся ликвидации основных средств:

- Осуществляет осмотр объекта, подлежащего списанию. При этом рассматривает техническую документацию на объект, изучает данные

бухгалтерского учета. Устанавливает непригодность основного средства к восстановлению и дальнейшему использованию;

- определяет причины ликвидации основного средства;
- устанавливает существование лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации. Вносит предложения о привлечении этих лиц к ответственности;
- определяет порядок использования отдельных узлов, деталей, материалов, полученных от ликвидации основных средств исходя из цен возможного использования;
- осуществляет контроль за изъятием из списываемых основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдача на соответствующий склад.

Все вышеперечисленные действия должны быть отражены в актах о ликвидации объекта.

На предприятии должен быть обеспечен надлежащий контроль за сохранностью основных средств, их внутрихозяйственным перемещением и использованием. Чтобы обеспечить надлежащий контроль, все основные средства (с присвоением им инвентарных номеров) должны быть закреплены за хозяйственными подразделениями и материально ответственными лицами.

В ООО «Агропредприятие» для контроля за сохранностью и движением основных средств осуществляется комплекс мероприятий, называемых инвентарным учетом. В обязательном порядке составляется инвентарный список основных средств (по месту их нахождения, эксплуатации).

При осуществлении операции, связанных с финансовой арендой (сублизингом) ООО «Агропредприятие» заключает договор финансовой аренды (сублизинга) (приложение 26). Согласно договору № 285/ 632-15 от 31 декабря 2015 года ООО «Агропредприятие» получает в сублизинг от

лизингополучателя ООО «Башкир – агроинвест» автомобиль КАМАЗ и прицеп самосвальный.

К договору прилагаются спецификация автомобилей, график сублизинговых платежей и памятка – инструктаж по техническому содержанию имущества, передаваемого в сублизинг.

Передача имущества в сублизинг осуществляется путем составления акта приема-передачи к договору финансовой аренды (сублизинга) (приложение 27).

Одним из методов контроля за сохранностью и комплектностью основных средств является инвентаризация, которая в ООО «Агропредприятие» проводится один раз в год.

Для проведения инвентаризации руководитель предприятия назначает инвентаризационную комиссию.

В ООО «Агропредприятие» был издан приказ о проведении инвентаризации основных средств, ТМЦ. Инвентаризация проводилась с 18.11.2016г. по 01.12.2016г. Возглавил инвентаризационную комиссию главный агроном, в комиссию вошли начальник ОКД ТМЦ, главный инженер, 3 бухгалтера (приложение 28).

В ходе проведения инвентаризации заполняется инвентаризационная опись (форма № Инв – 1). Данный документ составляется в одном экземпляре по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств. На последней странице указывается количество страниц и общий итог ценностей (приложение 29).

Инвентаризационная опись заверяется подписями членов комиссии. Заполненная и надлежащим образом оформленная опись передаётся в бухгалтерию. В бухгалтерии фактическое наличие ценностей сравнивают с данными бухгалтерского учета.

В приложенной инвентаризационной описи, составленной по основному подразделению ни недостатков, ни излишков основных средств не отображено.

Все первичные документы по движению основных средств в ООО «Агропредприятие» формируются автоматизировано по мере совершения хозяйственных операций. Обработка информации из первичных документов и формирование сводных и накопительных регистров аналитического и синтетического учета по учету основных средств производится также с применением средств автоматизации.

### 2.3. Организация аналитического и синтетического учета основных средств в ООО «Агропредприятие»

Синтетический и аналитический учет основных средств в организациях регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по учету основных средств от 13.10.03 № 91н, но с учетом отраслевых особенностей.

Инвентарная карточка - это основной регистр аналитического учета основных средств в ООО «Агропредприятие». Вся информация по объекту основных средств находит отражение в инвентарной карточке. Перемещение объекта и его выбытие также фиксируется в данном документе. Инвентарная карточка составляется в одном экземпляре: на

каждый объект - по [форме № ОС-6](#), на группу объектов - по [форме № ОС-6а](#).

Информация в инвентарную карточку заносится из актов о приеме-передаче объектов основных средств ([формы № ОС-1, № ОС-1а](#)) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.).

Все операции по движению объекта основных средств, а также информация о реконструкции, модернизации, капитальном ремонте, отражаются в инвентарной карточке на основании соответствующих документов.

В инвентарной карточке также приводится информация о сумме начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Так на приобретенную кассету для воды была составлена инвентарная карточка формы № ОС-6 (приложение 16).

Синтетический учет основных средств регламентируется Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению.

В ООО «Агропредприятие» для синтетического учета наличия и движения основных средств используются следующие активные счета:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 01 «Основные средства» аккумулирует информацию о наличии и движении основных средств в ООО «Агропредприятие». На данном счете учитываются все объекты организации - находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, залоге. Дебетовое сальдо по счету отражает сумму первоначальной стоимости поступивших основных средств и их возможную дооценку, а кредитовое - выбытие основных средств и их уценку.

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» формируются инвентарная стоимость, поступающего в организацию объекта основных средств. По дебету счета 08 отражаются затраты, связанные с поступлением основных средств, а по кредиту списывают сформированную первоначальную инвентарную стоимость введенного в эксплуатацию объекта. Сальдо дебетовое показывает объем незавершенных капитальных вложений.

Реконструкция, капитальный ремонт, дооборудование объекта, также находят отражение на счете 08.

Принятие к бухгалтерскому учету изменения стоимости основных средств, связанных с данными операциями отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в ООО «Агропредприятие» согласно рабочему плану счетов (приложение 8) были открыты следующие субсчета:

- 08.01 «Приобретение земельных участков»;
- 08.03 «Строительство объектов основных средств»;
- 08.04 «Приобретение объектов основных средств»;
- 08.06 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

Все открытые субсчета на предприятии используются.

Рассмотрим схему счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на рисунке 2., сформированному по данным выполнен по данным анализа счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» за 2016 год ООО «Агропредприятие» (приложение 30).

#### Счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
Сальдо начальное – стоимость незавершенного строительства и незавершенных работ по			

	реконструкции и капитальному ремонту		
	Стоимость приобретенных, но не введенных в эксплуатацию основных средств		
	1 980 847,46 руб.		
08	Осуществляется корректировка затрат, связанных со строительством	Введены в эксплуатацию основные средства	01
	115 381,36 руб.	Увеличивается инвентарная стоимость объекта на стоимость произведенного капитального ремонта и реконструкции	
		25 436 314,56 руб.	
20	Отражаются затраты, связанные с переводом молодняка животных в основное стадо	Принято к учету оборудование, предназначенное для сдачи в аренду	03
	24 170 567,10 руб.	126 71,49 руб.	
60	Отражается стоимость поступивших от поставщиков основных средств, а также стоимость услуг подрядчиков	Осуществляется корректировка затрат, связанных со строительством	08
	877 769,34 руб.	115 381,36 руб.	
76	Отражается стоимость приобретенных земельных участков и расходы, связанные с их приобретением		
	799 119,49 руб.		
	Обороты за период – 25 678 415,41 руб.	Обороты за период – 25 678 415,41 руб.	
	Сальдо на конец периода - стоимость приобретенных, но не введенных в эксплуатацию основных средств.		
	Стоимость незавершенного строительства и незавершенных работ по реконструкции и капитальному ремонту		
	1 980 847,46 руб.		

Рис. 2. Схема счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Например. В соответствии договором поставки, заключённым с ООО ПКФ «Инвест-Агро» (приложение 10), товарной накладной (приложение 12) и счет-фактурой (приложение 13) поступила кассета для перевозки воды стоимостью 203 389,83 руб., НДС по счету 36 610,17 руб., общая сумма к оплате 240 000,00 руб.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие бухгалтерские записи:

1) Поступило основное средство от поставщиков:

Дебет 08.04 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

на сумму 203 389,83 руб.

2) Отражен НДС по счету поставщика:

Дебет 19.01 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

на сумму 36 610,17 руб.

3) Оплачено поставщику за оборудование:

Дебет 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчётный счёт»

на сумму 240 000,00 руб.

Оприходование и введение в эксплуатацию кассеты для воды производилось на основании акта приема-передачи основных средств по первоначальной инвентарной стоимости на сумму на сумму 203 389,83 руб. (приложение 15):

Дебет 01.01 «Основные средства в организации»

Кредит 08.04 «Приобретение объектов основных средств».

на сумму 203 389,83 руб.

Регистрами синтетического учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в ООО «Агропредприятие» являются карточка счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», Журнал – ордер и Ведомость по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», а также

Анализ счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (приложение 30) и  
Оборотно-сальдовая ведомость по счёту 08.

Синтетический учет основных средств в ООО «Агропредприятие»  
ведется на активном балансовом счете 01 «Основные средства».

### Счёт 01 «Основные средства»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
Сальдо начальное – стоимость основных средств в организации			
359 232 300,56 руб.			
01	Списывается первоначальная стоимость выбывающих основных средств  Внутреннее перемещение основных средств  53 064 887,68 руб.	Списывается первоначальная стоимость выбывающих основных средств  Внутреннее перемещение основных средств  53 064 887,68 руб.	01
03	Оборудование, которое использовалась для сдачи в аренду, переведено в состав основных средств  91 677 506,09 руб.	Списывается часть первоначальной стоимости выбывающих основных средств за счет накопленной амортизации  1 858 765,80 руб.	02
08	Введены в эксплуатацию основные средства  Увеличивается инвентарная стоимость объекта на стоимость произведенного капитального ремонта и реконструкции  25 436 314,56 руб.	Основные средства переведены в состав объектов доходных вложений  31 018 811,14 руб.	03
		Выбраковка животных из основного стада и постановка их на откорм 10 436 087,05 руб.	11
		Списывается остаточная стоимость выбывающих основных средств  73 076 297,08 руб.	91.02
Обороты за период – 170 178 708,33 руб.		Обороты за период – 228 826 092,59 руб.	

Сальдо на конец периода - стоимость основных средств в организации	
300 584 916,30 руб.	

Рис. 3. Схема счета 01 «Основные средства»

Согласно рабочему плану счетов к счету 01 «Основные средства» в ООО «Агропредприятие» открыты следующие субсчета (приложение 8):

01.01 «Основные средства в организации»;

01.09 «Выбытие основных средств».

Рисунок 3 схематически отражает счет 01 «Основные средства» по данным анализа счета 01 «Основные средства» ООО «Агропредприятие» за 2016 год (приложение 31).

Для ведения синтетического учета в ООО «Агропредприятие» по счету 01 «Основные средства» используется карточка счета 01, Журнал – ордер и Ведомость по счету 01 «Основные средства» и Анализ счета 01 «Основные средства» (приложение 31).

Ежемесячно кредитовые обороты счета 01 «Основные средства» отраженные в Журнале - ордере и Ведомости по счету 01 «Основные средства» переносятся в Оборотно-сальдовую ведомость по счету 01 «Основные средства» (приложение 32).

Объекты основных средств, которые выбывают или не используются постоянно для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежат списанию с бухгалтерского учета. Это регламентируется п. 29 ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств.

Если необходимо отразить внутреннее перемещение объектов основных средств, то в синтетическом учете формируется внутрирасчетная

проводка с указанием структурных подразделений, куда и откуда перемещается объект.

Основными причинами выбытия основных средств являются:

- непригодность к дальнейшей эксплуатации в силу невозможности из-за технического состояния выполнять функции, свойственные данному объекту;
- вклад в уставный капитал других организаций;
- передача по договору доверительного управления имуществом или договору простого товарищества;
- реорганизационные процедуры;
- сдача в долгосрочную или финансовую аренду;
- продажа;
- безвозмездная передача, дарение или передача по договору мены;
- хищения;
- стихийные бедствия.

Для отражения операция, связанных с выбытием объектов основных средств в ООО «Агропредприятие» к счету 01 «Основные средства» открывается субсчет 01.09 «Выбытие основных средств».

Изучим порядок выбытия основных средств в ООО «Агропредприятие» путем отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с продажей объекта.

Например: ООО «Агропредприятие» реализует ООО «Башкир - Агроинвест» объект основных средств – сеялку.

Первоначальная стоимость объекта 3 931 557,04 руб., сумма начисленной амортизации к моменту передачи 3 931 557,04 руб., остаточная

стоимость объекта 0 руб., договорная цена реализации 2 000 000 руб., в том числе НДС 305 084,75 руб. На проданный объект основных средств были выписаны товарная накладная и счёт-фактура (приложение 19). Так же был составлен акт приёмки-передачи основных средств формы ОС – 1 (приложение 20).

При продаже основного средства бухгалтерская служба организации сделала следующие записи:

1) Списывается первоначальная стоимость основного средства подлежащего продаже:

Дебет 01.09 «Выбытие основных средств»

Кредит 01.01 «Основные средства в организации»

на сумму 3 931 557,04 руб.

2) Списывается сумма накопленной амортизации:

Дебет 02.01 «Амортизация основных средств»

Кредит 01.09 «Выбытие основных средств»

на сумму 3 931 557,04 руб.

3) Отражается сумма задолженности покупателя:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.01 «Прочие доходы»

на сумму 2 000 000 руб.

4) Начислен налог на добавленную стоимость по проданному объекту:

Дебет 91.02 «Прочие расходы»

Кредит 68.02 «Расчеты с бюджетом»

на сумму 305 084,75 руб.

5) Отражается финансовый результат, полученный в результате продажи основного средства (прибыль):

Дебет 99 «Прибыль и убытки»;

Кредит 91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов».

на сумму 1 694 915,25 руб.

б) Поступили платежи от покупателя:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

на сумму 2 000 000 руб.

Амортизация основных средств в ООО «Агропредприятие» учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств».

В рабочем плане счетов ООО «Агропредприятие» к счету 02 предусмотрены следующие субсчета:

02.01 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01»;

02.02 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 03»

(приложение 8).

Согласно учетной политике ООО «Агропредприятие» начисление амортизации по основным средствам осуществляется линейным способом.

Для ведения синтетического учета в ООО «Агропредприятие» по счету 02 «Амортизация основных средств» предусмотрены следующие регистры: Карточка счета 02, Журнал – ордер и Ведомость по счету 02 «Амортизация основных средств», «Обороты по счету 02 «Амортизация основных средств» и Анализ счета 02 «Амортизация основных средств».

Обобщенные итоговые данные по синтетическим счетам находят отражение в главной книге (приложение 33), а затем переносятся в отчетность предприятия.

В целом, синтетический и аналитический учёт основных средств в ООО «Агропредприятие» отвечает требованиями существующего законодательства.

#### 2.4. Мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета основных средств в сельскохозяйственных организациях

Главными задачами информационно-аналитического обеспечения учета основных средств являются правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах всех хозяйственных операций. Контролировать правильность учета нужно на всех стадиях: начиная с поступления основных средств и заканчивая их ликвидацией. Не стоит упускать из внимания правильность исчисления и отражения в учете суммы начисленной амортизации основных средств, контроль за затратами на их ремонт.

Например, при не правильном оформлении документов по землепользованию или использованию зданий, сооружений могут возникнуть проблемы с налогообложением. Во избежание подобных ситуаций необходимо периодическое переосвидетельствование.

Рассмотрев особенности учета основных средств можно дать следующие рекомендации по его совершенствованию в ООО «Агропредприятие»:

- необходимо формировать и предоставлять каждый месяц отчеты руководящему персоналу предприятия о наличии основных средств в эксплуатации, на консервации и уже пригодных к списанию. Это необходимо для обеспечения бесперебойной работы производства;

- своевременная передача информации руководству предприятия об оборудовании требующим замены на более новое. Данное действие позволит

оперативно реагировать в экстремальных ситуациях, приводящим к ухудшению финансового состояния организации;

- руководство в свою очередь, на основании полученной информации должно осуществлять обновления основных средств, что тем самым улучшит качество выпускаемой продукции;

- необходимо проводить внеплановые проверки основных средств - выборочные инвентаризации. Это повысит контроль за сохранностью и техническим состоянием объектов.

Учетной политикой ООО «Агропредприятие» не предусмотрено создание ремонтного фонда для ремонта основных средств. Так как ООО «Агропредприятие» является сельскохозяйственным предприятием, с преимущественным преобладанием растениеводства, то его производство характеризуется сезонностью. Соответственно и использование сельскохозяйственной техники осуществляется с различной интенсивностью.

В целях предотвращения отрицательного отражения неожиданного ремонта на деятельность и финансовый результат организации, средства на него следует зарезервировать заранее, в начале года. В этом случае у организации появится возможность учитывать затраты на ремонт в расходах при расчете налога на прибыль постепенно.

Создание резерва на ремонт является целесообразным в следующих случаях:

- если существенные суммы на ремонт расходуются организацией в конце года, при наличии резерва затраты на ремонт пойдут на уменьшение налогооблагаемой базы уже с начала года;

- если сумма резерва превышает планируемые затраты на ремонт, организация сможет снизить свою налоговую нагрузку, включая в течение года в расходы суммы, превышающие реальные затраты.

ООО «Агропредприятие» в силу своей специфики деятельности осуществляет преимущественные затраты на ремонт в конце вегетационного периода, то есть к концу финансового года. Поэтому рекомендуем создавать

ремонтный фонд, что в учете отразится путем резервирования сумм на отдельном субсчете счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

При исследовании синтетического учета основных средств, было установлено, что в ООО «Агропредприятие» в рабочем плане счетов предусмотрено только 2 субсчета, открываемых к счету 01 «Основные средства»:

01.01 «Основные средства в организации»;

01.09 «Выбытие основных средств».

ООО «Агропредприятие» в своей деятельности использует значительное количество имущества сельскохозяйственного назначения, такого как земельные участки, объекты природопользования, скот рабочий и продуктивный. Поэтому рекомендовано в ООО «Агропредприятие» открыть следующие субсчета к счету 01 «Основные средства»:

1. Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования)

2. Прочие производственные основные средства

3. Непроизводственные основные средства

4. Скот рабочий и продуктивный

5. Многолетние насаждения

6. Земельные участки и объекты природопользования

7. Объекты неинвентарного характера

8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности

9. Основные средства, полученные по лизингу и в аренду

10. Прочие объекты основных средств

## 11. Выбытие основных средств

Открытие субсчетов с учетом специфики деятельности ООО «Агропредприятие» позволит предприятию наиболее полно и точно отражать в бухгалтерском учете все факты хозяйственной деятельности.

Данные субсчета позволят разграничить в учете амортизируемое и не амортизируемое имущество.

Данные изменения необходимо внести в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Осуществление дополнительного контроля со стороны управленческого персонала - одно из важных направлений совершенствования бухгалтерского учета основных средств.

Проверка руководством бухгалтерских документов, изучение им нормативных актов, действующих в сфере бухгалтерского учета, взаимодействие с бухгалтерскими и финансовыми службами – позволит получать оперативную информацию о состоянии и использовании основных средств на предприятии, о дальнейшем направлении финансово-хозяйственного развития общества, внедрении новых основных средств, дать анализ эффективности использования основных средств по данным бухгалтерского учета.

Предложения по совершенствованию учета основных средств представим в виде таблицы.

Развитие рыночных отношений в условия современной экономики, активизация инвестиционной политики и международного финансового партнерства требуют предприятиям всерьез задуматься о развитии внешнеэкономической деятельности с целью получения устойчивых конкурентных преимуществ. Существенным препятствием на пути выхода российских организаций на мировую экономическую арену является

несовершенство и несоответствие бухгалтерской отчетности международным стандартам.

У каждой организации есть основные средства, и в бухгалтерском учете этому имуществу уделяют повышенное внимание.

Таблица 2.6

Предложения по совершенствованию бухгалтерского учета основных средств в ООО «Агропредприятие»

Недостатки	Предложения	Результат
<p>1. В плане счетов организации к счету 01 «основные средства» не открыты субсчета</p>	<p>Открыть следующие субсчета к счету 01 «Основные средства»:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования)</li> <li>2. Прочие производственные основные средства</li> <li>3. Непроизводственные основные средства</li> <li>4. Скот рабочий и продуктивный</li> <li>5. Многолетние насаждения</li> <li>6. Земельные участки и объекты природопользования</li> <li>7. Объекты неинвентарного характера</li> <li>8. Инвентарь и хозяйственные принадлежности</li> <li>9. Основные средства, полученные по лизингу и в аренду</li> <li>10. Прочие объекты основных средств</li> <li>11. Выбытие основных средств</li> </ol>	<p>Повысит уровень отчетности организации</p> <p>Улучшит аналитичность учета</p>
<p>2. Не создается ремонтный фонд для проведения ремонта основных</p>	<p>Создать ремонтный фонд, путем осуществления резервирования средств на счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»</p>	<p>Предотвращение отрицательного отражения неожиданного ремонта на деятельность и финансовый</p>

средств		результат организации
3. В учетной политике не предусмотрено специального субсчета для переоценки основных средств	Ввести счет 83 «Добавочный капитал и субсчета к нему:  83.01 «Прирост стоимости внеоборотных активов», выявленных при переоценке»  83-02 «Уценка стоимости внеоборотных активов выявленных при переоценке»	Обеспечит более полную информационную базу
4. Недостатки документального оформления основных средств	Контроль за своевременностью оформления актов приема-передачи основных средств, создание приемочной комиссии	Повышение эффективности учета и контроля за движением основных средств

Несмотря на то, что ПБУ 6/01 «Учет основных средств» разрабатывался как аналог МСФО (IAS) 16, при трансформации российской отчетности по статье «Основные средства» в международную могут потребоваться различные корректировки.

В российском подходе к признанию основных средств в балансе, кроме строки «Основные средства», есть еще и строка «Доходные вложения в материальные ценности», по которой предприятие показывает основные средства, предоставленные за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. Арендованные основные средства отражаются на балансе, когда они были получены по договору лизинга, причем их прием на баланс был согласован с лизингодателем. На балансе арендатора отражаются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. В целом же, основным критерием признания в составе активов основных средств является право собственности на них, т.е. предприятие не должно предполагать дальнейшую его перепродажу.

Согласно МСФО, предприятие предоставляет не бухгалтерский баланс, а форму «Отчет о финансовом положении», в которой предусмотрены статьи «Основные средства» и «Инвестиционное

имущество», формирующиеся согласно стандартам IAS 16 «Основные средства» и IAS 40 «Инвестиционное имущество». К инвестиционному имуществу относятся объекты недвижимости, которые предназначены для получения арендных платежей. Такая недвижимость не обязательно находится в собственности арендодателя, ей может владеть и арендатор, сдающий ее в субаренду. Из этого следует, что инвестиционное имущество – это не доходные вложения в материальные ценности (например, автомобиль, предназначенный для сдачи в аренду, инвестиционным имуществом не является). В состав основных средств могут включаться и арендованные объекты, однако, решение об их включении арендатор будет принимать в одностороннем порядке, согласование с арендодателем здесь не требуется.

Таким образом, привычную для российских организаций классификацию основных средств нарушают лишь объекты аренды.

Далее рассмотрим формирование учетной стоимости объектов основных средств. Учетная стоимость основных средств, согласно российским правилам, при первоначальном признании будет определена как себестоимость актива, складывающейся из фактических затрат предприятия. Такой же принцип применяется и в МСФО, только лишь с разницей в деталях. По международным стандартам себестоимость будет включать в себя оценочные обязательства (технический осмотр на наличие дефектов, демонтаж объектов, восстановление природной среды после прекращения его использования). Согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» разрешается включение предстоящих затрат в стоимость активов, но на основные средства эта норма не распространяется, так как в российском учете себестоимость формируется затратами, непосредственно связанными с сооружением, приобретением и изготовлением основных средств. А перечисленные выше затраты связаны с этапом использования объектов основных средств.

Учетная стоимость основных средств, которая формируется компанией путем суммирования затрат, именуется исторической стоимостью (п. 118 IAS 1, п. 6 IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»). В будущем она может переоцениваться. Такое возможно как в российском учете, так и международном. В п. 29 IAS 16 говорится, что после признания объекта основных средств организация может применять одну из двух моделей оценки основных средств:

- 1) по фактической сумме затрат (исходя из исторической стоимости);
- 2) по переоцененной стоимости.

Модель оценки выбирается исходя из класса основных средств, а далее закрепляется в учетной политике. Класс основных средств – это группа основных средств, которые сходны по характеру использования в деятельности предприятия.

Классы основных средств:

- земельные участки;
- здания;
- машины;
- оборудование;
- автотранспортные средства;
- мебель и офисное оборудование.

Последующую переоценку ОС по группам однородных объектов, предусматривает и ПБУ 6/01 (п. 14 и 15). Особенности российской переоценки заключаются в том, что ее можно выполнить один раз в год, и только 31 декабря. В МСФО такого ограничения нет.

Согласно ПБУ 6/01 объект основных средств переоценивается по текущей (восстановительной) стоимости. Заключаться переоценка будет в пересчете первоначальной стоимости либо текущей и суммы амортизации, которая была начислена за время использования объекта. Согласно

международным стандартам переоцененная стоимость – это справедливая стоимость объекта основных средств на дату переоценки, которая обычно соответствует его рыночной стоимости, рассчитываемой путем экономической оценки. Причем, справедливая стоимость зданий и земельных участков устанавливается профессиональными оценщиками.

Особое место следует уделить амортизации. В соответствии с международными стандартами, метод амортизации должен отразить предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от объектов основных средств. Так, по мере эксплуатации эффективность использования динамического оборудования быстро падает, то для его амортизации целесообразно было выбрать нелинейный метод. А для объектов недвижимости характерно применение линейной амортизации. В российском учете такой подход к выбору метода амортизации закреплён для нематериальных активов, для основных средств не зафиксирован. МСФО предписывают в конце отчетного года пересматривать метод амортизации и срок полезного использования основных средств. Такие же нормы содержатся в ПБУ 14/ 2007, но в ПБУ 6/01 нет ни требования о этом изменении, ни явного запрета. Возможность пересмотра параметров амортизации объектов основных средств заложена в ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений». Этот пересмотр производится согласно оценки существующего положения дел на предприятии и схемы потребления будущих выгод. Из этого можно сделать вывод, что нет существенных препятствий для сближения амортизационной политики МСФО и ПБУ.

В завершении сопоставим балансовую стоимость. Балансовая стоимость основных средств – эта сумма, по которой основное средство отражается в балансе или в отчете о финансовом положении. Балансовая стоимость в балансе определяется как разница между учетной стоимостью объекта основных средств и начисленной амортизацией. Эта рассчитанная величина называется остаточной стоимостью основных средств. В отчете о

финансовом положении будет значиться другой показатель – это учетная стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. В российских стандартах для объектов основных средств обесценение не предусмотрено. В международных стандартах объект основных средств обесценился, если его остаточная стоимость превзошла возмещаемую стоимость, которая выбирается как наибольшая из:

- справедливой стоимости за минусом расходов на продажу;
- ценности использования объекта (прогнозная величина притоков денежных средств от использования основных средств до конца срока службы).

Таким образом, можно сделать вывод, что подходы к учету в МСФО и в российской системе бухгалтерского учета имеют множество общих положений. Однако, главными различиями являются порядок учета предметов аренды и выявления обесценения. И именно по этим направлениям нам следует ожидать дальнейших усовершенствований российских стандартов бухгалтерского учета.

### ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

#### 3.1. Состав и оценка основных источников информации при проведении аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях

Основной целью аудита основных средств является формирование мнения аудитора о полноте и достоверности информации об их наличии и использовании, отражаемой в бухгалтерской финансовой отчетности.

Поэтому информационное обеспечение аудиторской проверки является одним из важных ее элементов. Аудиторская проверка состоит из трех последовательных этапов: планирование, сбор аудиторских доказательств, завершающий этап [6]. На каждом из них аудиторы используют различные источники информации, поступающей от аудируемого лица, от третьих лиц и создаваемую самими аудиторами.

Информационное обеспечение аудита основных средств представляет собой совокупность данных, отражающих состояние и движение указанных объектов, используемых в качестве аудиторских доказательств или для их получения, а также на основе которых возможно принятие экономических решений.

Ввиду специфичности объектов основных средств, многообразия их видов и назначений, а также длительного срока использования в хозяйственной деятельности информация об этих активах будет формироваться в различных документальных источниках данных. Состав источников информации аудита основных средств можно разделить на несколько групп:

- 1) регламентная информация
- 2) информация отдельных экономических субъектов.

Регламентная информация включает в себя нормативно-правовую и справочную информацию, разрабатываемую и утверждаемую на федеральном и отраслевом уровнях. Она представлена Конституцией РФ, кодексами, законами, указами Президента, постановлениями Правительства, приказами министерств и ведомств, положениями, методическими указаниями, инструкциями, письмами и др.

Информация отдельных экономических субъектов формируется и используется в учете или аудите только конкретного предприятия. Таким образом, выделяют внутренние и внешние источники информации, получаемой аудитором о финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Из внутренних источников аудитор может получить данные бухгалтерского учета, которые формируются непрерывно, сведения о внутреннем контроле, показатели финансовой и управленческой отчетности.

Информация получаемая из внешних источников в большинстве случаев является более надежной, поскольку менее зависима от аудируемого лица. Среди таких источников следует выделить: банки, страховые компании, торговые партнеры, аудиторские и юридические организации и т.д.

Под финансовой информацией понимается информация, которая используется менеджментом экономического субъекта для целей принятия управленческих решений. Финансовая информация представляет собой бухгалтерскую (финансовую) отчетность, управленческую отчетность, маркетинговые исследования, структурированные отчеты аналитических отделов об экономической стабильности и об изменениях в правовом поле экономического субъекта, т.д. [60].

Система управленческого и бухгалтерского (финансового) учета достаточно велика, так как формирует достоверное мнение о деятельности и финансовом состоянии организации, на основании которого принимаются управленческие решения. В ней накапливается и систематизируется информация о деятельности организации, которая представляется пользователям в виде внешних и внутренних отчетов.

По мнению Ч.Т. Хонгрена и Дж. Фостера, составление внешних отчетов относится к сфере финансового учета, который жестко подчинен стандартным принципам, а составление внутренних отчетов – к системе управленческого учета [44].

Однако, рассматривать информационное обеспечение учета и аудита основных средств только с позиции нормативных требований и оформления документации, было бы не верно. Систематизация и кодирование информации процесс трудоемкий, а одни и те же данные встречаются во многих документах. Поэтому рационально организованное информационное обеспечение учета и аудита основных средств предполагает создание

оптимальных схем движения информационных потоков от первичной до результативной информации, исключая бесполезные и повторяющиеся данные.

С этой целью необходимо оценивать все источники информации по ряду критериев. Для аудиторских доказательств существенной оценкой является достоверность и полнота представленной в источнике информации.

Достоверной следует считать информацию, отражающую действительное состояние, наличие и движение объектов основных средств. Кроме того, такая информация должна отражать все существенные характеристики объекта основных средств, факты его использования, применения, наличия и движения, т.е. в полной мере раскрывать для пользователей информацию об объекте.

Одни и те же источники могут содержать достоверную информацию достаточную или не достаточную для получения выводов, подтверждений. Поэтому на каждом этапе аудита следует оценивать источники информации исходя из поставленной цели и решаемых задач.

К примеру, рассмотренный в предыдущей главе акт приема-передачи основного средства содержит достоверную и полную информацию для получения аудиторских доказательств о правильности применения коэффициентов амортизации, установления срока службы, начисления суммы амортизации. Однако, в целом по предприятию сумму амортизации за месяц по всем объектам основных средств только по одному документу определить не возможно, поэтому информация будет не полной. Если такой материал является единственным источником информации, на его основе может сформироваться искаженное представление о проблеме. Для решения такой проблемы информация может быть получена из нескольких источников.

Наряду с указанными критериями следует выделить оценку информации по ее полезности для внутренних и внешних пользователей, в том числе аудиторов. Как правило, управленческая отчетность более важна

для менеджмента организации, для аудиторов наиболее важной является информация, получаемая из системы бухгалтерского финансового учета.

Как правило, полнота и достоверность источника информации не могут быть оценены «изнутри», без обращения к ряду других источников, их сопоставления — или без глубокого понимания предметной области, основанного на опыте предшествующей работы. Поэтому следует еще раз подчеркнуть важность обращения к специалистам при отборе источников информации и их оценке.

Немаловажным критерием в оценке информации полученной из унифицированных форм первичной учетной документации является их актуальность или соответствие установленным требованиям нормативных актов.

Состав и оценка источников информации зависят от многих субъективных и объективных факторов, в числе которых можно выделить:

- специфику хозяйственной деятельности, аудируемой организации;
- организационную структуру компании;
- применяемую систему учета и налогообложения;
- компетентность аудиторов;
- открытость руководства проверяемого лица и готовность предоставлять весь объем запрашиваемой документации и другие.

Методика информационного обеспечения процесса учета и аудита основных средств должна строиться на основе использования теоретических аспектов, соответствия требованиям нормативных актов и принятия во внимание структуры и специфики хозяйственной деятельности.

Для оптимальной организации информационного обеспечения учета основных средств, а также для эффективной аудиторской проверки следует выполнить ряд действий (рис. 4).



Рис. 4. Схема организации информационного обеспечения аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях

На этапе планирования аудиторской проверки аудитору следует уточнить специфику сельского хозяйства и структуру хозяйственной деятельности организации. Как указывалось выше специфика хозяйственной деятельности является одним из субъективных факторов, влияющих на состав и оценку информационных источников. Так, например, в сельскохозяйственных организациях растениеводческого направления в составе основных средств будут преобладать земельные угодья, сельскохозяйственная техника для их обработки. В животноводческих организациях в структуре основных средств будут преобладать животные, входящие в состав основного стада, здания и сооружения для их содержания и обслуживания. Безусловно, особенности основных производственных фондов во многом определяют и хозяйственную структуру и систему управления ею.

Таким образом, отраслевая специфика и структура организации влияет на состав и структуру основных средств, которые в процессе следующего шага должен определить аудитор.

В свою очередь, определив примерный состав основных средств аудитор может составить примерный перечень необходимой к проверке документации, ее объем, требования, предъявляемые к ней законодательными и нормативными актами.

Далее аудитор должен определить источники формирования и обработки информации об основных средствах (информационные потоки), которые влияют на степень достоверности информации.

В процессе аудиторской проверки аудитор анализирует системы документооборота по операциям с основными средствами, делает выводы о ее эффективности, оптимальности, соответствии требованиям законодательства, надежности, достоверности и полноты.

В процессе проведения проверки аудитор определяет информационные и результативные характеристики по операциям с основными средствами, которые будут использоваться на этапе обобщения выводов и подготовки аудиторского заключения.

Данные мероприятия, на наш взгляд позволят четко определить цели и задачи учетного и контрольного процессов, выявить факторы, замедляющие оперативность формирования и предоставления информации, снижающие ее достоверность. На этой основе возможно будет разработать мероприятия по совершенствованию системы документооборота.

Немаловажную роль в системе информационного обеспечения учета и аудита основных средств играют унифицированные системы документации, позволяющие сопоставлять показатели о наличии и использовании основных средств различных видов и сфер общественного воспроизводства.

Такие системы базируются на установлении государственными органами общеобязательных правил (норм) ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности и проведения аудита.

К числу основных нормативных документов, регламентирующих процесс учета и аудита основных средств следует отнести:

- Гражданский кодекс РФ, которым регулируются правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной и иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участников правоотношений [1].

- Налоговый кодекс РФ, устанавливающий основы налогообложения операций с основными средствами.

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. – определяющий основные средства как объект бухгалтерского учета и регламентирующий порядок ведения аналитического и синтетического учета, порядок оценки, проведения инвентаризации, правила составления и представления бухгалтерской отчетности [4].

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, определяющий основы проведения проверки.

- Стандарты учета и аудита, устанавливающие общую методологию учета основных средств и проведения аудиторских проверок.

Говоря о конкретных неопределенных аспектах российских правил учета основных средств, влияющих на информационное обеспечение можно выделить следующие:

- отсутствие механизма учета последующих расходов, понесенных после постановки на учет основного средства;

- переоценка в учете срока предполагаемого использования основных средств, по которым были понесены дополнительные расходы.

- отсутствие определения базовой терминологии, в частности, понятий «достройка», «модернизация», «реконструкция».

Таким образом, вышеназванные аспекты позволят в текущих условиях сформировать необходимую информационную базу по учету основных средств, включающую федеральные законы и положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации, разъясняющие правила и положения документов императивного характера. Вместе с тем необходимо учитывать и ряд проблемных вопросов, имеющих в системе нормативного регулирования учета и аудита основных средств и влияющих на информационное обеспечение .

### 3.2. Информационное обеспечение основных этапов аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях

Аудиторская проверка основных средств в сельскохозяйственных организациях может иметь различные цели и задачи, исходя из которых определяется объем, виды, источники информационного обеспечения. В общих случаях аудит призван подтвердить достоверность показателей бухгалтерской финансовой отчетности. Проецируя эту цель на отдельный объект отчетности - «Основные средства», аудитор должен выразить мнение: о системе контроля за наличием и сохранностью основных средств; о своевременности и достоверности документального оформления и отражения в учете операций поступления и выбытия основных средств; о правильности начисления и отражения в учете амортизации основных средств; об отражении в учете ремонта, модернизации и реконструкции основных средств.

На этапе планирования аудитор должен определить состав всей необходимой для выражения мнения информации для чего целесообразно следовать алгоритму действий (рис.5).

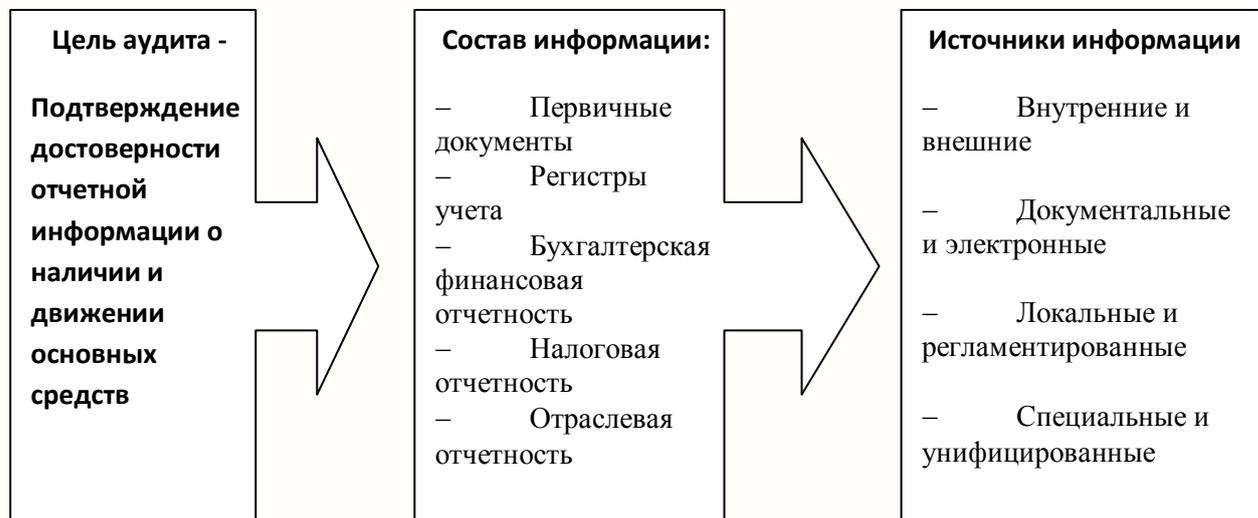


Рис 5. Схема определения информационного обеспечения в процессе аудита основных средств в сельскохозяйственных организациях

Это информационное обеспечение закладывается в план и программу аудиторской проверки (приложение 34), в соответствии с имеющимися источниками информации определяются аудиторские процедуры. От наличия различных по степени достоверности и полноты информации источников зависит правильность выводов аудитора и качество проверки, а также точность аудиторского заключения.

На этапе предварительного планирования аудитор на основе информации, представленной в бухгалтерском балансе и приложении к нему (приложения 1, 35) делает вывод о наличии основных средств собственных, переданных в аренду, а также о имеющихся группах основных средств в ООО «Агропредприятие»: машины и оборудование, продуктивный скот, офисное оборудование, земельные участки, транспортные средства,

сооружения, здания, производственный и хозяйственный инвентарь. Таким образом, проведение аудиторской проверки данного объекта учета возможно.

С целью формирования методики проверки аудитор использует информацию, отраженную в учетной политике общества (приложение 7) и уточняет методологию учета основных средств, в частности, такие элементы:

- порядок отнесения объектов к основным средствам и средствам в обороте;
- способы начисления амортизации по основным средствам;
- порядок отражения затрат на ремонт основных средств;
- проведение переоценки основных средств на 1 января отчетного года;
- сроки проведения инвентаризации основных средств;
- перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету основных средств.

Так, в ООО «Агропредприятие» к основным средствам относят активы стоимостью более 40000 рублей за единицу и сроком службы более 12 месяцев, не предназначенные для перепродажи. Переоценка таких объектов производится в случаях гиперинфляции. Амортизация начисляется линейным способом, не подлежат амортизации: земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и коллекции. Ремонтный фонд не создается.

В учетной политике не отражается отраслевое влияние на специфику оценки и начисления амортизации по таким группам как «Продуктивный скот», «Земельные участки». Вместе с тем, как было указано ранее, эти группы занимают значительный удельный вес в структуре основных средств ООО «Агропредприятие».

С учетом данных выводов аудитор должен рекомендовать отразить в учетной политике применяемой вариант оценки и амортизации продуктивного скота.

Аналогично в приложении к приказу об утверждении учетной политики (приложение 9) «График документооборота» не указаны

первичные документы по учету основных средств сельскохозяйственного назначения. Не указан также порядок проведения инвентаризации основных средств. Полученная аудитором информация используется для формирования выводов и рекомендаций относительно полноты раскрытия методологии ведения учета и позволит внести корректировку в рабочую программу аудитора.

В ходе дальнейшей проверки учета основных средств аудитором используются данные первичной учетной документации, регистров синтетического и аналитического учета, т.е. информация из внутренних источников.

Следуя разработанной программе аудита вначале проверки аудитор должен убедиться в наличии и сохранности основных средств, для чего использует информацию из инвентаризационной ведомости (приложение 29). Фактическое наличие объектов основных средств подтверждает реальность статей бухгалтерского баланса и приложения к нему, а также дает утверждение предпосылок составления бухгалтерской отчетности в части существования и полноты. При отсутствии отклонений фактического наличия объектов основных средств от учетных данных аудитор получает доказательства сохранности имущества и эффективности системы внутреннего контроля, а также делает выводы о необходимости корректировки программы аудита и аудиторских процедур. В ООО «Агропредприятие» такой необходимости не возникает.

Дальнейшая проверка договоров купли-продажи, создания основных средств, свидетельств об их государственной регистрации и иных документов позволяет аудитору получить информацию о правах собственности на основные средства и не ограничения правами третьих лиц, а также подтверждения факта отражения этих объектов на балансе предприятия.

Применяя процедуры инспектирования и формальной проверки аудитор сопоставляет информацию из актов приема-передачи основных

средств и учетной политики для формирования выводов о правильности отнесения объектов к основным средствам, их группировку и классификацию. От результатов данной процедуры зависит достоверность информации об участии основных средств в производственном процессе и косвенном влиянии на финансовые результаты.

Проверка первичной документации позволяет установить правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению основных средств, а также соблюдение требований законодательства.

Важным элементом программы проверки основных средств является определение правильности оценки основных средств, поскольку от этого зависят расчеты с бюджетом по налогу на имущество, на прибыль, а также достоверность отражения финансовых результатов организации и составления отчетности. На основе информации из первичной документации и регистров учета с помощью процедур инспектирования, запроса, подтверждения, пересчета, проводимых сплошным или выборочным методом аудитор оценивает сумму затрат, представляющих первоначальную стоимость объекта, которая зависит от способа поступления основных средств в организацию (таблица 3.1).

Оценка основных средств и определение их первоначальной стоимости производится, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным Минфином России от 30 марта 2001 года № 26 [15].

Экономическую целесообразность включения расходов в первоначальную стоимость и права собственности на основные средства подтверждают договоры купли-продажи, которые должен проверить аудитор. В процессе проверки поступления основных средств, аудитор проводит формальную проверку первичных учетных документов с точки зрения оформления их в соответствии с установленными правилами.

Особое внимание при проверке оценки основных средств следует уделить ее изменению в случаях достройки и дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации.

Таблица 3.1

Порядок определения первоначальной стоимости, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету

№ п/п	Способ поступления основных средств	Первоначальная стоимость	Основание для определения первоначальной стоимости
1	Приобретение за плату, сооружение и изготовление	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).	ПБУ 6/01, п.8 и п.12
2	Внесение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка основных средств, согласованная с учредителями (участниками) организации, подтвержденная экспертами, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации	ПБУ 6/01, п.9 и п.12
3	Получение по договору дарения и иные случаи безвозмездного получения	Рыночная стоимость основных средств на дату оприходования плюс сумма затрат по доставке указанных объектов и их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию	ПБУ 6/01, п.10 и п.12
4	Приобретение в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств	Рыночная стоимость обмениваемого имущества плюс сумма затрат по доставке указанных объектов основных средств и их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию	ПБУ 6/01, п.11 и п.12

В случаях безвозмездного получения или обмена основных средств необходимо определить рыночную стоимость одни из установленных

методов: по ценам на аналогичные объекты, по экспертным оценкам или ценам опубликованным в средствах массовой информации.

С помощью процедуры прослеживания аудитор проверяет соответствие регистров учета и форм отчетности и фиксирует результаты в рабочем документе аудитора:

- показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам бухгалтерского баланса и приложения к нему;
- показателей отчетности и Главной книги по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Такая процедура позволяет аудитору получить информацию о предпосылках подготовки финансовой отчетности в части существования, оценки, представления и раскрытия. Также аудитор получает доказательства о соответствии основных средств критериям их признания и способности приносить экономические выгоды в будущем, правильности оценки и отражения в отчетности.

В процессе проверки операций по выбытию основных средств аудитор устанавливает полностью ли списана первоначальная стоимость и сумма накопленной амортизации, а также надлежащим ли образом основные средства списаны со счетов учета и достоверно ли определены и отражены финансовые результаты по этим операциям. При этом выполняются процедуры инспектирования и пересчета.

В ходе проверки выбытия основных средств аудитор устанавливает причину списания, целесообразность и законность операции. Для этого используются договоры на продажу основных средств, акты на списание, акты приема-передачи основных средств, данные аналитического учета. Проверяя выбытие основных средств аудитор выясняет правильность начисления и уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

Аудит правильности начисления амортизации, согласно выбранному способу является особым этапом проверки. Здесь аудитор также получает доказательства правильной оценке, представления и полноты раскрытия информации в отчетности. Основные вопросы, на которые получает ответ аудитор это:

1. Соблюдены ли положения учетной политики организации в части амортизации основных средств;
2. Правильно ли отнесены объекты амортизационных отчислений к той или иной группе основных средств;
3. Достоверны ли суммы ежемесячных амортизационных отчислений;
4. Своевременно ли и правильно амортизация отражена в учете и отчетности.

При проверке правильности учета амортизационных отчислений аудитору следует исходить из определений представленных в нормативных актах (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Определение амортизации в нормативных документах Минфина России

№ п/п	Определение амортизации	Нормативный акт
1	Амортизации, рассматривается как постепенное, частичное погашение стоимости основных средств и постепенное включение этой стоимости в расходы организации.	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
2	Амортизационные отчисления являются расходами по обычным видам деятельности и рассматриваются как средство возмещения стоимости основных средств	ПБУ 10/99 «Расходы организации»
3	Амортизация - это механизм отнесения начисленного износа имущества на себестоимость.	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств
4	Амортизация рассматривается как способ	Статья 256 Налогового

погашения стоимости объектов основных средств	кодекса РФ
-----------------------------------------------	------------

Сплошным методом аудитор проверяет объекты основных средств, по которым применяются особые условия начисления амортизации или ее прекращения. Например по объектам с истекшим нормативным сроком эксплуатации или по которым амортизация не начисляется, либо находящихся на консервации.

Выборочно аудитор проверяет правильность установления срока полезного использования основного средства, поскольку от этого зависит сумма амортизационных отчислений отчетного периода и установление нормы амортизационных отчислений. В случае выявления неправильно установленных норм аудитор определяет, насколько завышена (занижена) себестоимость продукции (работ, услуг). Информация для получения аудиторских доказательств содержится в приказах руководителя, рекомендациях изготовителя, учетной политике.

Необходимо проверить правильность сроков начала и окончания начисления амортизации, регулярность начисления амортизации, правомерность использования понижающих и повышающих коэффициентов начисления амортизации. Также аудитор должен проверить правомерность отнесения амортизационных отчислений на себестоимость продукции (работ, услуг). Амортизационные отчисления по основным средствам непроизводственной сферы относятся за счет собственных источников средств, а по объектам, сданным в аренду – за счет прочих доходов и расходов.

При проведении проверки амортизационных отчислений, как правило, используются аналитические процедуры. Путем сопоставления остатков по счетам учета основных средств и накопленной амортизации текущего периода с данными за предшествующие годы и оценка их изменений;

сопоставляется остаток накопленной амортизации за текущий год с остатками за предшествующие периоды.

Эксплуатация основных средств связана с затратами на их восстановление, поэтому аудитору следует проверить операции по восстановлению основных средств, проводимому в форме текущего и капитального ремонта. На данном этапе необходимо уделить особое внимание правильности документального оформления произведенных ремонтов.

В учетной политике ООО «Агропредприятие» установлено, что затраты на ремонт основных средств относятся на себестоимость продукции по мере возникновения затрат, резервы на ремонт не создаются.

Расходы на ремонт основных средств списываются на затраты того подразделения где эти основные средства эксплуатировались. Аудитору следует проверить правильность отражения операций по ремонту на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Аудитор проверяет, каким способом проводились ремонтные работы: подрядным или хозяйственным.

Если в отчетном периоде проводился ремонт арендованных основных средств, необходимо проверить характер ремонта (текущий, капитальный), предусмотрен ли капитальный ремонт в договоре аренды и за чей счет списываются расходы.

Предприятие в отчетном периоде могло производить затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств. Аудитор проверяет в этом случае учитывались ли затраты на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», была ли увеличена первоначальная стоимость объекта по окончании работ, показано ли в учете увеличение добавочного капитала организации.

Результаты проверки учета основных средств отражаются в рабочей документации аудитора.

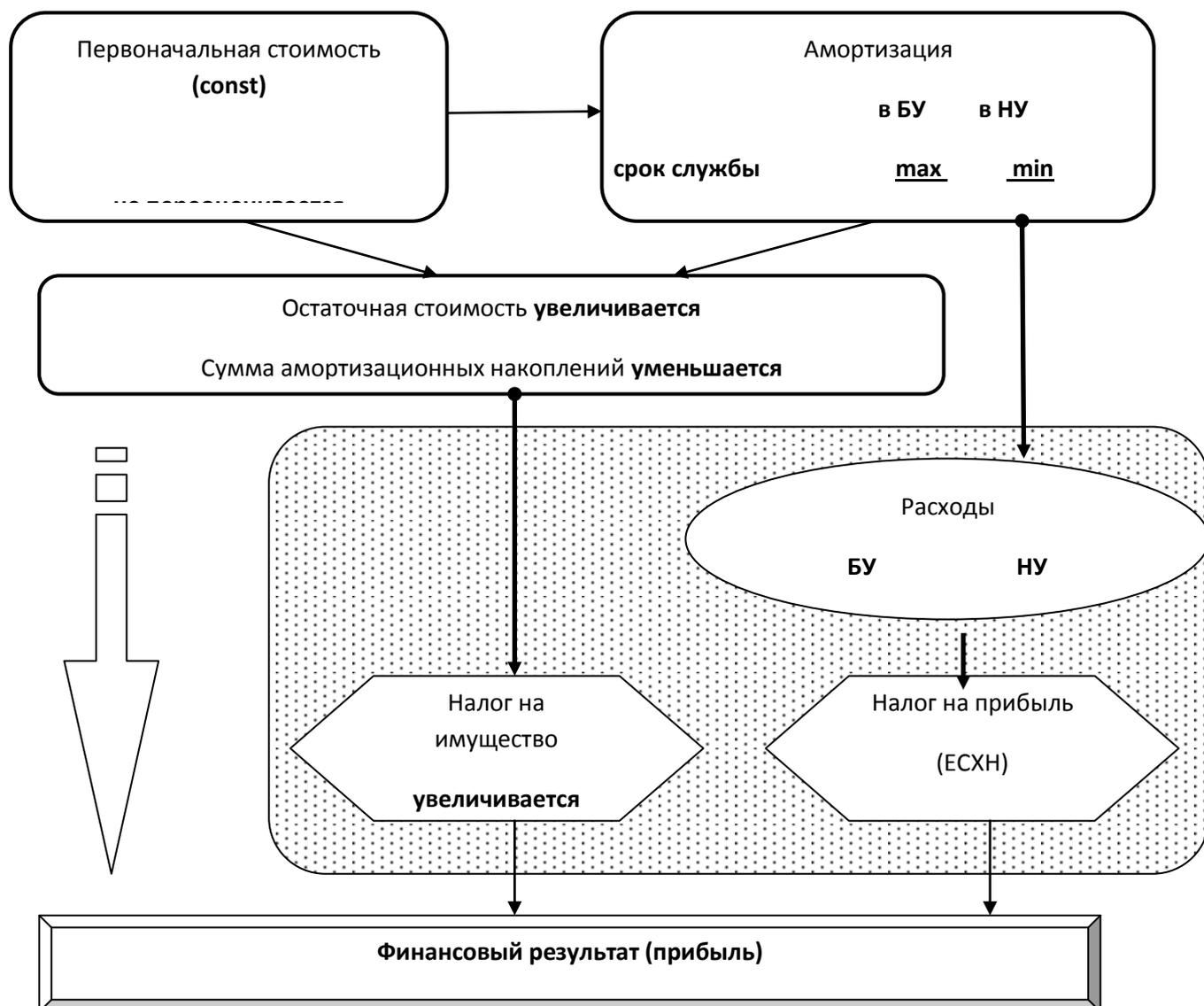
### 3.3. Рекомендации по повышению эффективности финансирования поддержания и воспроизводства основных фондов

Сложившаяся практика управления текущей деятельностью организации в основе источников финансирования затрат по приобретению и восстановлению основных средств предусматривает накопление финансовых ресурсов. Однако, для сельскохозяйственных предприятий это оборачивается снижением платежеспособности, уменьшением финансовых результатов, недооценке последствий принимаемых управленческих решений. Применяемые сельскохозяйственными организациями методики оценки и амортизации основных средств не учитывают специфику сложившихся рыночных условий, отраслевую специфику, а в большей степени ориентированы на упрощение учетного процесса. Так, большинство предприятий не проводят переоценку основных фондов, а амортизацию начисляют линейным методом. Вместе с тем, на наш взгляд, имеется прямая и косвенная взаимосвязь между стратегией и целями развития предприятия на текущем этапе, способами оценки и амортизации основных средств, а также их влиянием на финансовые результаты. Рассмотрим эту взаимосвязь и представим модели, абстрагируясь от влияния прочих экономических факторов.

Если сельскохозяйственная организация имеет в среднесрочной перспективе стратегию максимизации прибыли и снижения налогового бремени, то модель влияния выбора способа оценки и амортизации основных средств можно представить следующим образом (рис. 6).

Первоначальная стоимость основных средств в таком случае не индексируется путем переоценки к текущей рыночной стоимости, а сумма амортизации при линейном методе начисления в бухгалтерском учете должна исчисляться исходя из максимально возможного срока

использования основных средств согласно принадлежности к той или иной группе. При этом остаточная стоимость основных средств увеличивается, а сумма амортизационных накоплений снижается в сравнении с усредненными сроками амортизации. В налоговом учете для целей роста прибыли следует снижать налог на прибыль, что достигается через установление минимального срока службы и применение повышающих коэффициентов и амортизационной премии. Налог на прибыль при этом за счет роста затрат будет снижаться, что положительно влияет на величину прибыли.

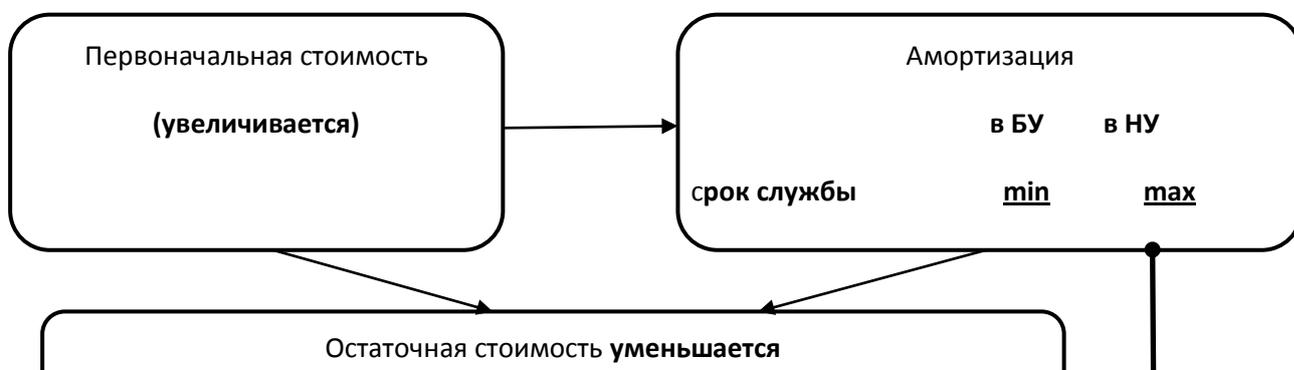


Прямое влияние на финансовый результат

Косвенное влияние на финансовый результат

Рис.6. Модель влияния оценки основных средств и способов их амортизации на финансовый результат при выборе стратегии максимизации прибыли

Налог на имущество вследствие увеличения остаточной стоимости будет расти, что снижает финансовый результат. Косвенное воздействие на финансовый результат проявляется через налоги, а прямое при продаже основных средств. При этом при постоянной величине доходов от продажи основных средств и увеличивающейся остаточной стоимости прибыль будет снижаться.



Прямое влияние на финансовый результат

Косвенное влияние на финансовый результат

Рис.7. Модель влияния оценки основных средств и способов их амортизации на финансовый результат при выборе стратегии накопления амортизационных отчислений

Если сельскохозяйственная организация имеет в долгосрочной перспективе стратегию накопления капитала для воспроизводства основных средств, то модель влияния выбора способа оценки и амортизации основных средств можно представить следующим образом (рис. 7).

В данной модели с целью увеличения сумм амортизации организации следует производить переоценку основных средств, приводя их стоимость к текущей рыночной цене, в бухгалтерском учете устанавливать минимальные сроки использования основных средств, а в налоговом - максимальные.

Прямое влияние в этом случае будет положительным, так как в случае продажи основных средств с уменьшенной остаточной стоимостью прибыль будет увеличена, а косвенное влияние налога на имущество и налога на прибыль также будут положительными.

В бухгалтерском учете при использовании и первой и второй модели будут формироваться временные разницы, также влияющие на финансовый результат.

В рассматриваемых моделях основным фактором, влияющим на финансовый результат выступал срок службы основных средств. Однако, в сельскохозяйственных организациях, имеющих продуктивный скот, какой и является ООО «Агропредприятие», в качестве дополнительных факторов могут рассматриваться различные варианты первоначальной оценки объектов и способы начисления амортизации (помимо линейного).

В частности на основе проведенного исследования целесообразно рекомендовать руководству ООО «Агропредприятие» следующие мероприятия.

1. В учетной политике ООО «Агропредприятие» по рекомендациям аудитора следует выбрать и закрепить один из вариантов оценки и амортизации продуктивного скота: затратный подход или сравнительный подход.

При оценке продуктивного и рабочего скота затратным методом используются данные о живой массе животных, возрасте и уровне продуктивности, периоде хозяйственного использования каждой головы или группы животных (количество лактации, опоросов, окотов), индексы изменения продуктивности коров в зависимости от лактации в пересчетах на базовую жирность молока, себестоимость выращивания 1 кг живой массы, сложившейся на дату оценки.

При оценке племенных животных основного стада учитывается также показатели их классности, наличие записи в государственной племенной книге и иные показатели, характеризующие племенные качества животного.

Стоимость основного стада продуктивного и рабочего скота определяется суммой себестоимости ее живого веса и продуктивных качеств. Последние характеризуются количеством продукции, которую можно получить от животных за год или за весь период хозяйственного использования.

Износ продуктивных качеств животных или их групп рассчитывается следующим образом: коров - на основе индексов изменения их продуктивности по породам в зависимости от лактации; свиней, овец, производителей всех видов животных - по времени фактического использования; рабочих животных - по норме амортизации.

Продуктивные качества коров определяются возможностью получения определенного количества молока и приплода; основных свиноматок - приплода; овцематок - приплода, шерсти и шкуры каракуля; рабочих коней - приплода и объема выполненных работ. Стоимость головы основного стада

рассчитывается по данным о весе животных, затрат на выращивание единицы живого веса на дату оценки, на формирование ее племенных и продуктивных качеств. Учитывается фактический износ продуктивных качеств и срок хозяйственного использования.

При определении стоимости коров затраты на формирование продуктивных качеств корректируется коэффициентом, который учитывает уровень продуктивности животного. В качестве минимального уровня принят среднегодовой надой молока - 2000 кг на одну корову. При увеличении надоя затраты на формирование продуктивных качеств увеличиваются на соответствующий коэффициент.

При высокой себестоимости производства мяса, низком уровне продуктивности животных стоимость отдельных видов продуктивного и рабочего скота, рассчитанная по приведенной методике, окажется завышенной и не будет соответствовать реальным ценам. При таких условиях стоимость продуктивного и рабочего скота рассчитывается по рыночной стоимости одной головы или 1 кг живого веса каждого вида животных, по аналогам продаж.

Сравнительный подход применяется при низком уровне механизации производственных процессов в животноводстве, несбалансированная кормовая база, упадок племенной и селекционной работы обусловили снижение продуктивности животных, увеличение себестоимости производства мяса и завышение стоимости воспроизводства основного стада продуктивного и рабочего скота.

В связи с этим оценка основного стада продуктивного и рабочего скота методом затрат в большинстве сельскохозяйственных предприятий не соответствует реальным рыночным ценам. При этих условиях стоимость продуктивного и рабочего скота определяется по аналогам продажи одной головы или 1 кг живого веса животного с учетом продуктивности, иных

потребительских качеств животных. Информацию о стоимости одной головы животных или 1 кг живого веса можно получить непосредственно на рынке конкретного района в коллективных, фермерских и частных хозяйствах.

Сведения и документы, необходимые для оценки стоимости рабочего скота (продуктивного скота):

1. Перечень оцениваемых животных (наименование: порода, год рождения);
2. Ветеринарный паспорт животного (если имеется);
3. Копии документов о приобретении, аренде или ином праве в отношении оцениваемого имущества;
4. Оборотно-сальдовая ведомость или анализ счета 01 - основные средства (если собственник объекта - юридическое лицо);
5. Инвентарный номер, полная и остаточная балансовая стоимость на последнюю отчетную дату перед датой оценки (если
6. Собственник объекта - юридическое лицо);
7. Реквизиты юридического лица, паспортные данные для физических лиц

2. В соответствии с Приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» [] следует включить в график документооборота такие формы первичной документации:

- акт на выбраковку животных из основного стада - индивидуальный (форма № 106-АПК);
- акт на выбраковку из основного стада - групповой (форма №107-АПК);
- акт на списание многолетних насаждений (форма № 108-АПК);
- инвентарная карточка учета многолетних насаждений (форма № 109-АПК);

- акт на оприходование земельных угодий (форма N 111-АПК).
- акт приема-передачи основных средств (форма № 101-АПК );
- акт приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103-АПК);
- акт на оприходование земельных угодий (форма № 111-АПК).

3. Для проведения инвентаризации основных средств целесообразно применять следующие формы: типовая - инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ-1) и ведомственные - утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 25.09.95 № 271:

- инвентаризационная опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей (форма № ИНВ 20-АПК);
- инвентаризационная опись многолетних насаждений (форма № ИНВ 21-АПК);
- инвентаризационная опись питомников (форма № ИНВ 22-АПК);
- инвентаризационная опись земельных угодий (форма № ИНВ 25-АПК).

Информация, регламентирующая порядок учета и аудита основных средств может прямо или косвенно способствовать достижению производственно-финансовых целей, повышению финансовых результатов, укреплению контроля и оптимизации учета в сельскохозяйственных организациях.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях агропромышленный комплекс является важной отраслью, обеспечивающей не только продовольственную, но и сырьевую составляющую национальной экономики, способствует экономической и политической безопасности страны.

Управление экономикой отдельных организаций в последнее время требует обеспеченности этого процесса актуальной, своевременной, полной и достоверной информацией основанной на реальных данных учета и контроля. Таким образом, очевидно повышение внимания партнеров и конкурентов, а также государственных органов к предоставляемой сельскохозяйственными организациями информации. В свою очередь и сами субъекты нуждаются в такой информации. Все это подтверждает актуальность исследования.

В ходе изучения концептуальных основ выявлено, что состав основных средств сельскохозяйственных организаций включает наряду с традиционными видами объекты групп: «Продуктивный скот» и «Земельные угодья».

Специфика производственной деятельности предприятий сельскохозяйственной отрасли влияет на систему учета и контроля объектов основных средств, что сказывается в свою очередь на информационном обеспечении.

Рассмотрение характеристики сельскохозяйственной организации - ООО «Агропредприятие» позволило сделать следующие выводы.

Расширение производственной деятельности общества привело к устойчивой тенденции роста объемов продаж и доходов организации на протяжении трех лет.

Эффективная финансовая политика обеспечила снижение дебиторской задолженности и увеличение кредиторской задолженности, что ведет к росту оборачиваемости средств в расчетах. Ежегодный прирост стоимости основных средств свидетельствует о возобновлении основных фондов за счет их приобретения, что эффективно отражается на снижении затрат и повышении производительности.

Изучение порядка учета основных средств подтвердило достаточно высокий уровень организации документального оформления наличия и движения основных средств, отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Вместе с тем, проведенный анализ положений учетной политики и имеющейся практики отражения затрат на восстановление основных средств, позволил разработать рекомендации по созданию и использованию ремонтного фонда, что будет способствовать равномерному включению затрат в себестоимость продукции.

Также рекомендовано учитывать классификационные группы основных средств в сельскохозяйственных организациях с целью обеспечения аналитичности информации по каждой группе, для чего целесообразно открыть к синтетическому счету 01 «Основные средства» соответствующие субсчета первого и второго порядка.

Исследование информационного обеспечения аудита основных средств позволило сформулировать следующее определение: «информационное обеспечение аудита основных средств представляет собой совокупность данных, отражающих состояние и движение указанных объектов, используемых в качестве аудиторских доказательств или для их получения, а также на основе которых возможно принятие экономических решений».

Изучение методики проведения аудита основных средств позволило выделить основные этапы организации информационного обеспечения аудита, источники получения информации. Также установлено, что специфика хозяйственной деятельности является одним из субъективных факторов, влияющих на состав и оценку информационных источников в части их полноты, достоверности, актуальности, своевременности.

В ходе исследования установлено, что используемые сельскохозяйственными организациями методики оценки и амортизации основных средств не учитывают специфику сложившихся рыночных условий, отраслевую специфику. Это позволило выявить взаимосвязь между стратегическими целями, выбираемыми способами оценки основных средств и способами начисления по ним амортизации, а также установить их влияние на финансовые результаты. В качестве дополнительных факторов, влияющих на финансовые результаты могут рассматриваться различные варианты первоначальной оценки объектов и способы начисления амортизации (помимо линейного).