

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ Г.В.
ПЛЕХАНОВА»**

Факультет Экономики

Кафедра Экономики и права

«Допустить к защите»

Заведующий кафедрой

Экономики и права
(название кафедры)

Волков Андрей Юрьевич
(Ф.И.О. зав. кафедрой)

«_____» _____ 2018 г.

Выпускная квалификационная работа

Направление/Специальность 38.03.01 «Экономика»

(шифр направления/специальности)

(наименование направления/специальности)

профиль/специализация/магистерская программа «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

ТЕМА Учет и контроль движения основных средств в организациях
государственного сектора (на примере ГУ ЯО «Центр бухгалтерского учета»)

Выполнил студент Синявин Сергей Андреевич

(фамилия, имя, отчество)

Группа ЭК-41

Научный руководитель выпускной
квалификационной работы

Зборовская Елена Борисовна, к.э.н., доцент
(Ф.И.О., степень, звание, должность)

(подпись)

Автор _____

(подпись)

Ярославль – 2018

Содержание

Введение.....	5
1. Теоретические основы учета и контроля основных средств в организациях госсектора.....	8
1.1. Понятия, классификация, оценка основных средств.....	8
1.2. Нормативно-правовое регулирование учета и контроля основных средств ...	25
1.3. Функции и методы осуществления контроля	33
2. Бухгалтерский учет движения основных средств на примере Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета»	42
2.1. Экономико-организационная характеристика ГУ ЯО ЦБУ	42
2.2. Документальное оформление операций с основными средствами	50
2.3. Учёт движения объектов основных средств и отражение операций в отчетности	61
3. Контроль учета основных средств на примере Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета»	77
3.1. Источники информации и методические приемы проверки.....	77
3.2. Планирование проверки. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	82
3.3. Методика проверки основных средств	88
Заключение	97
Список использованных источников.....	101
Приложение А – Рабочий план счетов бухгалтерского учета.....	105
Приложение Б – Положение о внутреннем контроле.....	109
Приложение В – Положение об инвентаризации имущества и обязательств...117	
Приложение Г – Приказ о проведении инвентаризации №73.....	122
Приложение Д – Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов №83.....	123

Приложение Е – Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов
№224.....124

Приложение Ж – Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов №91203.....	132
Приложение З – Акт о приеме-передаче объектов нефинансовых активов №1137.....	140
Приложение И – Инвентарная карточка учета нефинансовых активов №120..	142
Приложение К – Инвентарная карточка учета нефинансовых активов №134..	144
Приложение Л – Инвентарная карточка учета нефинансовых активов №183..	146
Приложение М – Инвентарная карточка учета нефинансовых активов №183..	148
Приложение Н – Инвентарная карточка учета нефинансовых активов №.....	150
Приложение О – Журнал операций №4 расчетов с поставщиками и подрядчиками за ноябрь 2017 года.....	152
Приложение П – Журнал операций №4 расчетов с поставщиками и подрядчиками за декабрь 2017 года.....	155
Приложение Р – Журнал операций №7 по выбытию и перемещению нефинансовых активов за ноябрь 2017 года.....	158
Приложение С – Журнал операций №7 по выбытию и перемещению нефинансовых активов за декабрь 2017 года.....	161
Приложение Т – Ведомость начисленной амортизации №131.....	164
Приложение У – Ведомость начисленной амортизации №2.....	165
Приложение Ф – Оборотная ведомость за 4-й квартал 2017 года.....	167
Приложение Х – Главная книга за ноябрь 2017 года.....	176
Приложение Ц – Главная книга за декабрь 2017 года.....	184
Приложение Ч – Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов.....	196
Приложение Ш – Пояснительная записка на 1 января 2018 года.....	205
Приложение Щ – Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета на 1 января 2018 г.....	211

Приложение Э – Справка о наличии имущества и обязательств на забалансовых счетах.....	217
Приложение Ю – Отчет о финансовых результатах деятельности на 1 января 2018 Г.....	220
Приложение Я – Сведения о движении нефинансовых активов на 1 января 2018 Г.....	223
Приложение 1 – Учетная политика ГУ ЯО «Центр бухгалтерского учета».....	224

Введение

Отчетность организаций государственного сектора всегда является объектом особо пристального внимания, так как данные организации расходуют средства, которые формируются рядовыми гражданами. В связи с этим необходимо, чтобы отчетность была отображена правильно и в достаточном объеме. В настоящее время значительно активизировался процесс реформирования бухгалтерского учета основных средств субъектов государственного сектора. К таким субъектам относятся органы государственной власти, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами, государственные академии наук, а также государственные (муниципальные) учреждения [23, с.14].

В последние годы проводились масштабные мероприятия по совершенствованию бюджетного процесса, в связи с чем с 1 января 2018 года вступил в силу федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ «Основные средства». С этого момента его положения стали обязательны к применению для всех организаций государственного сектора.

Учет основных средств представляет один из главных разделов бухгалтерского учета, так как данные активы являются значительной частью материально–технического обеспечения организации [26, с.56].

Актуальность темы работы заключается в том, что организации госсектора стали первыми, кто начал использовать федеральные стандарты бухгалтерского учета. В связи с этим возник вопрос в удобности новых стандартов, а также в способности организаций к их применению.

Целью выпускной квалификационной работы явилось представление методологии, практики учета и контроля объектов основных средств, а также анализ наличия и движения данных объектов на примере Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета».

Исходя из поставленной цели в работе были определены и решены следующие **задачи**:

- 1) рассмотрены теоретические аспекты, такие как: понятие, классификация и оценка основных средств;
- 2) описана нормативно–правовая база в отношении учета и контроля основных средств в государственных организациях;
- 3) отражены функции и методы осуществления контроля;
- 4) изучен порядок бухгалтерского учета движения основных средств на примере Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета».

Объектом исследования явился бухгалтерский учет движения основных средств Государственного учреждения «Центр бухгалтерского учета».

Предметом исследования выступила совокупность теоретических, организационных и практических аспектов учета основных средств в организациях госсектора.

При выполнении работы **теоретико–методологической базой** послужили:

1. Нормативно-правовые источники, такие как:
 - Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
 - Приказ Минфина России «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»;
 - Приказ Минфина России «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства».

2. Труды отечественных авторов, таких как: Вахрушина М. А., Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С., Савина А.А. и др.

3. Информационной базой послужила бухгалтерская отчетность Государственного учреждения «Центр бухгалтерского учета» за 2017–2018 гг., первичная учетная документация, бухгалтерские регистры.

На основании работы была опубликована статья в международном научно-практическом журнале «Экономика и социум».

Глава 1. Теоретические основы учета и контроля основных средств в организациях госсектора

1.1 Понятия, классификация, оценка основных средств

Прежде чем перейти к рассмотрению теоретических вопросов в отношении основных средств, автор определил состав организаций государственного сектора, привел определение бюджетного учета и его задачи.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» в организации государственного сектора входят: государственные (муниципальные) учреждения, государственные органы и органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов [4].

Более подробный перечень организаций государственного сектора содержится в Федеральном законе «О некоммерческих организациях» [5], где описаны типы государственных, муниципальных учреждений, такие как:

1. Автономные некоммерческие организации – это организации, созданные как Российской Федерацией, так и ее субъектами или муниципальными образованиями цель которых заключается в выполнении работ, оказании услуг по осуществлению полномочий государственных органов, а также органов местного самоуправления, предусмотренных законодательно в следующих сферах:

- науки;
- образования;
- здравоохранения;
- культуры;
- средств массовой информации;
- социальной защиты;
- занятости населения;

– физической культуры и спорта и других сферах.

2. Бюджетные учреждения также являются организациями некоммерческого характера, которые были созданы как Российской Федерацией, так и ее субъектами, и муниципальными образованиями для выполнения работ, услуг с целью обеспечения реализации предусмотренных законодательством полномочий государственных и муниципальных органов.

3. Казенные учреждения – как государственные, так и муниципальные учреждения, которые занимаются оказанием государственных услуг, выполнением работ и исполнением государственных функций для того чтобы обеспечить реализацию полномочий государственных органов, предусмотренных законодательством, чья деятельность осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы [2, ст.6].

Некоторые отличия приведенных типов организаций госсектора автор описал в таблице 1.

Таблица 1 – Отличительные характеристики организаций госсектора [31, с.35]

Признак	Казенные	Бюджетные	Автономные
Сфера деятельности	Достижение целей создания учреждения	Услуги в сферах образования, медицины, спорта, культуры, занятости населения и иных сферах	
Осуществление приносящей доход деятельности и распоряжение полученными от нее средствами	Может заниматься такой деятельностью, если такое право предусмотрено в учредительных документах. Доходы, от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет	Могут осуществлять деятельность подобного рода лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которого оно создано. Деятельность должна соответствовать этим целям и быть указана в учредительных документах. Доходы и приобретенное за счет этих доходов имущество, поступают в распоряжение учреждения	
Распоряжение имуществом	Не вправе отчуждать имущество	Вправе распоряжаться имуществом, за исключением недвижимого и ценного движимого имущества, распоряжение которым осуществляется с согласия собственника	
Заключение крупных сделок	С согласия учредителя		С предварительного одобрения

		наблюдательного совета учреждения
--	--	--------------------------------------

Продолжение таблицы 1

Ответственность по обязательствам	Отвечает денежными средствами, а при их недостаточности по долгам отвечает собственник	Отвечает имуществом (кроме недвижимого и особо ценного), собственник не отвечает по обязательствам учреждения	Отвечает имуществом (кроме недвижимого и особо ценного), собственник не отвечает по долгам учреждения
Органы управления	Руководитель, назначенный учредителем	Руководитель, назначенный учредителем и одобренный наблюдательным советом	
Финансовое обеспечение	На основании бюджетной сметы	Субсидии из соответствующего бюджета	Субсидии из соответствующего бюджета и иные не запрещенные федеральными законами источники
Конкретные правила применения Единого плана счетов, в том числе по объектам учета	Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н	Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н	Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н
Денежные средства	Операции с бюджетными средствами осуществляются через лицевые счета	Операции с поступающими ему средствами осуществляются через лицевые счета, которые открываются в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта РФ	Могут открывать счета как в кредитных организациях, так и территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах субъектов РФ
Финансовые вложения	Могут осуществляться	Не вправе размещать денежные средства на депозитах в кредитных организациях, а также совершать сделки с ценными бумагами	Могут осуществлять иные виды деятельности в случае если такая деятельность служит для достижения целей, ради которых оно создано

Таким образом рассмотрев состав организаций, которые относятся к госсектору, далее автор раскрыл сущность бюджетного учета.

Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства [2].

Исходя из вышеприведенного определения, автор сформировал собственное понимание данного вопроса. Бюджетный учет – это инструмент для получения систематизированной информации об исполнении бюджетов (о формировании, распределении и расходовании бюджетных средств).

К задачам бюджетного учета относятся:

1. Формирование своевременной, достоверной и в тоже время полной информации в отношении:

- активов и обязательств учреждений;
- исполнения ими бюджетов.

2. Осуществление контроля за соответствием законодательству организациями госсектора, в ходе своей деятельности, состоянием принадлежащих им активов и выполнением своих обязательств.

3. Обеспечение отчетностью о состоянии активов, обязательств, а также об исполнении бюджетов.

Ведение бюджетного учета является неотъемлемой частью организаций государственного сектора при осуществлении своей деятельности.

Объектами бюджетного учета являются:

1. Нефинансовые активы – активы, находящиеся в собственности как Российской Федерации, ее субъектов так и муниципальных образований, которые могут классифицироваться как:

- основные средства;
- нематериальные активы;

- непроизведенные активы;
- материальные запасы;
- имущество государственной (муниципальной) казны и иные виды материальных ценностей;
- фактические вложения в объекты нефинансовых активов;
- затраты на производство готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг.

2. Финансовые активы:

- денежные средства учреждения;
- средства на счетах бюджетов;
- средства на счетах органов, которые осуществляют кассовое обслуживание исполнения бюджетов;
- финансовые вложения;
- расчеты с дебиторами;
- дебиторская задолженность и др.

3. Обязательства учреждения:

- по расчетам (с контрагентами такими как: кредиторы, подрядчики, поставщики, также по платежам в бюджеты и др.);
- по внутренним расчетам между главным распорядителем и получателем средств;
- по расчетам по операциям единого счета бюджета в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов;
- по внутренним расчетам по поступлениям в бюджет и по выбытию средств из бюджета между органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов и др. [33, с.10].

Рассмотрев вопрос о составе организаций государственного сектора, а также раскрыв определения бюджетного учета, его задач и объектов, автор перешел к рассмотрению понятия, классификации и оценки основных средств.

Согласно Федеральному стандарту «Основные средства», основные средства – это являющиеся активами материальные ценности независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования субъектом учета на праве оперативного управления (праве владения и (или) пользования имуществом, возникающем по договору аренды (имущественного найма) либо договору безвозмездного пользования) в целях выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета [16].

Исходя из определения, автор отметил, что к основным средствам не могут относиться предметы (независимо от их стоимости), которые служат меньше 12 месяцев, это могут быть материальные объекты имущества, которые относятся к материальным запасам, находящиеся в пути или числящиеся в составе незавершенных капитальных вложений, а также готовой продукцией, либо товарами.

Кроме этого к основным средствам не могут относиться:

- а) произведенные активы;
- б) имущество, составляющее государственную (муниципальную) казну;
- в) материальные ценности, в том числе объекты недвижимого имущества, предназначенные для продажи и (или) учитываемые в составе запасов, а также материальные ценности, в том числе объекты незавершенного строительства, числящихся в составе капитальных вложений;
- г) биологические активы.

К основным средствам можно отнести объекты, которые определяются как: сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, здания, измерительные и регулирующие приборы и устройства, транспортные средства, вычислительная техника, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь, а также принадлежности и др. [20].

Совокупность активов, которые классифицируются, как основные средства, данные по которым раскрываются в бухгалтерской отчетности обобщенным показателем, являются группой основных средств. К таким группам относятся:

- а) жилые помещения;
- б) нежилые помещения (здания и сооружения);
- в) машины и оборудование;
- г) транспортные средства;
- д) инвентарь производственный и хозяйственный;
- е) многолетние насаждения;
- ж) инвестиционная недвижимость;
- з) основные средства, не включенные в другие группы [16].

Автор отмечает, что в связи с нововведениями, а именно вступлением в силу приказа Минфина России № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства»», из категории основных средств выделили сразу две группы объектов: биологические активы, если они служат для производства биопродукции, и предназначенная для продажи недвижимость. То есть появилось новое понятие – «Инвестиционная недвижимость» [16].

Инвестиционная недвижимость – объект недвижимости, а также движимое имущество, составляющее с указанным объектом единый имущественный комплекс, находящийся во владении или пользовании субъекта учета с целью получения платы за пользование имуществом и увеличения стоимости недвижимого имущества, но не предназначенные для выполнения возложенных на субъект учета государственных полномочий, осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета или продажи [16].

Также автор отметил, в случае если один и тот же объект недвижимости используется для осуществления деятельности бюджетной организации и в то

же время сдается в аренду сторонней организации, то такой объект не будет классифицироваться, как инвестиционная недвижимость, а будет принят к учету, как основное средство.

Для установления детализации подлежащих учету групп основных средств необходима классификация данных объектов. Благодаря классификации становится возможным осуществить развернутое ведение аналитического учета, а также усиление контроля по местам нахождения основных средств. Кроме этого, классификация основных средств имеет важное значение для создания научно обоснованной системы синтетического и аналитического учета и получения более достоверной информации [28, с.256].

Классификация основных средств может осуществляться по следующим признакам:

- 1) по составу и назначению;
- 2) по степени использования;
- 3) по правовой принадлежности;
- 4) в зависимости от целевого назначения;
- 5) по амортизационной группе;
- 6) по степени их воздействия на предмет труда;
- 7) по принадлежности к земле и способности к перемещению;
- 8) по отраслям экономики.

Автор привел пример классификации основных средств по составу и назначению, которая является основой аналитического учета (рисунок 1).

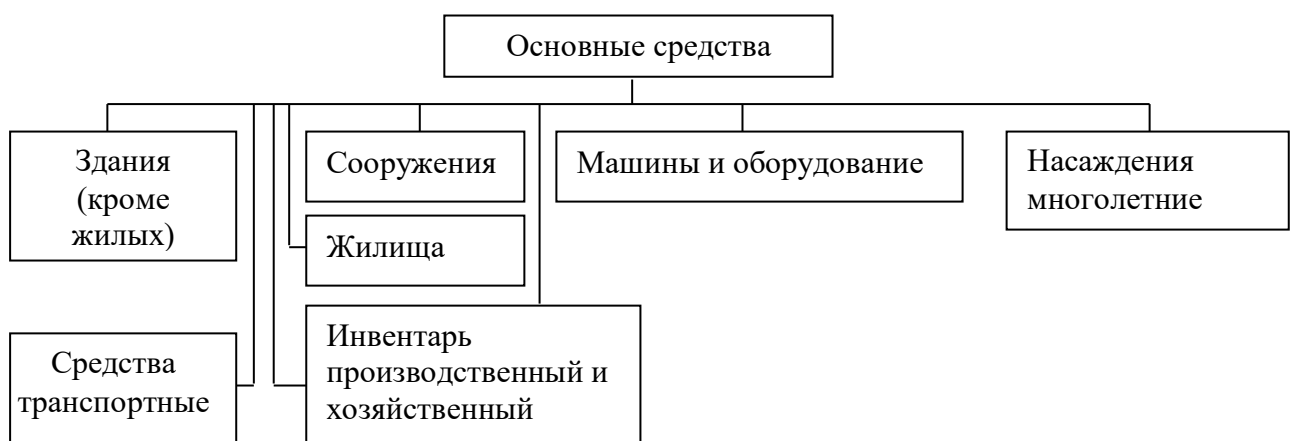


Рисунок 1 – Классификация основных средств по составу и назначению

Классификацию основных средств для целей бюджетного (бухгалтерского) учета организации госсектора производят в соответствии с общероссийским классификатором основных фондов (далее – ОКОФ). Такая классификация лежит в основе построения счета 010100000 «Основные средства». К нему открываются укрупненные группы счетов и аналитические счета в соответствии с классификацией основных средств. Существуют следующие аналитические группы (рисунок 2):



Рисунок 2 – Структура счета 10100 «Основные средства»

Недвижимое имущество учреждения может включать:

1. Жилые здания и помещения – это целые здания или определенные его части, которые используются полностью или главным образом как места проживания. Кроме зданий к данной классификационной группе относятся: плавучие дома; приспособленные для проживания баржи; передвижные дома, исторические памятники, идентифицируемые как жилье, общая жилая площадь которых занимает не менее 50% от всей площади которую можно использовать;

2. Здания (за исключением жилых) – объектом классификации данного вида основных фондов является каждое отдельно стоящее здание, а также отдельные сооружения, снабженные всеми необходимыми устройствами, которые составляют с ним одно целое. В данную группу относятся, гаражи, склады и промышленные здания, здания для проведения развлекательных

мероприятий коммерческие (в том числе торговые) здания, гостиницы, рестораны, школы, больницы, расходы, связанные с передачей прав собственности на землю;

3. Сооружения – это инженерно–строительные объекты, созданные с помощью строительно–монтажных работ. Данные объекты, прочно связаны с землей. В данную группу относятся автомобильные, железные дороги, магистрали, улицы, взлетно–посадочные полосы аэродромов, сооружения, предназначенные для отдыха;

4. Транспортные средства – это средства передвижения, которые служат для перемещения людей и груза. В данную группу относятся железнодорожный подвижной состав, морские, водные и воздушные суда, и прочие виды транспортных средств;

5. Прочие основные средства – к этой группе относятся предметы технического назначения, которые принимают участие в производственном процессе, но при этом не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям, как пример хозяйственный инвентарь.

Также существуют категории основных средств такие, как особо ценное и иное движимое имущество. Особо ценное движимое имущество – это движимое имущество, при отсутствии которого деятельность организаций госсектора будет существенно затруднена. Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации, в данную категорию может относиться имущество, которое соответствует следующим требованиям [19]:

а) движимое имущество, автономных и бюджетных учреждений, балансовая стоимость которого находится в интервале:

– для федеральных от 200 до 500 тысяч рублей;

– для учреждений субъекта Российской Федерации от 50 до 500 тысяч рублей;

– для муниципальных от 50 до 200 тысяч рублей.

б) иное движимое имущество, которое отнесено к определенному виду особо ценного движимого имущества, федеральными органами исполнительной власти, госорганами субъектов Российской Федерации и местной администрацией;

в) имущество, для которого законодательно установлен особый порядок отчуждения.

Иное движимое имущество учреждения – это движимое имущество, при отсутствии которого деятельность организаций госсектора не будет существенно затруднена.

Согласно Федеральному закону «О финансовой аренде (лизинге)», к предметам лизинга могут относиться любые непотребляемые вещи: предприятия, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество.

Представив классификацию основных средств, автор перешел к изучению вопросов теории в отношении оценки основных средств.

В бухгалтерском учете материальные ценности признаются в составе основных средств если существует условие, что субъектом учета прогнозируется получение экономических выгод от ее использования или же она обладает полезным потенциалом, а также первоначальную стоимость материальной ценности как объекта бухгалтерского учета можно надежно оценить [31, с.59].

Автор отмечает, что под полезным потенциалом понимается возможность использовать объект для выполнения государственных функций, то есть оказания услуг, погашения обязательств или имеется возможность обменивать объект на другие активы.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, это может быть отдельный конструктивно обособленный предмет либо обособленный комплекс конструктивно–связанных предметов.

Инвентарному объекту в обязательном порядке присваивается инвентарный номер, при этом необходимо учитывать положения федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», а также Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти [16].

Оценка основного средства имеет важное значение при постановке на баланс инвентарного объекта, а также дальнейшей его эксплуатации. Принцип единства и реальности оценки является главенствующим фактором в организации учета основных средств. Объект основных средств принимается к бюджетному учету с момента признания по первоначальной стоимости.

Первоначальная (фактическая) стоимость основных средств – это величина, которая строго зафиксированная в учете, служащая для принятия к бухгалтерскому учету основных средств при их приобретении, сооружении и изготовлении, внесении учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации, дарении и в других случаях [30, с.79].

На рисунке 3 автор изложил расходы, включающиеся в первоначальную стоимость основного средства при его приобретении, изготовлении, сооружении.



Рисунок 3 – Формирование первоначальной стоимости основных средств

В случае, если основное средство получено безвозмездно, то есть в результате совершения необменной операции, его первоначальной стоимостью будет являться справедливая стоимость.

Кроме этого справедливая стоимость основных средств будет являться первоначальной, в случае приобретения объектов путем мены на иные активы [16].

Автор отметил, что под справедливой стоимостью понимается денежная сумма, которой будет достаточно для приобретения активов или исполнения обязательств при совершении сделки, при этом существуют обязательные условия такой сделки:

1. Стороны хорошо осведомлены об условиях совершения сделки;
2. Действительно желают совершить такую сделку;
3. Стороны друг от друга независимы.

Справедливая стоимость является более объективной стоимостью для оценки денежного потока, ожидаемого в будущем, по сравнению с расходами. Это можно объяснить тем, что она отражает текущую ситуацию на рынке с использованием всей существующей информации. Кроме того, справедливая стоимость также является наилучшей основой для сопоставления информации об активах [34].

В первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются:

- а) затраты на открытие новых производств;
- б) затраты на внедрение новых продуктов или услуг;
- в) затраты на ведение деятельности на новом месте или с новой группой потребителей услуг (включая затраты на обучение персонала);

г) операционные убытки, понесенные субъектом учета до момента достижения соответствия уровня доходов от платы за пользование инвестиционной недвижимостью (арендной платы) уровню доходов, запланированному при признании объекта инвестиционной недвижимости в составе группы основных средств;

д) административные, общехозяйственные и прочие общие накладные расходы;

е) затраты на выполнение операций, сопутствующих строительству или созданию объекта основных средств, но не являющихся необходимыми для доставки объекта к месту назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования [16].

Изменение первоначальной стоимости может производиться в следующих случаях:

- 1) Достройка;
- 2) Дооборудование;
- 3) Реконструкция;
- 4) Модернизация;
- 5) Частичная ликвидация;
- 6) Переоценка.

Последующая оценка объектов основных средств

Если объект основных средств требует замены каких-либо отдельных частей, затраты по их замене, включаются в стоимость объекта в тот момент, когда они возникли. При этом стоимость основных средств уменьшается на стоимость заменяемых частей.

Основные средства, предназначенные для отчуждения не в пользу организаций государственного сектора, отражаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости, которая определяется по методу рыночных цен, который заключается в сравнении сумм заключенных сделок по аналогичным объектам, осуществляемых на рынке, на дату проведения оценки [32, с.32].

Результат переоценки до справедливой стоимости, подлежит отдельному отражению в бухгалтерском учете и содержится в бухгалтерской отчетности в составе финансового результата текущего периода.

После признания активов как основных средств, в бухгалтерском балансе государственного учреждения такие объекты отражаются в 1 разделе «Нефинансовые активы», по остаточной стоимости. При этом суммы накопленных убытков от обесценения и амортизации подлежат отдельному отражению в учете.

Остаточной стоимостью основных средств называется разность первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации.

Расчет годовой суммы амортизации основных средств, находящихся в распоряжении организаций государственного сектора может производиться:

1. Линейным методом: расчет производится путем умножения балансовой стоимости объекта на норму амортизации, сама норма амортизации определяется исходя из срока полезного использования основного средства, начисления производят ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы с 1 числа месяца, который следует за месяцем принятия к учету объекта в качестве основного средства;

2. Методом уменьшаемого остатка: в этом случае годовую сумму амортизации необходимо определять исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, которая рассчитывается из срока полезного использования этого объекта с применением повышающих коэффициентов, которые не могут быть выше 3;

3. Пропорционально объему продукции: начисление суммы амортизации основывается на ожидаемой производительности актива или ожидаемом использовании. При данном методе во время остановки производства продукции с участием основного средства, сумма амортизации для такого объекта может быть равна нулю [16].

Существуют следующие особенности начисления амортизация на объекты основных средств:

а) если стоимость объекта основных средств больше 100 000 рублей амортизация начисляется в соответствии выбранным методом и рассчитанными нормами;

б) если стоимость объекта основных средств находится в диапазоне до 10 000 рублей включительно, кроме объектов библиотечного фонда, амортизацию по такому объекту не начисляют. Первоначальная стоимость подлежит списанию с балансового учета с одновременным отражением объекта основных средств на забалансовом счете;

в) на объект библиотечного фонда стоимостью до 100 000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100% первоначальной стоимости в момент выдачи его в эксплуатацию;

г) на иные объекты основных средств стоимость которых находится в рамках от 10 000 до 100 000 рублей включительно начисление амортизации происходит в момент выдачи его в эксплуатацию, размер которой равен 100% первоначальной стоимости [16].

Срок полезного использования основных средств – период, использования объекта в деятельности учреждения для тех целей, ради которых оно было создано, получен или приобретен. Срок полезного использования и начисления амортизации определяется исходя из:

1. Законодательства РФ, устанавливающего сроки полезного использования имущества в целях начисления амортизации;

2. Рекомендаций, содержащихся в документах производителя, при отсутствии в законодательстве РФ норм;

3. В случаях отсутствия в законодательстве и в документах производителя срока полезного использования – на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов, принятого с учетом:

- ожидаемого срока использования этого объекта и физического износа;
- других ограничений использования объекта;
- гарантийного срока использования объекта;
- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации.

Начисленная сумма амортизации отражается на счете 10400 «Амортизация», содержащем аналитические коды группы и вида синтетического счета, изображенные на рисунке 4.

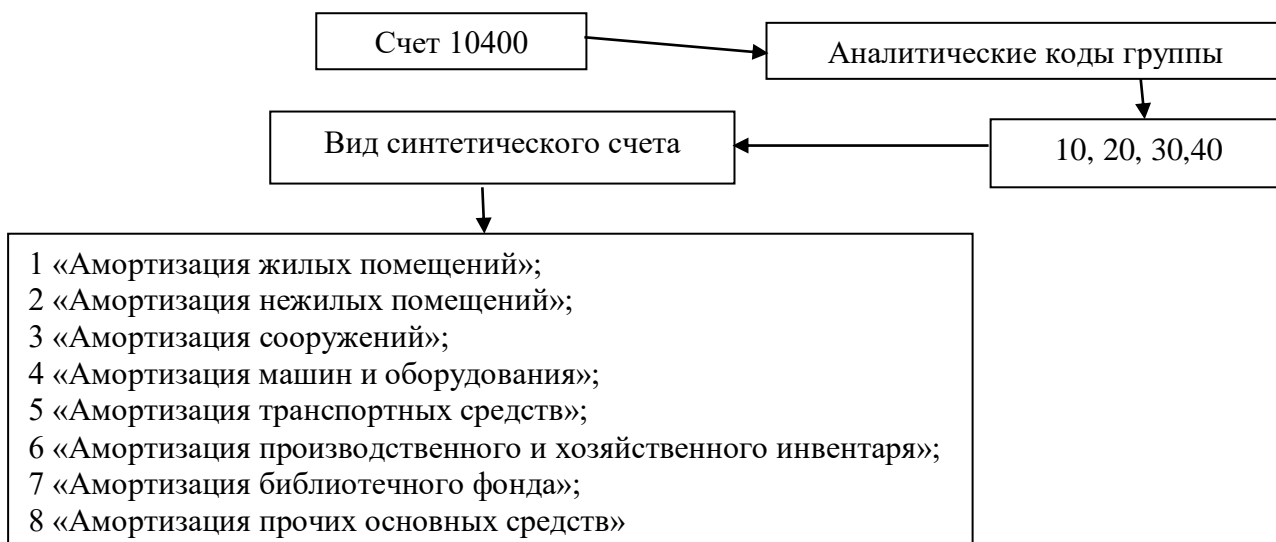


Рисунок 4 – Структура счета 10400 «Амортизация»

Аналитический учет начисленной амортизации ведется в оборотной ведомости по нефинансовым активам.

Операции по амортизации отражаются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов [34].

В случае переоценки объекта основных средств сумма накопленной амортизации, рассчитанная на дату переоценки, учитывается одним из следующих способов, который должен быть закреплен в учетной политике госучреждения:

а) пересчет накопленной амортизации, в этом случае накопленная амортизация, рассчитанная на дату переоценки, подлежит пересчету

пропорционально изменению первоначальной стоимости таким образом, чтобы его остаточная стоимость после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Данный способ предусматривает увеличение балансовой стоимости и накопленной амортизации на одинаковый коэффициент таким образом, чтобы при их суммировании получить переоцененную стоимость;

б) накопленная амортизация, исчисленная на дату переоценки, вычитается из балансовой стоимости объекта основных средств, после чего остаточная стоимость пересчитывается до переоцененной стоимости. При данном способе накопленная амортизация, рассчитанная до проведения переоценки, будет отнесена на уменьшение балансовой стоимости объекта [6].

На основании вышеизложенного автор сделал вывод, что под организациями госсектора понимаются казенные, бюджетные и автономные учреждения, цель которых состоит в реализации государственных полномочий. Отличительной чертой бюджетного учета является его направленность на получение информации об исполнении бюджетов для дальнейшей разработки государственной политики. Из основных средств были выделены две категории, такие как биологические активы и инвестиционная недвижимость. Также появилось новое требование к основным средствам, которое заключается в обладании полезным потенциалом. Кроме этого для начисления амортизации на основные средства, в бюджетный учет были добавлены два способа: способ уменьшаемого остатка и пропорционально объему продукции.

Таким образом раскрыв понятия основных средств, а также представив их классификацию и изучив порядок оценки основных средств, автор перешел к описанию существующей нормативно–правовой базы в отношении основных средств.

1.2 Нормативно–правовое регулирование учета и контроля основных средств

Прежде чем перейти к рассмотрению действующего нормативно–правового регулирования в области учета и контроля основных средств в организациях государственного сектора, автор представил историческое развитие бюджетного учета.

Прообразом бюджетного учета явились общие и городские сметы, сведения о которых датируются с 1645 года. В то время составление, рассмотрение, утверждение и использование таких смет велось без строго составленных общих правил, такое положение длилось до 1862 года [27, с.345].

В то время существовали областные казначейства, которые занимались ведением бухгалтерского учета, посредством городских смет. Главное казначейство находилось в Санкт–Петербурге [2, с.347].

Развитие бюджетного учета можно разделить на четыре этапа (рисунок 5).



Рисунок 5 – Этапы развития бюджетного учета в России

Первые три этапа можно характеризовать периодами становления учета, последний же этап – это этап совершенствования, который можно разделить на три периода:

1. Период плановой экономики. Разработка внедрение инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР № 61 – введена в действие с 01.01.1988 г. прекратила свое действие в 1993 году;

2. Период перехода к рыночной экономике. Разработка внедрение инструкции № 122 – введена в действие с 01.01.1994 г., была признана незаконной в 1998 году. Затем инструкция № 107н, которая просуществовала с 2000 по 2005 год;

3. Период сближения национальных стандартов с международными. Были разработаны и внедрены инструкции:

- от 26.08.2004 г. № 70н – введена в действие с 01.01.2005 г.
- от 10.02.2006 г. № 25н – введена в действие с 01.01.2006 г.
- от 30.12.2008 г. № 148н – введена в действие с 01.01.2009 г.
- от 01.12.2010г. №157н. – введена в действие с 01.01.2011 г.
- от 16.12.2010 № 174н (для бюджетных учреждений); от 23.12.2010 № 183н (для автономных учреждений); от 06.12.2010 № 162н (для казенных учреждений) – введены в действие с 01.01.2011 г.

Автор отметил, что значительный вклад в процесс приближения к международным стандартам вносят федеральные стандарты бухгалтерского учета, часть из которых уже действует для организаций госсектора, а именно:

- от 31.12.2016 № 256н «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»;
- от 31.12.2016 № 260н «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- от 31.12.2016 № 259н «Обесценение активов»;
- от 31.12.2016 № 257н «Основные средства»;

– от 31.12.2016 № 258н «Аренда».

Основной принцип национального бухгалтерского учета – это нормативное, законодательное регулирование бухгалтерской практики.

Бюджетный учет и составление бюджетной отчетности ведутся в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Бюджетным и Налоговым кодексами Российской Федерации [2; 3; 4].

Согласно Бюджетному кодексу Российской Федерации можно выделить пять уровней правового регулирования, которые состоят из соподчиненных друг другу правовых актов (рисунок 6) [2].

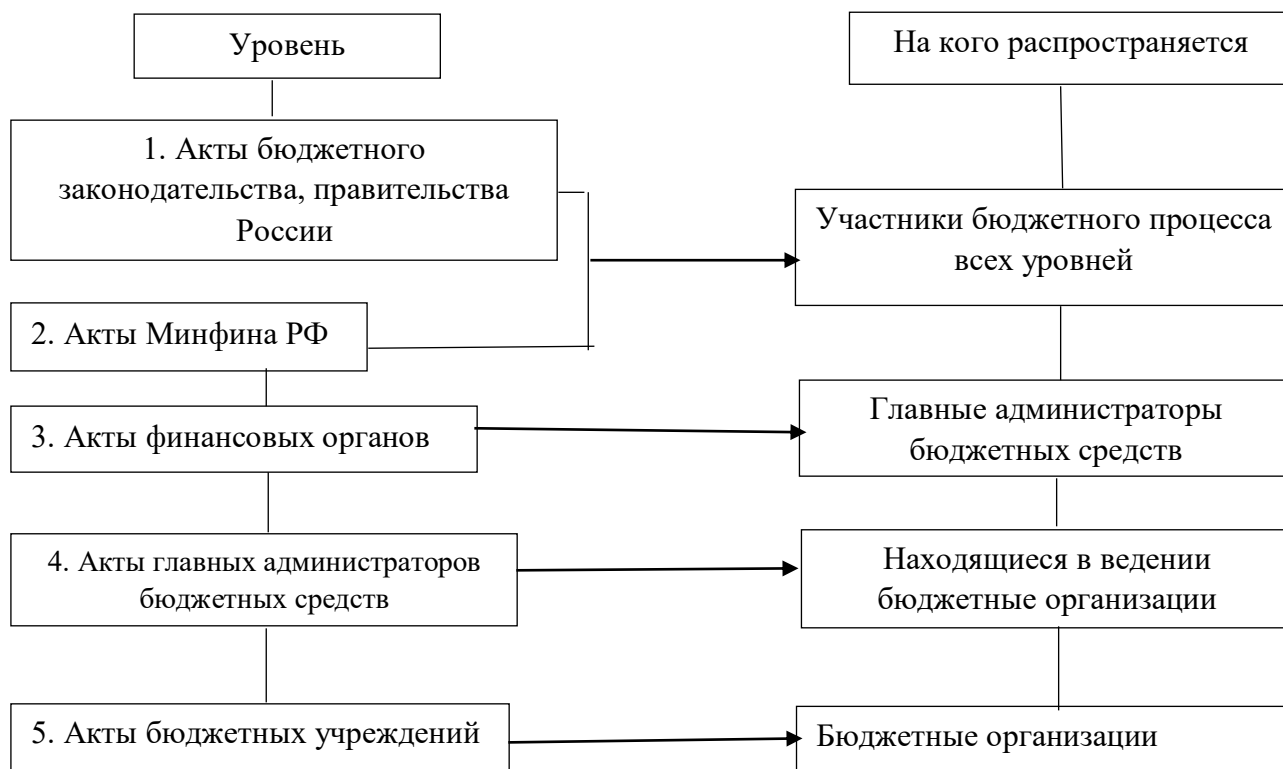


Рисунок 6 – Уровни правового регулирования бюджетного учета и отчетности [22, с.13]

Таким образом, более подробный состав уровней правового регулирования выглядит следующим образом:

1) Законодательный, включает Бюджетный кодекс, Федеральные законы, указы президента Российской Федерации и постановления Правительства;

2) Нормативный федеральный, включает акты Минфина российской Федерации, которые устанавливают единую методологию и стандарты бюджетного учета и отчетности;

3) Нормативный отраслевой, включает правовые акты, издаваемые финансовыми органами, занимающимися организацией исполнения бюджетов и государственных внебюджетных фондов. Примером являются акты, которые вводят дополнительные специализированные формы отчетности и устанавливающие формы регистров бюджетного учета;

4) Методический, включает ведомственные акты, обеспечивающие детализацию финансовой информации;

5) Организационный, включает внутренние акты учреждений (приказы руководителя, график документооборота, положение об инвентаризации и др.).

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» к документам, регулирующим ведение бухгалтерского учета, относятся [4]:

1. Федеральные стандарты;
2. Отраслевые стандарты;
3. Рекомендации в области бухгалтерского учета;
4. Стандарты экономического субъекта.

В данный перечень не был включен такой нормативный документ, как сам Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и ряд других федеральных законов, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации и некоторые документы, которые регламентируют организацию и ведение бухгалтерского учета госучреждений [33, с.6].

Для отражения нормативно–правового регулирования в отношении основных средств автор представил сводную таблицу по уровням всего нормативного регулирования (таблица 2).

Таблица 2 – Классификация уровней нормативного регулирования бухгалтерского учета организаций госсектора

Уровень	Содержание	Документы данного уровня в области регулирования учета основных средств
Федеральный уровень регулирования	Федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации и др.	Кодексы: Бюджетный [2]; Налоговый [3]; Федеральный закон «О некоммерческих организациях» [5]; Постановления Правительства: «О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества» [19]; «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [18].
	Федеральные стандарты, устанавливающие специальные требования к бухгалтерскому учету государственных (муниципальных) учреждений	Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению [6]; Приказы Минфина России: «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» [16]; «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» [17].
Отраслевой уровень регулирования	Отраслевые стандарты, которые устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности государственных (муниципальных) учреждений	Приказы Минфина России: «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» [13]; «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» [11]; «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» [14]; «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и

		<p>Инструкции по его применению» [7]; «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»; «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»;</p> <p>«Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» [8].</p>
--	--	---

Продолжение таблицы 2

Рекомендации в области бухгалтерского учета	принимаются с целью правильного применения федеральных и отраслевых стандартов для государственных (муниципальных) учреждений	Приказ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [10].
Стандарты экономического субъекта	предназначенные для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета	Учетная политика организации государственного сектора. Рабочий план счетов организации государственного сектора. Типовая корреспонденция счетов организации государственного сектора. График документооборота организации государственного сектора. План инвентаризации организации государственного сектора.

Федеральный уровень регулирования в отношении основных средств

Рассматривая данный уровень, автор отметил, что для организаций государственного сектора существенное значение в области правового регулирования основных средств имеет, в первую очередь, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», который содержит правила отражения операций по учету основных средств [4].

Законодательным актом, касающимся основных средств, выступает и Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая), на который опираются при начислении амортизации, исчислении расходов и определении стоимости амортизируемого имущества [3].

В этот уровень также входит Бюджетный кодекс, имеющий существенное значение в отношении инвестиций в объекты основных средств [2, ст.79].

Кроме этого данный уровень содержит возможность разработки федеральных стандартов, устанавливающих специальные требования к бухгалтерскому учету для организаций госсектора экономики. В отношении основных средств такая разработка была существенно дополнена, вступлением в силу нескольких федеральных стандартов.

К данному уровню регулирования в первую очередь относят Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных и муниципальных органов, и других учреждений госсектора, а также инструкцию к нему [6]. Эти документы содержат весь необходимый перечень положений по ведению бюджетного учета, кроме информации о составе и порядке составления отчетности.

Одним из наиболее важных документов этого уровня в отношении основных средств явился Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства». Данный документ раскрыл понятия, признание, оценку основных средств, а также вопросы в отношении амортизации, обесценения, прекращения признания и раскрытия информации в отчетности об основных средствах [16].

Также немаловажным является нововведенный Федеральный стандарт «Аренда». В котором раскрыта классификация объектов учета аренды, разъяснил вопросы в отношении представления объектов учета аренды в бухгалтерском учете как арендатора, так и арендодателя имущества, и особенности отражения объектов учета аренды по справедливой стоимости и разъяснил информацию, которая должна быть отражена в отчетности [17].

Отраслевой уровень

На этом уровне важное значение имеет приказ «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти» [11]. Кроме этого в данный уровень включаются Планы счетов бухгалтерского учета бюджетных и автономных учреждений, а также инструкции к ним [26, с.49].

Также автор отметил важность такого документа, как Приказ «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» [14].

Рекомендации в области бухгалтерского учета

По мнению автора, к данному уровню можно отнести Приказ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [10].

Стандарты экономического субъекта

В этот уровень можно также отнести положение о внутреннем контроле.

Таким образом, рассмотрев нормативно-правовое регулирование бюджетного учета в отношении основных средств, автор отметил, что все перечисленные нормативно–правовые изменения касательно основных средств при их грамотной практической реализации позволяют достичь качественно новой учетной и отчетной информации организаций госсектора. Но вместе с тем нововведения требуют значительного увеличения затрат на ведение учета и умение применять профессиональное суждение бухгалтеров ведущих свою деятельность в госсекторе [33, с.11].

Далее в работе автором были изложены теоретические аспекты осуществления контроля основных средств.

1.3 Функции и методы осуществления контроля

В отношении определения, что такое контроль, автор придерживается мнений С.О. Шохина и Л.И. Ворониной. Они трактовали контроль как одну из функций управления, которая представляет из себя систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта, цель которой состоит в оценке эффективности и обоснованности принятых управленческих решений, а также определения этапа реализации таких решений, определения отклонений и неблагоприятных ситуаций, о которых необходимо вовремя проинформировать соответствующие органы, которые уполномочены принимать меры для улучшения состояния дел [27, с.13].

Контроль подразделяется на общегосударственный, независимый и внутрихозяйственный финансовый контроль.

Общегосударственный финансовый контроль

Ниже автор представил общепринятые функции государственного контроля (рисунок 7).

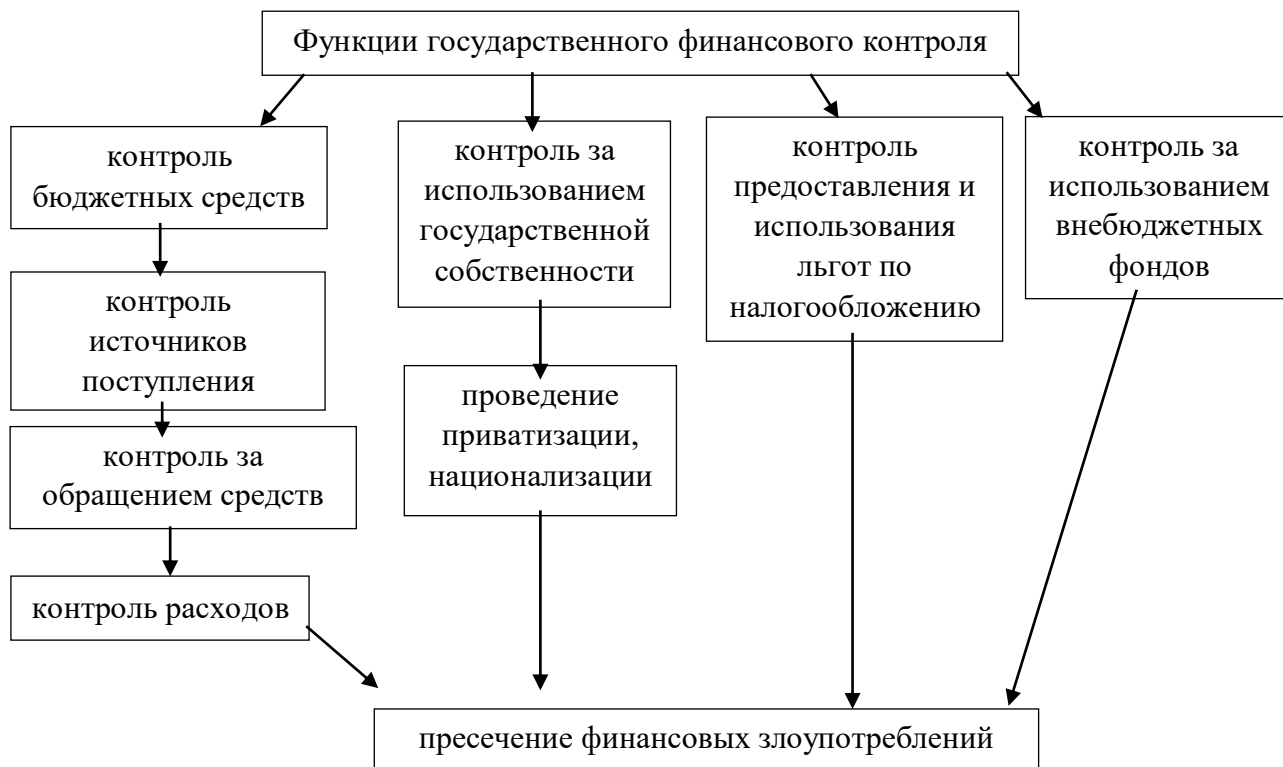


Рисунок 7 – Функции государственного финансового контроля

Согласно Бюджетному кодексу государственный финансовый контроль подразделяется на:

1. Внешний – проводится Счетной палатой и контрольно–счетными органами;
2. Внутренний – проводится Федеральным казначейством, а также органами государственного финансового контроля;
3. Предварительный – его цель состоит в предупреждении и пресечении нарушений, посредством обсуждения проектов, таких как законы о бюджете и другие проекты по бюджетным вопросам, а также их утверждение;
4. Текущий контроль – осуществляется посредством изучения различных вопросов по исполнению бюджетов в ходе парламентских слушаний, на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных органов,

представительных органов местного самоуправления и в связи с запросами депутатов;

5. Последующий – производится после исполнения бюджетов, для того чтобы установить законную обоснованность их исполнения, а также достоверность учета и отчетности, посредством изучения и утверждения отчетов об исполнении бюджетов [2; 27, с.23].

Ниже автор представил состав государственных органов, которые осуществляют функции контроля (таблица 3).

Таблица 3 – Государственные органы и их контрольные функции

Наименование органа	Контрольные функции
Контрольное управление Президента Российской Федерации	Занимается контролем деятельности федеральных органов контроля и надзора, исполнительных органов, а также занимается рассмотрением обращений и жалоб граждан.
Министерство финансов Российской Федерации	Занимается внутренним контролем за движением бюджетных средств, и исполнением бюджетов, организует финансовый контроль, проверяет юридических лиц.
Федеральное казначейство	Осуществляет предварительный и текущий контроль по ведению операций со средствами бюджета. Координирует работу исполнительных органов
Федеральная налоговая служба	Проверяет полноту и своевременность поступления платежей в бюджет
Главные распорядители, распорядители бюджетных средств	Занимаются проверками государственных организаций, находящихся в их подчинении.
Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований	Проводят финансовые проверки по операциям с бюджетными средствами распорядителей и получателей таких средств.

К методам государственного контроля относятся:

1) Проверка, документальной и фактической законности совершения операций, а также достоверности бухгалтерского учета и отчетности за конкретный период.

Ниже автор представил приемы документального и фактического контроля, которые встречаются в контрольной практике (рисунок 8).



Рисунок 8 – Приемы документального и фактического контроля

2) Ревизия – проверка совокупной деятельности объекта контроля, которая производится посредством проведения контрольных действий путем документального и фактического изучения комплекса совершенных финансов–хозяйственных операций на их законность, достоверность и правильность отражения информации в отчетности. Ревизию принято делить на несколько видов, представленных на рисунке 9.



Рисунок 9 – Классификация ревизионных проверок

Ревизию основных средств принято делить на несколько этапов, для наглядности автор представил этапы ревизии в таблице (таблица 4).

Таблица 4 – Этапы проведения ревизии основных средств

Этап	Содержание
Анализ структуры и использования основных фондов	Определение структуры основных фондов и ее классификации. Составление таблицы характеризующей изменения в составе основных средств. Оценка состояния основных средств. Определение фондоотдачи и фондоемкости. Определение износа. Анализ использования мощности, каждого оборудования. Изучается динамика всех показателей, таких как выполнение плана по уровню и причинам отклонений.
Ревизия поступления основных средств	Анализ и проверка имеющихся планов, таких как приобретения ОС, капитальные вложения, и ввода в действие. Оценка системы планирования. изучение документов и анализ точности определения первоначальной стоимости.
Ревизия сохранности основных средств	Проверка качества проведения инвентаризаций, полноты и своевременности закрепления ОС за материально ответственными лицами, достоверности данных отчетности о наличии ОС. А также выборочная проверка документального оформления. Проверка

	соблюдения сроков и порядка проведения обязательных инвентаризаций. оформление результатов инвентаризации.
Ревизия изменения стоимости основных средств	Формальная и содержательная проверка работ, проводимых в целях восстановления ОС. Проверка расхода материалов с данными документов на отпуск и накладных. Проверка обоснованности переоценки, изучение правильности применения индексов для переоценки, документального подтверждение существующих цен на рынке в отношении ОС при прямом пересчете стоимости, наличия лицензии у организации, которая занималась переоценкой.

Продолжение таблицы 4

Ревизия внутреннего размещения основных средств	Проверка целесообразности перемещения предметов, своевременности и полноты оприходования предметов. Проверка причин, по которым при вводе в эксплуатацию ОС не были переданы в подразделение–получатель, а также ответственных за размещение ОС лиц.
Ревизия ремонта основных средств	Ревизия как среднего, так и капитального ремонта ОС, в том числе и ОС, сданных в аренду. Проверка причин порчи, аварии, поломки.
Ревизия консервации основных средств	Проводится экономическая оценка действий по консервации ОС.
Ревизия аренды основных средств	Проверка экономической целесообразности арендных операций. Расчет эффективности переданных в аренду ОС, Проверка документов по аренде ОС.
Ревизия выбытия основных средств	Проверка законности и необходимости продажи ОС, изучение условий договора. Сплошная проверка операций дарения ОС. При этом проверяется каждый случай преждевременной ликвидации по ОС, по которым не закончилась амортизация. Проверка лиц, которые входят в ликвидационную комиссию.

3) Обследование, заключается в анализе и оценке конкретной сферы детальности объекта контроля.

4) Санкционирование операций, заключается в одобрении посредством проставления разрешающей подписи после проведения проверки документов, которые были представлены для осуществления финансовых операций. При этом проверка проводится на наличие таких документов и их соответствие требованиям, которые регулируют бюджетные правоотношения, а именно бюджетное законодательство и другие нормативно правовые акты [2].

Независимый финансовый контроль

Для повышения эффективности функционирования рынка капитала, а также для возможности спрогнозировать последствия тех или иных экономических решений, необходим независимый финансовый контроль, задачей которого является обеспечение достоверности информации. Данный

вид контроля проводится аудиторскими организациями, посредством аудиторской проверки [27, с.33].

Аудит рассматривается в качестве специфического вида контроля, наделенного следующими характеристиками (рисунок 10).

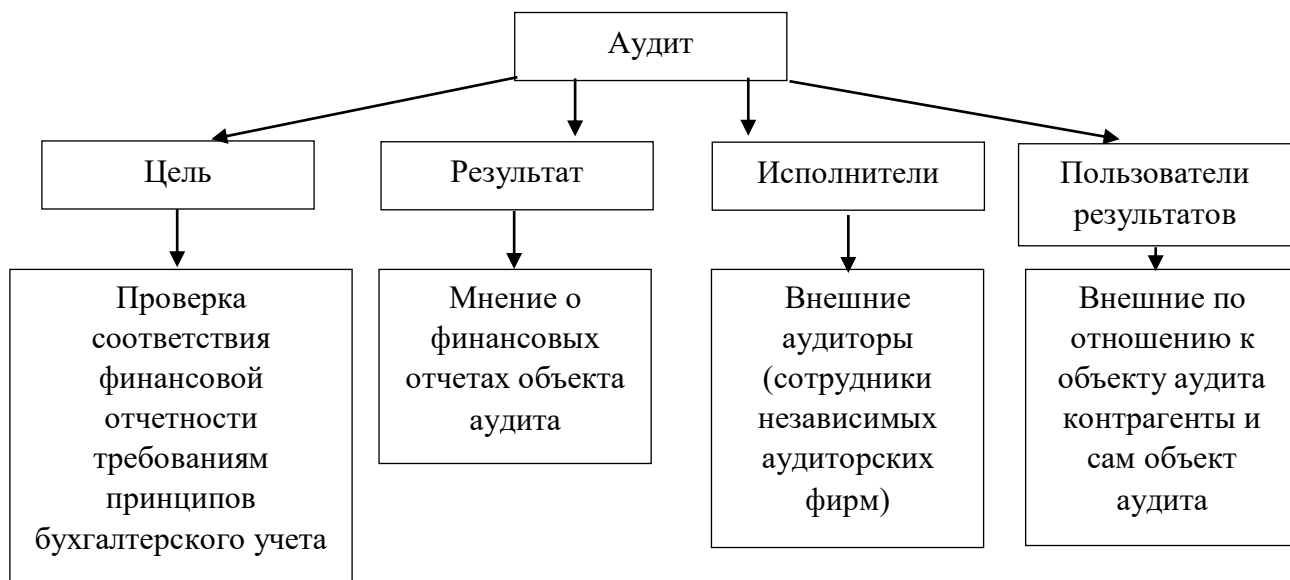


Рисунок 10 – Характеристики аудита

При проведении аудита основных средств составляют и документально оформляют программу аудита, которая определяет характер, промежуток времени, за которое он должен быть проведен и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана аудита. Программа аудита — это своеобразный набор инструкций необходимых аудитору, который выполняет проверку, а также программа служит средством для контроля выполнения работы.

Внутрихозяйственный финансовый контроль

При осуществлении внутрихозяйственного контроля необходимо обращать внимание на процедуры контроля. Процедуры контроля — это правила и методы, которые были разработаны администрацией с целью достижения уверенности в том, что:

1) Все хозяйственные операции, которые совершает экономический субъект были зарегистрированы полностью и точно;

2) Ошибки возникающие в ходе ведения дел, а также регистрации данных по ним оперативно обнаруживаются;

3) Целостность данных обеспечивается регистрами учета или электронными файлами;

4) Доступ к активам и документам, которые непосредственно связаны с ними, ограничен.

Процедуры контроля позволяют достичь уверенности в том, что цели контроля будут достигнуты и будет получена надежная информация [27, с.50].

Автор посчитал целесообразным представить процедуры внутрихозяйственного контроля в виде сводной таблицы (таблица 5).

Таблица 5 – Процедуры внутрихозяйственного контроля

Процедуры контроля	Содержание
Контроль полноты данных	<ul style="list-style-type: none"> • проверка нумерации первичных документов в момент совершения операций; • проверка данных посредством проверочных сумм; • сравнение данных по операциям из различных источников; • согласование входных данных с показателями, других документов.
Контроль точности данных	<ul style="list-style-type: none"> • арифметическая проверка; • анализируются остатки по счетам, номера и даты введенных документов, значения показателей и суммы.
Контроль разрешения операций	<ul style="list-style-type: none"> • проверка документооборота; • санкционирование операций; • определение лиц, уполномоченных на совершение различных операций; • визуальный осмотр товарно–материальных ценностей в момент их поступления и отпуска, сравнение их количества и содержания, а также состояния с данными первичных документов.
Контроль сохранности активов и записей	создание контрольно–пропускной системы в организации, которая позволит обеспечить надёжность на высоком уровне, а именно установка средств охраны, периодическое проведение внутренних ревизий и инвентаризации.
внутрихозяйственные проверки	Изучение, на предмет выполнения предписанных процедур контроля, посредством отчетов и докладных записок.

Таким образом контроль, это необходимая процедура по учету как активов, в том числе основных средств, так и обязательств. Благодаря ему удается добиться достоверности учетных данных, а также сохранности активов.

Грамотное проведение контроля повышает эффективность работы организации в целом и позволяет избежать убытков, которые бы возникли при его отсутствии.

Осветив в данной главе вопросы теории, автор пришел к выводу, что основные средства являются важнейшим инструментом для осуществления организациями госсектора своих функций, при этом нуждаются в постоянном контроле их наличия и состояния посредством осуществления внутренних проверок, аудита и ревизий. Также происходит постоянное развитие нормативно-правовой базы в отношении основных средств. Итогом такого развития в данный момент служат нововведенные федеральные стандарты, которые обеспечивают не только интеграцию бюджетного учета с налоговым и коммерческим, а также и приближение к международной практике учета.

Следующим этапом данной работы явилось изучение автором практики ведения бюджетного учета в отношении основных средств на примере Государственной организации Ярославской области «Центр бухгалтерского учета».

Глава 2. Бухгалтерский учет движения основных средств на примере государственного учреждения ярославской области «центр бухгалтерского учета»

2.1 Экономико–организационная характеристика Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета»

Государственное учреждение Ярославской области «Центр бухгалтерского учета» (далее по тексту – ЦБУ). Юридический адрес: 150000, Ярославская область, город Ярославль, улица Максимова, дом 7. Учреждение создано на основании постановления Правительства Ярославской области от 16 июня 2016 г. N 683–п [21]. Является казенным учреждением, цель которого заключается в обеспечении реализации предусмотренных законодательством функций органов исполнительной власти области, а также государственных учреждений области по ведению бюджетного учета и составлению бухгалтерской отчетности. Учредителем ЦБУ является департамент финансов Ярославской области.

Казенное учреждение является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс и лицевые счета. Предметом деятельности является оказание услуг с целью обеспечения полномочий учредителя в сфере реализации единой государственной финансовой, бюджетной, налоговой политики, управления государственными финансами Ярославской области.

Основными видами деятельности учреждения являются:

- осуществление бюджетного учета фактов хозяйственной деятельности, доходов, расходов и иных объектов учета;
- составление и представление налоговой отчетности, а также отчетности в государственные внебюджетные фонды;
- участие в проведениях инвентаризаций;
- хранение документов;
- оказание консультационной и методической помощи органам исполнительной власти Ярославской области;

- организация, проведение совещаний по вопросам ведения бюджетного учета;
- рассмотрение обращений физических и юридических лиц по вопросам, которые входят в его компетенцию.

Источниками формирования имущества ЦБУ является:

- имущество, закрепленное за ним на праве оперативного управления;
- бюджетные ассигнования и иные источники.

Источниками формирования финансовых ресурсов ЦБУ являются:

- бюджетные ассигнования;
- безвозмездные, благотворительные взносы и иные источники.

Казенное учреждение ведет налоговый учет и оперативный бухгалтерский учет результатов хозяйственной деятельности.

Для наглядности автор представил организационную структуру учреждения в виде рисунка 11.

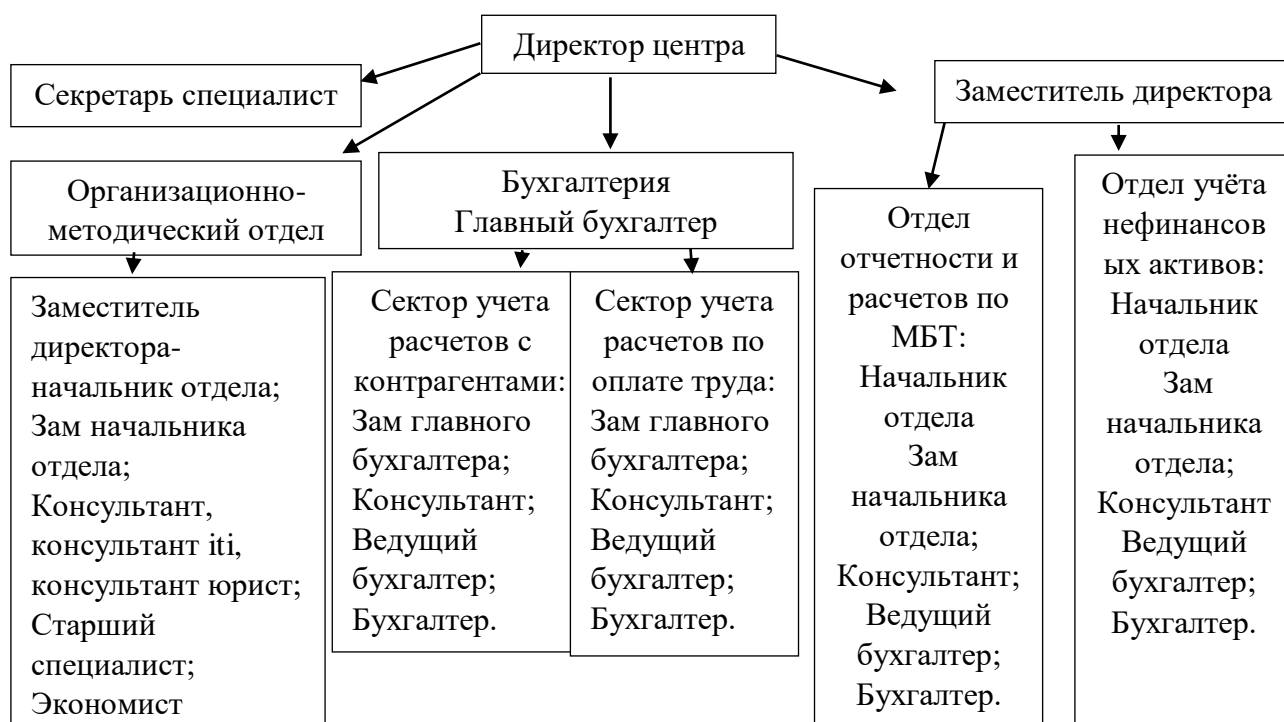


Рисунок 11 – Организационная структура ГУ ЯО «ЦБУ»

ЦБУ ведет бюджетный учет и составляет отчетность для органов исполнительной власти и государственных казенных учреждений (далее – ГКУ), представленных ниже (рисунок 12).



Рисунок 12 – Органы власти, для которых обязанности по ведению учета и составлению отчетности возлагаются на ЦБУ

В целях ведения бухгалтерского учета в Рабочем плане счетов (Приложение А) применяются следующие коды вида финансового обеспечения:

- 1 – деятельность, осуществляемая за счет средств областного бюджета;
- 3 – средства во временном распоряжении.

Рабочий план счетов бюджетного учета представлен в приложении 2.

Учет ведется с использованием программных продуктов:

- АС «Планирование»;
- АС «Бюджет»;
- АС «Смета»;
- ПП СУФД;
- Региональная комплексная информационная система РКИС;
- «Госуслуги»;
- ГИС «Государственные закупки Ярославской области».

Для отражения фактов хозяйственной жизни применяю унифицированные формы первичных учетных документов, которые утверждены Министерством финансов.

Отчетность ЦБУ, как учреждение (получатель бюджетных средств), созданное департаментом финансов (главный распорядитель средств) сдает ему по инструкции 191н.

Бюджетная отчетность составляется на следующие даты:

- месячная – на 1 число месяца, следующего за отчетным;
- квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года;
- годовая – на 1 января года, следующего за отчетным.

В состав отчетности, которую представляет ЦБУ, включаются следующие формы отчетов (рисунок 13).

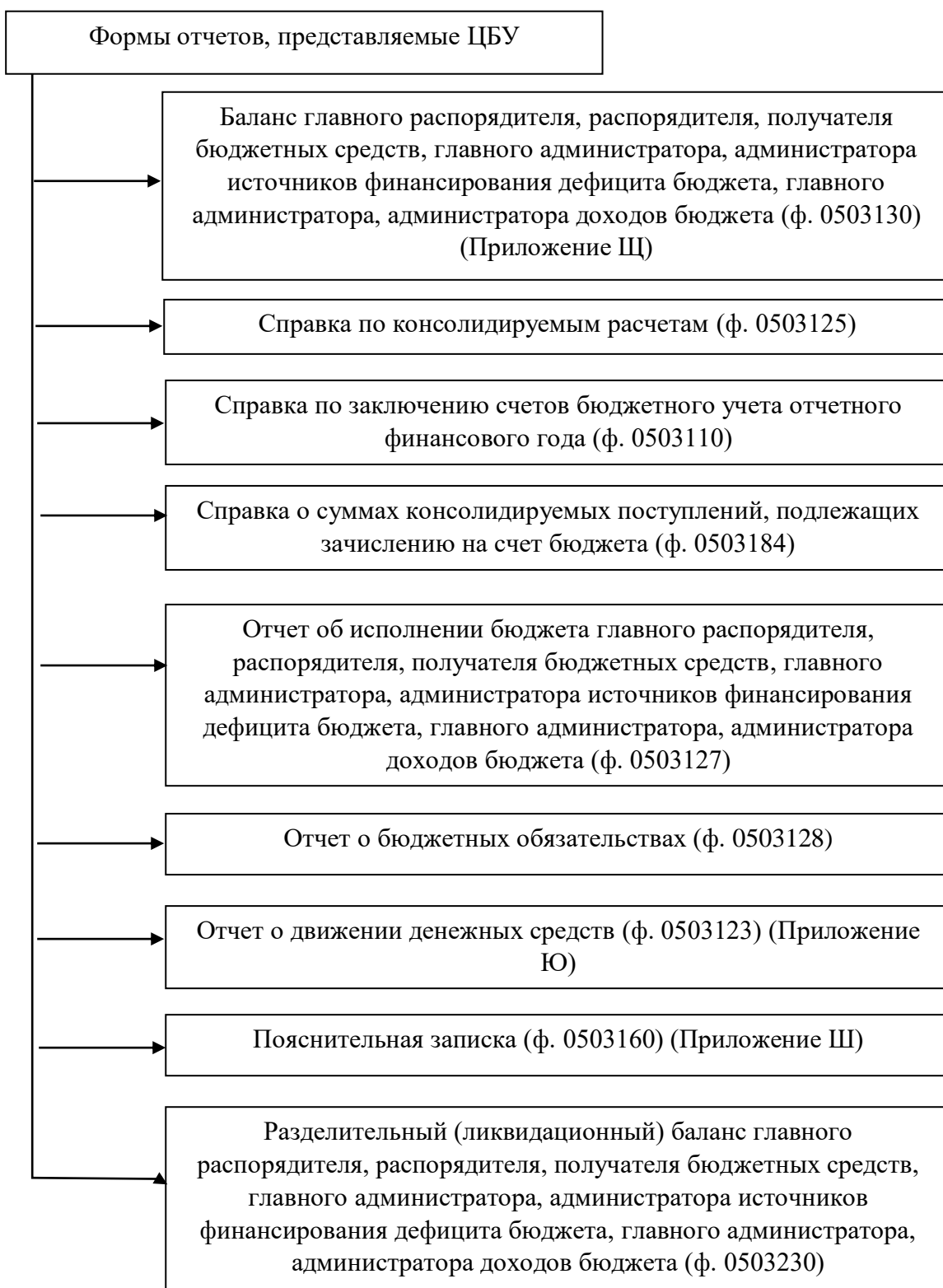


Рисунок 13 – Состав отчетности, представляемой ЦБУ

Для обоснования эффективности деятельности ЦБУ автором была проанализирована годовая отчетность за 2017 г. (таблица 6).

Таблица 6 – Анализ отчетности за 2017 г.

	1 января 2018 г. (Приложение Ш, Щ, Э, Ю)
Результаты деятельности учреждения	
Бюджетные ассигнования	25 274 700 руб.
Исполнение	85,5%
Лимиты бюджетных обязательств	25 274 700 руб.
Кассовый план	21 042 800 руб.
Кассовый расход	21 599 900 руб.
Исполнение	86,3%
Фактическое количество организаций, с которыми заключены соглашения и которые были переведены на централизованное ведение учета и составление отчетности	54 организации + 30 ГКУ которые получили доступ к единой платформе ведения учета (100% от запланированного показателя)
Штатная численность учреждения	45 человек (план 49 чел.)
Укомплектованность кадрами	90%
Заключено контрактов с поставщиками на конкурсной основе	4 контракта на сумму 2 600 000 руб.
Экономия в ходе проведения конкурсных процедур	216 600 руб.
Повышение квалификации сотрудников	18 (план 18)
Расходы на приобретение исключительных прав	619 815,72 руб.
Размер резерва на оплату отпусков	431 614,86 руб.
Балансовая стоимость ОС	3 541 672,54 руб.
Амортизация ОС	1 214 204,12 руб.
Износ ОС	34,3%
Кадастровая стоимость арендуемых помещений	14 228 563,09 руб.
Дебиторская задолженность	1 281,33 руб. (просроченная отсутствует)
Кредиторская задолженность	1 511 706,16 руб. (в том числе просроченная 464 329,66 руб.), по приносящей доход деятельности 798 542,86 руб.).
Исполнение принятых обязательств	Не исполнены на сумму 3 071 669,72 руб.

Согласно данным таблицы, исполнение бюджетных назначений составило 85,5% бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств и 86,3% доведенных объемов показателей кассового плана.

Основными причинами неисполнения бюджетных назначений явились:

– экономия средств фонда оплаты труда, обусловленная наличием в течение отчетного года значительного количества вакантных должностей (при штатной численности 24 единицы в первом полугодии 2017 года и 45 единиц – во втором полугодии среднесписочная численность работников составила 21 человек);

– финансирование принятых учреждением обязательств в пределах утвержденного кассового плана с учетом поступлений доходов в областной бюджет.

В отчетном году в соответствии с Планом–графиком передачи госорганами ведения бюджетного учета и составления отчетности, заключены соглашения и переведены на централизованное ведение учета и составление отчетности 54 организации, в том числе организован доступ к единой платформе ведения бухгалтерского учёта для 30 государственных казенных учреждения.

По состоянию на 01.01.2018 года балансовая стоимость основных средств (иного движимого имущества) составила 3 541 672,54 руб.

В отчетном году было безвозмездно получено в порядке внутриведомственных расчетов с учредителем основных средств общей балансовой стоимостью 1 581 080,20 руб., на момент передачи амортизация полученного имущества составляла 496 680,68 руб.

Амортизация основных средств на конец отчетного периода составила 1 214 204,12 руб. Таким образом, износ основных фондов составил 34,3%.

На основании заключенного госконтракта аренды недвижимого имущества для размещения работников ЦБУ, учреждению переданы в пользование помещения общей площадью 457,1 м², кадастровая стоимость которых составила 14 228 563,09 руб.

Кредиторская задолженность сложилась по следующим причинам:

- по увеличению стоимости основных средств 1 511,00 руб.,
- по увеличению стоимости материальных запасов – 1 850,00 руб.;

– в сумме 15 970,06 руб. по расходам на услуги связи, оказанные в декабре 2017 г.;

– в сумме 29 000,00 руб. по расходам на уборку помещений центра, в том числе просроченная задолженность – 14 500,00 руб.;

– в сумме 223 911,70 руб. по расходам на монтаж ЛВС и ОПС в здании центра, изготовление сертификатов ключей ЭП, повышение квалификации. Задолженность в размере 21 350,00 руб. является просроченной;

– в сумме 34 358,00 руб. по расходам на приобретение хозяйственного инвентаря, компьютерного оборудования, в том числе просроченная задолженность – 20 848,00 руб.;

– в сумме 37 169,10 руб. по расходам на приобретение канцелярских принадлежностей и расходных материалов к офисной технике, в том числе просроченная задолженность – 18 060,00 руб.;

– в сумме 71 729,89 руб. по страховым взносам на обязательное социальное страхование за ноябрь–декабрь 2017 года, в том числе просроченная – 33 824,47 руб.;

– в сумме 224 224,43 руб. по страховым взносам на обязательное медицинское страхование за ноябрь–декабрь 2017 года, из них просроченная задолженность – 72 880,64 руб.;

– в сумме 871 981,98 руб. по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за ноябрь–декабрь 2017 года, из них просроченная задолженность – 282 866,55 руб.

Причинами образования просроченной кредиторской задолженности являлось финансирование в пределах утвержденного кассового плана с учетом поступления доходов в областной бюджет.

Разница в показателях дебиторской задолженности на сумму 9 000,00 руб. и кредиторская задолженности на сумму 9 574,98 руб. объясняется поступлением денежных средств на восстановление расходов текущего финансового года.

Причинами неисполнения Центром своих обязанностей послужили две причины:

- экономия средств фонда оплаты труда;
- финансирование принятых учреждением обязательств в пределах утвержденного кассового плана с учетом поступлений доходов в областной бюджет.

Таким образом, можно сделать вывод, что ЦБУ в полной мере справляется с вверенными ему обязанностями, при этом активно занимается повышением квалификации работников, что необходимо в условиях быстро меняющейся информации и законодательства, в том числе и по основным средствам. Также необходимо отметить, что благодаря отбору поставщиков на конкурсной основе удается достичь значительной экономии денежных средств, что также характеризует ЦБУ с сильной стороны.

Рассмотрев характеристику ГУ ЯО «ЦБУ», автор перешел к изучению документов, которые являются основанием для отражения операций в бухгалтерском учете.

2.2 Документальное оформление операций с основными средствами

В данном разделе работы автор рассмотрел первичную учетную документацию, используемую для отражения движения основных средств, а также регистры учета основных средств и порядок организации синтетического и аналитического учета основных средств.

Согласно Федеральному закону №402 любые совершенные операции в хозяйственной жизни экономического субъекта, влияющие на его финансовое положение, должны быть оформлены первичными учетными документами, обязательные реквизиты которых автор представил ниже (рисунок 14) [4].



Рисунок 14 – Перечень обязательных реквизитов первичных документов

Для проведения внутреннего контроля, а также для улучшения обработки данных о процессах хозяйственной жизни, которые должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета, субъект учета на основе первичных документов составляет сводные учетные документы. Для организаций государственного сектора в отношении таких документов утверждено следующее:

- перечень унифицированных форм первичных учетных документов;
- перечень регистров бухгалтерского учета;
- методические указания по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета.

Для наглядности документального оформления первичными документами операций с основными средствами автор составил таблицу 7.

Таблица 7 – Первичные документы по учету движения основных средств

Наименование	№ формы	Применение
Акт о приеме–передаче	0504101	Необходим при оформлении операций связанных с

объектов нефинансовых активов (Приложение Д, Е, Ж, З)		приемом нефинансовых активов (приобретении, передаче, безвозмездной передаче, продаже) как одного, так и нескольких объектов.
---	--	---

Продолжение таблицы 7

Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	0504104	Должен составляться комиссией в случаях поступления и выбытия активов на основании решения такой комиссии, о необходимости списания объектов основных средств. Также служит основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию ОС.
Акт приема–сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств	0504103	Применяется для отражения в бюджетном учете ОС, которые были переданы для совершения ремонта, реконструкции, модернизации.
Акт о списании транспортного средства	0504105	Должен составляться комиссией в случаях поступления и выбытия транспортного средства. Применяется при оформлении одного объекта.
Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	0504102	Необходима для оформления и учета перемещения ОС, в структурных подразделениях или между материально ответственными лицами, внутри учреждения.

Акт о приеме–передаче объектов нефинансовых активов (ф. 0504101) (Приложение Д, Е, Ж, З). Не применяется при приобретении активов для государственных нужд и продажи государственного имущества.

Акт о списании объектов нефинансовых активов (ф. 0504104). К оформленному Акту прикладываются копии Инвентарных карточек учета нефинансовых активов (ф. 0504031) (Приложение И, К, Л, М, Н), которые формируются на дату составления Акта. Данный Акт должен содержать подписи членов комиссии по поступлению и выбытию активов.

После принятия надлежаще оформленного Акта о списании, который был утвержден руководителем, бухгалтер отражает бухгалтерские записи, которыми должны отражаться операции по списанию объектов в разделе «Отметка бухгалтерии о списании».

Согласно данному акту в инвентарной карточке, в разделе 3 «Движение объекта основных средств» производится отметка о выбытии.

Акт приема–сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (ф. 0504103). В нем

содержится информация о сроках проведения работ по договору, а также фактические сведения по основным средствам и расходам необходимым для их ремонта, реконструкции и модернизации.

Если такой ремонт выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый из которых остается в учреждении, а второй передается организации, которая проводила ремонт.

Данный акт должен содержать подписи членов приемочной комиссии или лица, который был назначен ответственным на приемку основных средств, а также подпись представителя организации, которая проводила ремонт. Затем акт утверждается руководителем учреждения или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Данные работ по ремонту вносятся в инвентарную карточку учета объекта нефинансовых активов (Приложение И, К, Л, М, Н).

Акт о списании транспортного средства (ф. 0504105). К акту необходимо прилагать копии инвентарных карточек, объектов, подлежащих списанию, которые формируются на дату оформления акта.

После оприходования такого акта, который был утвержден руководителем, бухгалтер отражает в учете записи, которыми должны быть отражены операции по списанию основных средств в разделе "Отметка бухгалтерии о списании".

Данный акт служит основанием для записи о выбытии объекта в третьем разделе инвентарной карточки учета нефинансовых активов (Приложение И, К, Л, М, Н).

Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов (ф. 0504102). Данная накладная должна выписываться передающей стороной в трех экземплярах и содержать подписи ответственных лиц структурных подразделений как получающей, так и передающей стороной.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у материально ответственного лица, передающей стороны, а третий экземпляр

должен быть передан материально ответственному лицу, которое принимает основное средство.

Данные о перемещении основных средств должны быть внесены в инвентарную карточку (Приложение И, К, Л, М, Н).

Для более наглядного описания регистров учета движения основных средств автор составил таблицу 8.

Таблица 8 – Регистры отражающие учет движения основных средств

Наименование	№ формы	Применение
Карточка (книга) учета выдачи имущества в пользование	0504206	Необходима для учета имущества, которое выдается в личное пользование работнику для выполнения служебных обязанностей.
Инвентарная карточка учета основных средств (Приложение И, К, Л, М, Н)	0504031	Используется для индивидуального учета ОС.
Инвентарная карточка группового учета основных средств	0504032	Используется для учета группы однородных ОС.
Оборотная ведомость по нефинансовым активам (Приложение Ф)	0504035	Используется для группировки данных по наличию и стоимости ОС, а также при проверке правильности записей по счетам аналитического учета с данными счетов Главной книги.

Карточка (книга) учета выдачи имущества в пользование (ф. 0504206). В данной карточке регистрируют имущество, выданное в пользование по наименованиям, которые отражены в графе 1, при этом указывают нормы выдачи, количество и срок пользования.

Когда происходит возврат имущества, регистрируют количество имущества по наименованиям, которые также отражаются в графе 1, с указанием количества, даты возврата и подписи лица, принявшего сданное работником имущество.

Инвентарная карточка учета нефинансовых активов (ф. 0504031) (Приложение И, К, Л, М, Н). Данную карточку необходимо открывать на каждый инвентарный объект. Ее заполнение осуществляется на основании

первичных учетных документов по поступлению объектов, а также акта о приеме–передаче объектов нефинансовых активов (Приложение Д, Е, Ж, З), Приходного ордера (ф. 0507207), паспортов заводов–изготовителей, технической и другой документации, которая характеризует объект.

В инвентарной карточке отражают информацию касательно изменения стоимости основного средства и его характеристик, также необходимо отразить ограничения по владению или пользованию.

Данную карточку формируют в виде электронного документа, который должен содержать электронную подпись, дату формирования. Также необходимо хранить и предоставлять копии инвентарных карточек на бумажном носителе, в следующих случаях:

- обязательно при закрытии инвентарной карточки;
- по требованию органов, осуществляющих контроль либо суда и прокуратуры.

На обратной стороне инвентарной карточки необходимо приводить сведения:

- о поступлении, выбытии, перемещении основного средства, а также в случае проведения ремонта (в том числе гарантийного);
- краткая индивидуальная характеристика основного средства;
- качественные и количественные показатели, а также перечень его составляющих предметов;
- на основании актов и приложенной технической документации отражают приспособления, принадлежности и важнейшие пристройки.

Инвентарные карточки надлежит регистрировать в Описи инвентарных карточек (Приложение Ч). Лица, на которых лежит ответственность за хранение основных средств, ведут Инвентарные списки нефинансовых активов.

Структура инвентарного номера объекта основных средств определяется на основании утвержденных рекомендаций Методологического совета по бюджетному учету при Губернаторе области из семи разрядов:

- 1 разряд – код вида деятельности (вид финансового обеспечения),
- 2–3 разряд – код аналитического счета (аналитический код счета) единого плана счетов,
- 4–7 разряд – порядковый инвентарный номер.

Автор представил пример структуры инвентарного номера из инвентаризационной описи по объектам нефинансовых активов (Приложение Ч) в таблице 9.

Таблица 9 – Инвентарный номер основных средств

Наименование	код	Инвентарный номер
Компьютер в сборе: системный блок, клавиатура, мышь, монитор	101.34	1.34.0001
Холодильник INDESIT SB 185	101.36	1.36.0001
Шкаф бухгалтерский металлический 2–х секционный	101.36	1.36.0026

Инвентарная карточка группового учета нефинансовых активов (ф. 0504032). Основанием для её открытия служит акт о приеме–передаче объектов нефинансовых активов, а на основе акта о списании осуществляется закрытие инвентарной карточки.

Оборотная ведомость по нефинансовым активам (ф. 0504035) (Приложение Ф). Данную ведомость необходимо составлять ежемесячно по всем объектам основных средств в стоимостном и количественном выражении. Третий лист оборотной ведомости можно использовать в качестве вкладного листа.

Также оборотная ведомость необходима для ведения аналитического учета по счетам амортизации основных средств, отражения движения амортизационных сумм, связанных с ее начислением и списанием.

Записи в ведомости осуществляются путем отражения, входящего сальдо по каждому основному средству.

В Оборотной ведомости подсчитываются обороты и выводятся остатки на конец месяца.

Синтетический учет операций по движению основных средств ведется:

1. в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (Приложение Р, С) где операции, связанные с основными средствами, отражаются по первоначальной стоимости или увеличенной первоначальной стоимости в связи с затратами на реконструкцию, достройку, модернизацию и другими затратами;

2. в журнале по прочим операциям – в которой заносятся данные по операциям, с основными средствами, которые не подлежат отражению в журнале операций по выбытию и перемещению.

Аналитический учет операций по движению основных средств производится на инвентарных карточках в разрезе вида имущества и лица ответственного за него. Для осуществления контроля соответствия учетных данных по основным средствам, находящимся у материально ответственных лиц, с данными бюджетного учета составляется оборотная ведомость по нефинансовым активам (Приложение Ф).

Для наглядности документооборота по учету движения основных средств автор посчитал целесообразным представить документооборот в виде рисунка 15.

Автором было отмечено, что под документооборотом понимается движение документов в организации с момента их создания до момента сдачи в архив.

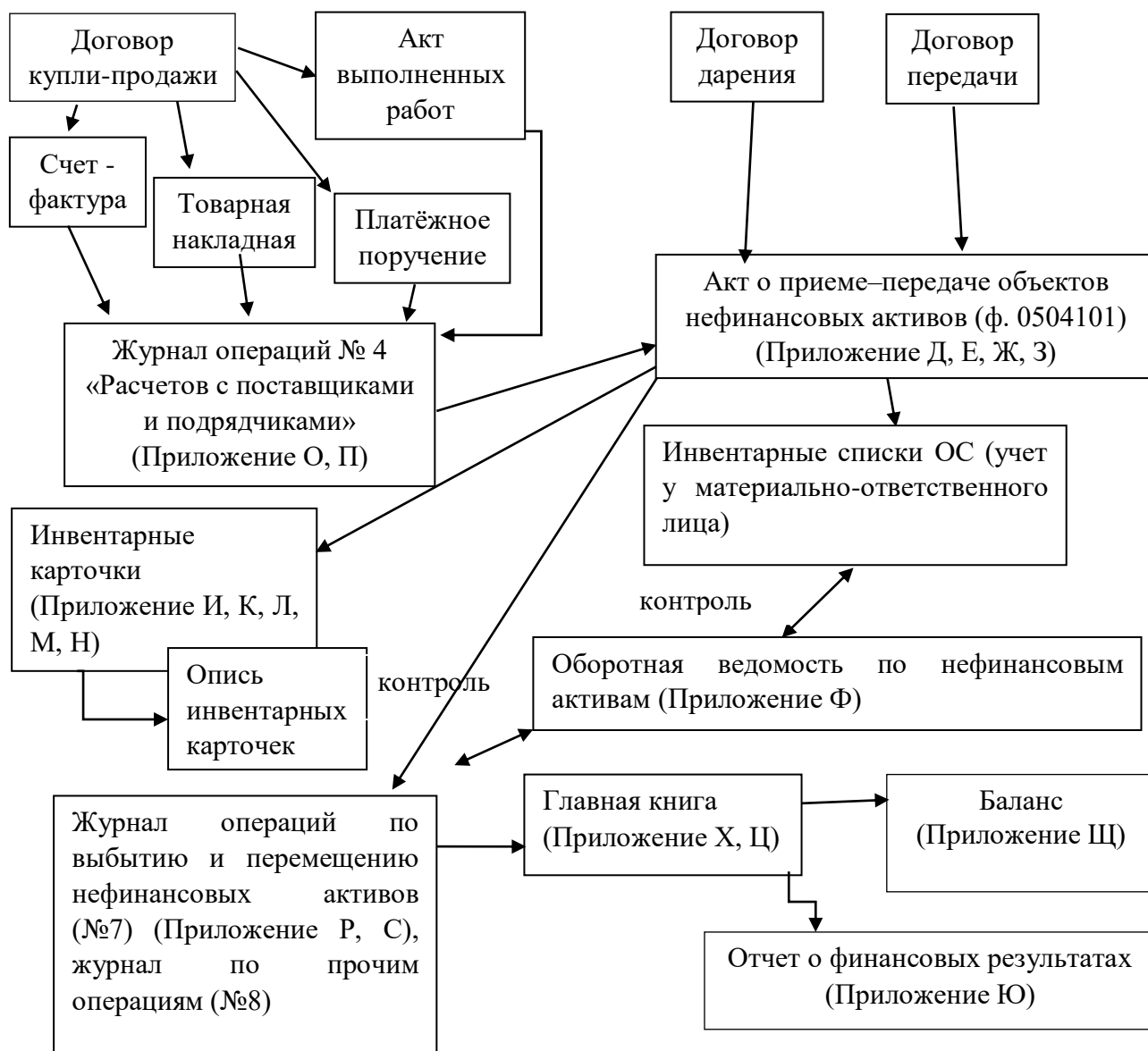


Рисунок 15 – Документооборот по учету движения основных средств в ГУ ЯО «ЦБУ»

Для оформления списания объектов основных средств, пришедших в негодность, составляются следующие первичные документы:

- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);
- акт о списании автотранспортных средств;

– акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря.

При выбытии объектов основных средств в связи с выходом из строя составляется акт списания данного объекта. Постоянно действующая комиссия, назначенная приказом директора, при непосредственном осмотре объекта устанавливает его непригодность, причины, обусловившие необходимость списания объекта, определяет, что использование отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта к дальнейшему использованию не пригодно. Акт подписывается всеми членами комиссии и утверждается директором ЦБУ.

Акт составляется в двух экземплярах в них указывается: балансовая стоимость объекта основного средства, сумма начисленной амортизации и инвентарный номер, а также год выпуска и дата ввода в эксплуатацию. Здесь же приводят подробные сведения о техническом состоянии основных частей, деталей, конструктивных элементах объекта и обосновывают необходимость его ликвидации.

После утверждения один экземпляр акта передается в бухгалтерию, на основании документа бухгалтерией делаются соответствующие записи в инвентарной карточке и объект основного средства списывается с баланса учреждения.

Если объект основного средства дорогостоящий и превышает 100 000 рублей, то составляется акт на списание и направляется на утверждение в Департамент финансов. До получения бухгалтерией ЦБУ утвержденного акта, объект не списывается с баланса. Разборка и демонтаж основных средств до утверждения акта на списание не допускается. Документооборот по выбытию основных средств автор представил в виде рисунка 16.



**Рисунок 16 – Документооборот по выбытию основных средств в ГУ ЯО
«ЦБУ»**

Таким образом, документальному оформлению подлежат все хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются. Благодаря чему обеспечивается:

1. Сплошной, непрерывный учет всех объектов бухгалтерского учета;
2. Юридическое обоснование бухгалтерских записей, которые делаются на основании документов, имеющих доказательную силу;
3. Использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью учреждения;
4. Контроль за сохранностью имущества, так как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенное им имущество;
5. Укрепление законности, поскольку документы служат основными источниками сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции.

Рассмотрев практику документального оформления учета движения основных средств в организациях госсектора, автор перешел к изучению самих операций по поступлению, исчислению амортизации, инвентаризации, переоценке и выбытию основных средств, а также отражению данных операций в отчетности.

2.3 Учет движения объектов основных средств и отражение операций в отчетности

Формирование остатков на начало текущего финансового года на соответствующих счетах аналитического учета к счетам 1 101 00 000, 1 104 00 000 осуществляются с указанием в 1–17 разрядах номера счета бюджетного учета кода бюджетной классификации расходов бюджета.

По дебету счета 101 отражается поступление и внутреннее перемещение основных средств, по кредиту – выбытие. В таблице 10 автор представил типовую корреспонденцию счетов при совершении различного рода операций относящихся к движению основных средств.

Таблица 10 – Типовая корреспонденция счетов по учету движения объектов основных средств

Наименование операции	Дебет	Кредит
Принятие к бюджетному учету вновь выстроенных зданий, сооружений и работ по достройке, реконструкции	10100	10600
Формирование первоначальной стоимости основных средств при их приобретении	10600	20800 30200
Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств при безвозмездном получении	10600	40110
Внутреннее перемещение основных средств	10100 10200 10300	10100 10200 10300
Безвозмездная передача объектов основных средств	30404 или 40120	10100 10200 10300
Передача ранее начисленной амортизации при безвозмездной передаче основных средств	10400	30404 40120

Продолжение таблицы 10

Выбытие объектов основных средств, пришедших в негодность	10400 или 40110	10100 10200 10300
Начисление суммы амортизации на объекты основных средств	40120	10400

Учет основных средств, выданных в эксплуатацию стоимостью до 10 000 рублей включительно, ведется по балансовой стоимости объекта на забалансовом счете 21 «Основные средства, стоимостью до 10 000 рублей включительно, в эксплуатации». Также автор отметил, что на основные средства стоимостью до 10 000 амортизация не начисляется [16].

Приобретение основных средств в ГУ ЯО «ЦБУ»

В ходе исследования автором было рассмотрено приобретение основного средства центром бухгалтерского учета за плату.

На основании товарной накладной от 9 ноября ГУ ЯО «ЦБУ» приобрело основное средство «Программно–аппаратный комплекс ViPNeT» стоимостью 271 600 рублей (Приложение О, Р). Расчет с поставщиком ООО «Стандарт» производился по платежному поручению. Данному основному средству был присвоен следующий инвентарный номер (таблица 11) и заведена инвентарная карточка (Приложение Л).

Таблица 11 – Инвентарный номер программно–аппаратного комплекса ViPNeT

Наименование	код	Инвентарный номер
Программно–аппаратный комплекс ViPNeT	101.34	1.34.0116

Для отражения бухгалтерских записей по счетам бюджетного учета в отношении данного основного средства, автор составил журнал регистрации хозяйственных операций по учету объектов основных средств за ноябрь – декабрь 2017 года (таблица 12) на основании журнала операций №4 (Приложение О), журналов операций №7 (Приложение Р, С), акта о приеме

передачи (Приложение 3), ведомости начисленной амортизации (Приложение У).

Таблица 12 – Журнал регистрации хозяйственных операций по учету объектов основных средств (разработано автором)

Основан ие хозяйств енной операц и	Содержани е хозяйствен ной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Регистры учета	
			Дебет	Кредит	аналит	синтет
Товарная накладная от 09.11	Приобретение ОС – по безналичному расчету	271 600	0113.361027 5270.244.1.1 06.31.310	0113.3610275 270.244.1.302. 31.730	Анализ счета 31.310;31.7 30	Анали з счета 106;30 2
Акт приема–передачи от 09.11 (Приложение 3)	Принятие к учету машин и оборудования по первоначальной стоимости	271 600	0113.361027 5270.244.1.1 01.34.310	0113.3610275 270.244.1.106. 31.310	Анализ счета 34.310;31.3 10	Анали з счета 101;10 6
Платежное поручение от 22.11	Оплата поставщику за приобретенное ОС	271 600	0113.361027 5270.244.1.3 02.31.830	0113.3610275 270.244.1.304. 05.310	Анализ счета 05.310;31.8 30	Анали з счета 302;30 4
Нормы амортизации	Начисление амортизации на ОС за декабрь 2017	7 544,44	0113.361027 5270.244.1.4 01.20.271	0113.3610275 270.244.1.104. 34.410	Анализ счета 20.271; 34.410	Анали з счета 401; 104

Срок полезного использования основных средств

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» №1 все имущество, подлежащее амортизации, подразделяется на 10 групп в соответствии со сроком его полезного использования [18]. Автор представил их в виде таблицы 13.

Таблица 13 – Амортизационные группы и соответствующие им сроки полезного использования [18]

№ группы	Срок полезного использования	Состав группы
1	от 1 года до 2 лет	Все недолговечное имущество, например, инструмент строительного-монтажного ручного и механизированного.
2	от 2 лет до 3 лет	Машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, многолетние насаждения.
3	от 3 лет до 5 лет	Сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь.
4	от 5 лет до 7 лет	Не жилые здания, средства подъемно-транспортные прочие, машины и оборудование сельскохозяйственные и лесохозяйственные.
5	от 7 лет до 10 лет	Сооружения для поддержания пластового давления, арматура для магистральных и промышленных трубопроводов, оборудование подъемно- транспортное подвижное.
6	от 10 лет до 15 лет	Автомобили грузовые общего назначения грузоподъемностью свыше 15 т, сооружения по охране окружающей среды и рациональному природопользованию.
7	от 15 лет до 20 лет	Сооружения городского электрического транспорта, фонды научно-технической информации.
8	от 20 лет до 25 лет	сейфы, негорючие шкафы, бронированные двери и камеры
9	от 25 лет до 30 лет	сооружения для снижения, хранения и регазификации газа, канализация, электрогенераторы и компенсаторы синхронные, компенсаторы реактивной мощности, суда пассажирские и грузопассажирские.
10	свыше 30 лет	Жилые здания и помещения, эскалаторы, корабли, суда и плавучие конструкции

В рамках приведенного ранее примера по поступлению основного средства «Программно-аппаратный комплекс ViPNeT» автор рассмотрел процедуру определения срока полезного использования. В соответствии с классификацией, которая применяется в ЦБУ, данное основное средство входит в четвертую амортизационную группу, для которой предусмотрен срок полезного использования объектов от 2 до 3 лет включительно. Бухгалтерия установила срок начисления амортизации в пределах 3 лет. Срок полезного использования отражается в инвентарной карточке (Приложение Л)

После определения срока полезного использования объекта устанавливается норма амортизации, а затем исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации рассчитывается сумма амортизационных отчислений.

Амортизация основных средств

Для объектов стоимостью от 10 000 до 100 000 рублей амортизация равна 100% первоначальной стоимости в момент ввода в эксплуатацию.

Для основных средств стоимостью от 100 000 расчет годовой суммы амортизации производится линейным способом, исходя из балансовой стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования, начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту определяется по формуле 1:

$$K = (1/p) \times 100\%, \quad (1)$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

p – срок полезного использования данного объекта, выраженный в годах.

Начисленная сумма амортизации отражается на счете 10400 «Амортизация», содержащем аналитические коды группы синтетического счета (10, 20, 30, 40) и вида синтетического счета.

Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета операций по начислению амортизации служат, ведомости начисления амортизации (Приложение Т, У).

Аналитический учет начисленной амортизации ведется в оборотной ведомости по нефинансовым активам (Приложение Ф).

Операции по амортизации отражаются в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (Приложение Р, С).

Следует учитывать, что при начислении амортизации на объекты основных средств в ЦБУ до 1 января 2018 года амортизация на основные средства стоимостью до 3 000 рублей не начислялась, для объектов стоимостью от 3 000 до 40 000 рублей амортизация равнялась 100% первоначальной стоимости в момент ввода в эксплуатацию, на объекты стоимостью больше 40 000 рублей амортизация начислялась линейным способом.

В приведенном ранее примере автор определил норму амортизации Программно–аппаратного комплекса ViPNeT по формуле (1).

$$K = (1/3) \times 100\%$$

Норма амортизации данного основного средства составила – 33,33%. Данная норма годовой амортизации отражена в инвентарной карточке (Приложение Л).

Далее автор рассчитал норму амортизационных отчислений в месяц:

$(271\ 600 \times 33,33\%) / 12 = 7\ 544,44$ рублей. Данная сумма отражена в инвентарной карточке (Приложение Л).

Корреспонденция счетов по начислению амортизации представлена в таблице 12.

Суммы начисленной амортизации отражаются в Главной книге (Приложение X, Ц) по счетам 0113.3610275270.244.1.104.34.000 и 0113.3610275270.244.1.104.36.000, затем показатели этих счетов отражаются в сведениях о движении нефинансовых активов (Приложение Я), суммируются на счете 010400000 и включаются в итоговый баланс (Приложение Щ) по строке 020, а также показываются по строке 261 Отчета о финансовых результатах деятельности (Приложение Ю) в сумме с амортизацией нематериальных активов. Пример отражения операций по амортизации основных средств в отчетности ЦБУ автор представил в таблице 14.

Таблица 14 – Отражение амортизационных отчислений по основным средствам в отчетности (разработано автором)

№ счета	Главная книга (Приложение Ц)	Сведения о движении нефинансовых активов (Приложение Я)	Сведения о движении нефинансовых активов сумма строк 050+054	Баланс главного распорядителя, получателя средств бюджета строка 020 (Приложение Щ)
0113.361027527 0.244.1.104.34.0 00	1 048 200,37	1 048 200,37	1 214 204,12	1 214 204,12
0113.361027527 0.244.1.104.36.0 00	166 003,75	166 003,75		

Инвентаризация основных средств

Инвентаризация является самым распространенным методом фактического контроля. Во время проведения инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие основных средств, их состояние и оценка.

Основными целями инвентаризации являются:

1. Выявление фактического наличия имущества;
2. Сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
3. Проверка полноты отражения в учете обязательств.

Автор посчитал целесообразным изложить ситуации, при которых необходимо проводить инвентаризацию и соответствующие им сроки в виде таблицы 15.

Таблица 15 – Виды и сроки инвентаризации [10]

Необходимость проведения инвентаризации	Сроки
Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности	по состоянию на 01.12.
При смене материально ответственных лиц	на день приемки – передачи дел
При установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей	на день установления факта
В случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других	после устранения таких

чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями	ситуаций
---	----------

Продолжение таблицы 15

При ликвидации (реорганизации) учреждения	перед составлением ликвидационного баланса
Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности	при необходимости ежеквартально, по состоянию на 1-е число каждого квартала
В иных случаях	по решению директора и главного бухгалтера

Порядок проведения инвентаризации:

Перед началом проведения инвентаризации членам инвентаризационной комиссии вручается приказ «О проведении инвентаризации» (Приложение Г). В котором установлены сроки начала и окончания работы, а также наименование лица ответственного за проведение инвентаризации.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных описей и других регистров аналитического учета, наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации, наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией на ответственное хранение, арендованные, полученные в безвозмездное пользование.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в инвентаризационную опись (Приложение Ч) полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а амортизация определена по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и амортизации соответствующими актами.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

В целях подготовки к составлению годовой бюджетной отчетности в Центре бухгалтерского учета была проведена инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств. По результатам проведения инвентаризации недостатков и излишков не выявлено, о чем свидетельствуют данные инвентаризационной описи (Приложение Ч), финансовые обязательства подтверждены контрагентами.

Ввиду отсутствия показателей, в составе годовой бюджетной отчетности небыли представлены сведения о проведении инвентаризаций, о чем сказано в пояснительной записке (Приложение Ш).

В случае если во время проведения инвентаризации выявляются расхождения, то составляется Ведомость расхождений (форма 0504092), в которой фиксируют недостатки или излишки по каждому основному средству в количественном и стоимостном выражении. Далее ведомость прикладывают к Акту о результатах инвентаризации (форма 0504835).

На основании данного акта, в случае выявления неучтенных основных средств либо порчи имущества, по решению директора ЦБУ необходимо произвести следующие бухгалтерские записи (таблица 16).

Таблица 16 – Отражение в учете результатов инвентаризации

Содержание операции	Дебет	кредит
В ходе инвентаризации выявлен излишек основных средств	10100	40110
В ходе проведения инвентаризации комиссией установлена порча имущества	40120	10100

Продолжение таблицы 16

ЦБУ взыскивает с виновного лица сумму ущерба	20900	40110
По решению суда сумма ущерба уменьшена	40120	20900

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а амортизация определена по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и амортизации соответствующими актами.

Переоценка основных средств

Информация, которая необходима для переоценки основных средств находится в регистрах аналитического учета таких как:

- инвентарная карточка учета основных средств (Приложение И, К, Л, М, Н);
- инвентарная карточка группового учета основных средств;
- оборотная ведомость по нефинансовым активам (Приложение Ф).

Также в вышеперечисленные регистры заносится информация по результатам переоценки.

В организациях государственного сектора, в том числе и в ЦБУ принято проводить переоценку индексным методом, который подразумевает увеличение или уменьшение стоимости основного средства с помощью специальных коэффициентов, которые рассчитывает и публикует Федеральная служба государственной статистики. Данные индексы зависят от нескольких факторов, в первую очередь это сам вид основных средств, также немаловажную роль играет регион где находится основное средство и время его приобретения, или постройки.

Учреждением проводится переоценка в сроки, которые устанавливает Правительство Российской Федерации, которое также регламентирует и порядок переоценки. Чаще всего переоценку проводят на начало финансового

года. Для начала переоценки приказом директора определяется состав комиссии по переоценке, затем результаты деятельности комиссии заносятся в акт переоценки основных средств, в котором указан состав комиссии, период проведения и основание переоценки, а также суммы уценки или дооценки как балансовой стоимости основных средств, так и накопленной амортизации. По результатам процедуры переоценки основных средств Акт переоценки утверждается руководителем и к нему должна быть приложена ведомость переоценки, в которой раскрыт расчет по каждому объекту, результаты заносят в оборотную ведомость по нефинансовым активам (Приложение Ф) и баланс (Приложение Щ) по строке 030 «Основные средства (остаточная стоимость, стр. 010–стр.020)».

В связи с тем, что в ГУ ЯО ЦБУ переоценка основных средств еще не проводилась, автором были самостоятельно разработаны два примера по переоценке основных средств на основе приведенного ранее примера по основному средству «Программно–аппаратный комплекс ViPNeT».

По состоянию на 31 декабря 2017 года учреждением была проведена переоценка основного средства «Программно–аппаратный комплекс ViPNeT», первоначальная стоимость которого отражена в инвентарной карточке (Приложение Л) и составляет 271 600 рублей. На данное основное средство была начислена амортизация (рассчитанная автором ранее) в размере 7 544,44 рублей.

Ситуация 1. Дооценка основного средства:

Переоценка проводилась индексным методом, с применением коэффициента в размере 1,044 который был опубликован Федеральной службой государственной статистики.

Поскольку коэффициент пересчета более 1 стоимость основного средства должна быть пересчитана следующим образом:

1. Сумма на которую будет увеличена балансовая стоимость ОС

$271\,600 \times 1,044 - 271\,600 = 11\,950,40$ рублей;

2. Сумма на которую будет увеличена накопленная амортизация:

7 544,44 x 1,044 – 7 544,44 = 331,95 рублей

Бухгалтерией были отражены следующие записи (таблица 17).

Таблица 17 – Записи по счетам бюджетного учета при дооценке основного средства (разработано автором)

Основание операции	Наименование операции	Дата	Корреспонденция счетов (предполагаемые записи)		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
Акт приема–передачи от 09.11 (Приложение 3)	Отражена первоначальная стоимость ОС	Ноябрь 2017	0113.36102 75270.244.1 .101.34.310	0113.361027 5270.244.1.1 06.31.310	271 600
бухгалтерская справка–расчет	Отражена начисленная амортизация	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.1 .401.20.271	0113.361027 5270.244.1.1 04.34.410	7 544,44
Акт переоценки 31.12	Отражена сумма дооценки	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.5 .101.34.310	0113.361027 5270.244.5.4 01.30	11 950,40
Акт переоценки 31.12	Отражено увеличение суммы амортизации	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.5 .401.30	0113.361027 5270.244.1.5 04.34.410	331,95

Далее автор представил отражение сумм дооценки в балансе (таблица 18).

Таблица 18 – Отражение дооценки стоимости основного средства в балансе после проведенной переоценки (разработано автором)

Актив	Код строки	До переоценки			После переоценки		
		Бюджетная деятельность	Средства во временном распоряжении	Итого	Бюджетная деятельность	Средства во временном распоряжении	Итого
1. Нефинансовые активы							
балансовая стоимость	010	271 600	X	271 600	283 550,40 (271600+11950,4)	X	283 550,40
Амортизация ОС	020	7 544,44	X	7 544,44	7 876,39 (7544,44+331,95)	X	7 876,39
Остаточная	030	264 055,56 (271600–	X	264 055,56	275 674,01 (283550,4–	X	275 674,01

стоимость		7544,44)			7876,39)		
-----------	--	----------	--	--	----------	--	--

Ситуация 2. Уценка основного средства:

Переоценка проводилась индексным методом, с применением коэффициента в размере 0,84 который был опубликован Федеральной службой государственной статистики.

Поскольку коэффициент пересчета менее 1 стоимость основного средства должна быть пересчитана следующим образом:

1. Сумма на которую будет увеличена балансовая стоимость ОС
 $271\ 600 - 271\ 600 \times 0,84 = 43\ 456$ рублей;
2. Сумма на которую будет увеличена накопленная амортизация:
 $7\ 544,44 - 7\ 544,44 \times 0,84 = 1\ 207,11$ рублей.

Бухгалтерией были отражены следующие записи (таблица 19).

Таблица 19 – Записи по счетам бюджетного учета при уценке основного средства (разработано автором)

Основание операции	Наименование операции	Дата	Корреспонденция счетов (предполагаемые записи)		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
Акт приема–передачи от 09.11 (Приложение 3)	Отражена первоначальная стоимость ОС	Ноябрь 2017	0113.36102 75270.244.1 .101.34.310	0113.361027 5270.244.1.1 06.31.310	271 600
бухгалтерская справка–расчет	Отражена начисленная амортизация	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.1 .401.20.271	0113.361027 5270.244.1.1 04.34.410	7 544,44
Акт переоценки 31.12	Отражена сумма уценки	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.4 .101.34.310	0113.361027 5270.244.4.4 01.30	43 456
Акт переоценки 31.12	Отражено уменьшение суммы амортизации	Декабрь 2017	0113.36102 75270.244.4 .401.30	0113.361027 5270.244.4.1 04.34.410	1 207,11

Далее автор представил отражение сумм уценки в балансе (таблица 20)

Таблица 20 – Отражение уценки стоимости основного средства в балансе после проведенной переоценки (разработано автором)

Актив	Код строки	До переоценки			После переоценки		
		Бюджетная деятельность	Средства во временном распоряжении	Итого	Бюджетная деятельность	Средства во временном распоряжении	Итого
1. Нефинансовые активы							
балансовая стоимость	010	271 600	X	271 600	228 144 (271600–43456)	X	228 144
Амортизация ОС	020	7 544,44	X	7 544,44	6 337,33 (7544,44–1207,11)	X	6 337,33
Остаточная стоимость	030	264 055,56 (271600–7544,44)	X	264 055,56	184 688 (228144–43456)	X	184 688

Выбытие основных средств

Выбытие основных средств из учреждения может происходить по следующим причинам:

- полный физический или моральный износ;
- безвозмездная передача другим предприятиям и организациям;
- недостача, порча и стихийные бедствия.

Автор отметил, что ликвидацию основных средств, стоимостью до 100 000 рублей, производят по распоряжению директора ЦБУ, свыше этой суммы на основании распоряжения Департамента финансов Ярославской области.

Поскольку ГУ ЯО «ЦБУ» ведет свою деятельность с января 2017 года, операций по выбытию основных средств из учреждения не происходило, в связи с чем автор представил самостоятельно разработанный пример выбытия основного средства в рамках уже приведенного выше примера по основному средству «Программно–аппаратный комплекс ViPNeT».

В апреле 2018 года инвентаризационной комиссией ЦБУ был составлен акт о результатах инвентаризации, который послужил основанием для списания основного средства, пришедшего в негодность в результате стихийного бедствия. На основании принятого инвентаризационной комиссией решения, а также распоряжения Департамента финансов Ярославской области, бухгалтерией была составлена бухгалтерская справка, в которой были отражены следующие записи (таблица 21).

Таблица 21 – Записи по счетам бюджетного учета при списании основного средства (разработано автором)

Основание операции	Наименование операции	Дата	Корреспонденция счетов (предполагаемые записи)		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
Акт приема–передачи от 09.11 (Приложение 3)	Отражена первоначальная стоимость ОС	Ноябрь 2017	0113.36102 75270.244.1 .101.34.310	0113.361027 5270.244.1.1 06.31.310	271 600
бухгалтерская справка–расчет	Списание начисленной амортизации	Апрель 2018	0113.36102 75270.244.1 .104.34.410	0113.361027 5270.1.101.3 4.410	$((271\ 600 \times 33,33\%)/12) \times 8 = 60\ 355,52$
Акт о списании от 09.04	Списание остаточной стоимости ОС	Апрель 2018	0113.36102 75270.244.1 .401.20.172	0113.361027 5270.244.1.1 01.34.410	$271\ 600 - 60\ 355,52 = 211\ 244,48$
Приходная накладная от 11.04	Оприходование запчастей, появившихся в результате ликвидации ОС	Апрель 2018	0113.36102 75270.244.1 .105.36.340	0113.361027 5270.244.1.4 01.10.172	7 000

Завершающим этапом учетного процесса в отношении основных средств является отнесение результатов хозяйственной деятельности в Главную книгу (Приложение X, Ц). Главная книга в ЦБУ заполняется на конец месяца. Операции в ней отражаются в хронологическом порядке по записям на счетах бюджетного учета в порядке возрастания. На ее основании, а также на основании других регистров бюджетного учета составляется Бюджетная отчетность. Наличие основных средств раскрывается в полугодовом и годовом

Балансе (Приложение Щ), а также в квартальной отчетности. Кроме того, составляются сведения о движении нефинансовых активов (Приложение Я).

Также автор отметил, что для учета основных средств вследствие их разнообразия по составу и назначению необходима классификация, на основании которой установлены нормы амортизации. В соответствие с ней ведется учет основных фондов, составляется отчетность о наличии и движении основных средств. Учет основных средств организуется в бухгалтерии в разрезе инвентарных объектов, каждому из которых присваивается инвентарный номер. Аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации. Основным счетом, по которому отражается движение основных средств, является счет 010100000 «Основные средства». При составлении годовой отчетности на предприятии данные об основных средствах отражаются в балансе главного распорядителя, получателя бюджетных средств (Приложение Щ) и сведениях о движении нефинансовых активов (Приложение Я).

Таким образом, раскрыв вопросы, связанные с отнесением объектов к основным средствам, их документальному оформлению и отражению операций в отчетности по поступлению, амортизации, инвентаризации, переоценке и выбытию основных средств в ГУ ЯО «ЦБУ», автор сделал вывод, что бухгалтерский учет ведется в строгом соответствии с требованиями Инструкции № 157н.

Рассмотрев в данной главе бухгалтерский учет движения основных средств на примере Государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета», автор перешел к изучению контроля учета основных средств в Центре бухгалтерского учета.

Глава 3. Контроль учета основных средств на примере государственного учреждения ярославской области «центр бухгалтерского учета»

3.1 Источники информации и методические приемы проверки

Для осуществления внутреннего контроля в Центре бухгалтерского учета разработано положение о внутреннем контроле (Приложение Б) Положение об инвентаризации имущества и обязательств (Приложение В). Положение устанавливает цели, принципы и правила проведения внутреннего контроля.

Целями внутреннего контроля является обеспечение:

- соблюдения законодательства Российской Федерации в сфере финансовой деятельности;
- соблюдения процедур составления и исполнения бюджетных смет;
- повышения качества составления и достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности и ведения бухгалтерского (бюджетного) учета;
- эффективного использования бюджетных средств.

Система внутреннего контроля обеспечивает:

- установление соответствия проводимых финансово–хозяйственных операций требованиям нормативно–правовых актов и положениям учетной политики учреждения, а также принятым регламентам и полномочиям сотрудников;
- достоверность и полноту отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности учреждения;
- своевременность подготовки бухгалтерской (бюджетной) отчетности;
- предотвращение ошибок, искажений, финансовых нарушений в процессе деятельности учреждения;
- сохранность имущества учреждения.

Объектами внутреннего контроля являются:

– плановые документы (бюджетная смета, расчеты к смете, уведомления о бюджетных ассигнованиях, о лимитах бюджетных обязательств и иные документы);

– контракты (договоры) на приобретение продукции (работ, услуг), оказание платных услуг (при наличии);

– локальные нормативные акты учреждения;

– первичные учетные документы и регистры учета;

– факты хозяйственной жизни, отраженные в учете учреждения;

– бухгалтерская (бюджетная), финансовая, налоговая, статистическая и иная отчетность учреждения;

– имущество и обязательства учреждения.

Субъектами системы внутреннего контроля являются:

– руководитель учреждения и его заместители;

– комиссия (уполномоченное лицо) по внутреннему контролю;

– руководители структурных подразделений и сотрудники учреждения.

Разграничение полномочий и ответственности субъектов внутреннего контроля определяется внутренними документами учреждения, в том числе положениями о соответствующих структурных подразделениях, а также организационно–распорядительными документами учреждения и должностными инструкциями сотрудников. Внутренний контроль осуществляется самим учреждением. Принципы, на которых основывается внутренний контроль. Для наглядности автор представил их в виде таблицы 22.

Таблица 22 – Принципы внутреннего контроля

Принцип	Содержание
Законность	Подразумевает неуклонное и точное соблюдение всеми субъектами внутреннего контроля норм и правил, установленных Российским законодательством и локальными нормативными актами учреждения
Независимость	Заключается в независимости субъектов от объектов внутреннего контроля

Продолжение таблицы 22

Объективность	Контроль осуществляется с использованием фактических документальных данных в законодательно установленном порядке, посредством применения методов, обеспечивающих получение полной и достоверной информации
Ответственность	Подразумевается, что каждый субъект отвечает за ненадлежащее выполнение контрольных функций
Системность	проведение контрольных мероприятий всех сторон деятельности объекта внутреннего контроля и его взаимосвязей в структуре учреждения.

Внутренний контроль в центре бухгалтерского учета осуществляют сотрудники учреждения (в том числе руководитель учреждения и его заместители), а также комиссия (уполномоченное лицо) по внутреннему контролю.

В ЦБУ применяют следующие процедуры внутреннего контроля, которые в свою очередь являются методами внутреннего контроля:

1. Подтверждение соответствия объектов внутреннего контроля установленным требованиям;
2. Соотнесение фактов оплаты материальных ценностей с получением и оприходованием этих ценностей;
3. Сверка расчетов учреждения с контрагентами для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности;
4. Разграничение полномочий и ротация обязанностей;
5. Контроль фактического наличия и состояния объектов внутреннего контроля, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;
6. Надзор за правильностью заключения контрактов (договоров), учетных операций; за правильностью составления бюджетных смет, за соблюдением сроков составления отчетности.

Внутренний контроль в учреждении осуществляется в формах, представленных автором на рисунке 17.



Рисунок 17 – Формы и методы внутреннего контроля в ЦБУ

Проверяющий методом просмотра и пересчета использует данные в первичных документах попавшим в выборку. Проверкой арифметических подсчетов при оформлении первичных документов по учету поступления и выбытия выявляет отклонения [24, с.102].

Для наглядности использования источников информации при проведении проверок автор посчитал целесообразным отразить их в таблице 23.

Таблица 23 – Источники информации, используемые для проверки (разработано автором)

Тип проверки	Источники информации
Проверка учета и сохранности основных средств	<ul style="list-style-type: none"> – договора материальной ответственности; – приказы о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий; – инвентаризационные описи (Приложение Ч); –приказы об итогах проведения инвентаризации.
Проверка правильности отнесения основных средств по классификационным группам	<ul style="list-style-type: none"> – техническая документация на объекты основных средств; – первичные учетные документы по поступлению объектов основных средств (Приложение Д, Е, Ж, З); – инвентарные карточки (Приложение И, К, Л, М, Н).
Проверка правильности начисления амортизации, отражения основных средств для начисления амортизации, контроль за своевременным и полным списанием сумм начисленной амортизации	<ul style="list-style-type: none"> – инвентарные карточки (Приложение И, К, Л, М, Н); – ведомость по начислению амортизации (Приложение Т, У); – Журнал операций №4 «Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками» (Приложение О, П); – Журнал операций №7 «Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов» (Приложение Р, С). – Главная книга (Приложение Х, Ц).
арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса	<ul style="list-style-type: none"> – Баланс исполнения бюджета главного распорядителя, получателя средств бюджета (Приложение Щ); – Главная книга (Приложение Х, Ц); – оборотная ведомость (Приложение Ф); – Журнал операций № 3 «Журнал операций с подотчетными лицами»; – Журнал операций №4 «Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками» (Приложение О, П); – Журнал операций №7 «Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов» (Приложение Р, С).

Таким образом, автор пришел к выводу, что первичные документы по поступлению, внутреннему перемещению, выбытию основных средств играют важную роль в организации учета, так как являются его основой. Именно по

первичным документам осуществляются предварительный и последующий контроль.

Вышеперечисленные методы и приемы проверки, а также источники формирования информации были использованы автором в ходе проверки основных средств в «Центре бухгалтерского учета», которая представлена в следующих пунктах работы.

3.2. Планирование проверки. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Планирование — важный этап проверки. Рациональное использование специалистов, участвующих в проверке, а также снижение риска не обнаружения существенных ошибок напрямую зависит от того, насколько тщательно проверяющий подготовится к проверке. Кроме этого планирование способствует выявлению потенциальных проблем, снижению затрат, связанных с проведением проверки [24, с.115].

При планировании проверки выделяют основные этапы:

- предварительное планирование;
- подготовка и составление общего плана проверки;
- подготовка и составление программы проверки.

Планирование работы связано с получением информации о деятельности предприятия. Нужно внимательно просмотреть материалы предыдущих проверок. По этим материалам необходимо определить основные вопросы, поднятые проверяющими, а также характер и формы вскрытых недочетов и нарушений, что поможет обнаружить аналогичные нарушения и недочеты при осуществлении собственной проверки. Для повышения эффективности и координации процедур проверки с работой персонала, проверяющий в праве обсуждать отдельные разделы общего плана проверки и определенные процедуры с работниками.

В процессе планирования оценивается эффективность внутреннего контроля, производится оценка самой системы внутреннего контроля

При определении эффективности системы внутреннего контроля важное значение имеют следующие факторы:

- круг работников, участвующих в формировании информации в организации, и наличие у них ответственности за порученное дело;
- наличие упорядоченных взаимоотношений между ними по ведению дел и формированию информации;
- наличие технических средств контроля;
- наличие технологии контроля;
- контролируемые параметры.

При проведении внутреннего контроля в организации проверяющий должен сформировать все поставленные задачи в виде теста – опросника по оценке внутреннего контроля по ведению учета основных средств. Автор составил пример такого теста, для оценки внутреннего контроля основных средств в Центре бухгалтерского учета, в виде таблицы 24.

Таблица 24 – Тест–опросник оценки системы внутреннего контроля в ЦБУ (разработано автором)

№ п.п.	Общие вопросы	Да	Нет	В неполном объеме
1	Используются ли унифицированные формы первичных документов по движению основных средств?	+		
2	Оформляются ли акты приема основных средств при приеме и закупке основных средств?	+		
3	Организован ли аналитический учет основных средств в ЦБУ?	+		
4	Заполняются ли инвентарные карточки на вновь поступившие основные средства?	+		
5	Ведется ли опись инвентарных карточек?	+		
6	Заполняются ли необходимые реквизиты в инвентарных карточках?			+
7	Проставляются ли присвоенные инвентарные номера на объектах основных средств?	+		
8	Ведется ли учет основных средств у материально ответственных лиц?	+		

9	Ведут ли материально ответственные лица инвентарные списки и делают ли ежемесячные сверки с бухгалтерией части?	+		
---	---	---	--	--

Продолжение таблицы 24

10	Оформляются ли первичные документы на внутреннее перемещение основных средств внутри организации?	+		
11	Сравниваются ли данные синтетического учета с данными аналитического учета основных средств?	+		
12	Применяется ли при отнесении объекта основных средств к амортизационной группе Общероссийский классификатор основных фондов?	+		
13	Проверяется ли главным бухгалтером правильность начисления амортизации и своевременное отнесение сумм амортизации на соответствующие счета?	+		
14	Составляется ли приказ директора на проведение инвентаризации основных средств?	+		
15	Создана ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	+		
16	Проставляются ли данные бухгалтерского учета в инвентаризационные ведомости?	+		
17	Устанавливались ли расхождений данных бухгалтерского учета с фактическим наличием?		+	
18	Отражались ли недостачи и излишки, установленные при инвентаризации в регистрах бухгалтерского учета?		+	
19	Приняты ли меры по обеспечению сохранности основных средств?	+		

Проанализировав данную таблицу, можно сделать выводы, что бухгалтерский учет в Центре бухгалтерского учета ведется в соответствии с нормативными документами. Однако аналитический учет основных средств имеет свои слабые стороны.

После проведения опроса составляется план проведения проверки.

При разработке общего плана принимают во внимание:

- деятельность организации, в том числе общие экономические факторы и условия, влияющие на деятельность предприятия, его финансовое состояние, требования к его финансово–бухгалтерской отчетности;

- система бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе: учетная политика, влияние новых нормативных правовых актов в области бюджетного учета;

- риск и существенность;
- характер, временные рамки и объем процедур, в том числе относительную важность различных разделов учета для проведения проверки, влияния на проверку наличия компьютерной системы ведения учета;
- координация и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, привлечение экспертов, количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы [27, с.240].

На основе проведенного тестирования автор составил общий план и программу проведения проверки учета основных средств в учреждении. Автор предположил среднюю степень риска (таблица 25).

Таблица 25 – Общий план проверки основных средств (разработано автором)

Планируемые виды работы	Период проведения	Исполнитель
Проверка сохранности и учета основных средств	Апрель 2018	Синявин С.А.
Проверка операций по движению основных средств	Апрель 2018	Синявин С.А.
Проверка операций по учету амортизации основных средств	Апрель 2018	Синявин С.А.
Проверка отражения в отчетности операций по учету основных средств	Апрель 2018	Синявин С.А.

После разработки плана необходимо составить и документально оформить программу проверки, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана проверки. Программа проверки является набором инструкций для проверяющего, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Автором была разработана программа проверки операций по учету объектов основных средств в ЦБУ, которая представлена в таблице 26.

Таблица 26 – Программа проверки операций по учету объектов основных средств [29, с.59–60]

Наименование процедур	Период проведения	Рабочие документы
1. Проверка сохранности и учета основных средств	Апрель 2018	
1.1 Проверка наличия инвентарных номеров на объектах основных средств	Апрель 2018	Инвентарные карточки основных средств (Приложение И, К, Л, М, Н)
1.2. Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	Апрель 2018	Инвентаризационные документы (Приложение В, Г, Ч), первичные документы, (Приложение Д, Е, Ж, З) учетные регистры (Приложение О, П, Р, С, Т, У, Ф, Х, Ц)
2. Проверка операций по движению основных средств	Апрель 2018	
2.1 Проверка наличия, полноты и правильности заполнения первичных документов по учету основных средств.	Апрель 2018	Первичные документы по учету основных средств (Приложение Д, Е, Ж, З)
2.2 Проверка организации аналитического учета основных средств	Апрель 2018	Инвентарные карточки (Приложение И, К, Л, М, Н) техническая документация на объекты основных средств, первичные учетные документы по поступлению объектов основных средств (Приложение Д, Е, Ж, З), описи инвентарных карточек
2.3 Проверка правильности корреспонденции счетов операций с основными средствами	Апрель 2018	Первичные документы по поступлению основных средств (Приложение Д, Е, Ж, З), «Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками» № 4 (Приложение О, П)
3. Проверка операций по учету амортизации основных средств	Апрель 2018	
3.1 Проверка правильности отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам, и правильного начисления амортизации	Апрель 2018	Журнал операций №4 «Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками» (Приложение О, П)
3.2 Проверка объектов основных средств, по которым не	Апрель 2018	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета

начисляется амортизация		(Приложение О, П, Р, С, Т, У, Ф, Х, Ц), документы
-------------------------	--	---

4. Проверка отражения в отчетности операций по учету основных средств	Апрель 2018	
4.1 Сверка данных регистров бухгалтерского учета и отчетности	Апрель 2018	Главная книга (Приложение Х, Ц), баланс (Приложение Щ), оборотная ведомость (Приложение Ф)

Автор отмечает, что типичными ошибками, которые могут быть обнаружены в ходе проверки основных средств, являются:

- основные средства приходятся не по цене их приобретения;
- несвоевременное оприходование объектов основных средств;
- неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств;
- организация продолжает начислять амортизацию по объектам основным средств с истекшим сроком эксплуатации;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении операций выбытия объектов основных средств;
- необоснованное списание объектов основных средств;
- несоблюдение требований учетной политики в части применяемых способов начисления амортизации, ведения аналитического учета;
- несоответствие данных главной книги регистрам аналитического учета в части сумм начисленной амортизации и т.д. [25, с.67–68].

Таким образом, автор пришел к выводу, что грамотно разработанная программа проверки, основанная на тестировании персонала по вопросам ведения учета, позволяет достичь максимальных результатов в более короткие сроки.

Разработав план и программу проверки учета основных средств в ЦБУ, автор перешел непосредственно к самим процедурам проверки.

3.3. Методика проверки основных средств

Проверка операций по учету основных средств в ЦБУ проводилась автором по состоянию на 1 мая 2018 года. Автор провел проверку на основании сформированной программы, анализируя каждый пункт программы проведения проверки.

Процедура 1: Проверка наличия инвентарных номеров на объектах основных средств.

Результаты проведенной проверки автор изложил в таблице 27.

Таблица 27 – Проверка наличия инвентарных номеров на объектах основных средств. (разработано автором)

Основное средство	Фамилия, имя, отчество МОЛ	Наличие инвентарного номера на объектах	Замечания
Компьютер в сборе: системный блок, клавиатура, мышь, монитор	Петров В.В.	Инвентарный номер нанесен на корпус несмываемой краской	Замечаний нет
Коммутатор TP-LINK	Копылов Д.Р.	Инвентарный номер нанесен на корпус несмываемой краской	Замечаний нет
Стол рабочий	Чистяков А.Н	Инвентарный номер нанесен на корпус несмываемой краской	Замечаний нет

Проверив состояние учета основных средств, автор пришел к выводу, что все основные средства закреплены за материально ответственными лицами, инвентарные номера присутствуют на всех объектах основных средств, что свидетельствует о некачественном контроле за сохранностью основных средств.

Процедура 2: Проверка результатов последней инвентаризации основных средств.

При такой проверке устанавливаются:

- 1) качество осуществления инвентаризаций;

- 2) своевременность и полнота закрепления основных средств за материально ответственными лицами по местам нахождения объектов;
- 3) достоверность учетных данных о наличии основных средств;
- 4) наличие основных средств.

При проверке качества осуществления инвентаризации проводится документальный контроль:

- соблюдения сроков и порядка инвентаризаций;
- порядка подведения итогов инвентаризаций;
- решений по урегулированию выявленных расхождений;
- правильности отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

Результаты проверки правильности проведения инвентаризации основных средств автор представил в таблице 28.

Таблица 28 – Результаты проверки правильности проведения инвентаризации основных средств (разработано автором)

Наименование документа	ФИО МОЛ подразделения	Результаты инвентаризации	Замечания проверяющего	
			По правильности заполнения инвен. описей	По полноте и своевременности отражения результатов инвент. в учете
Инвентаризационная опись № 73 от 24.04.2018 (Приложение Ч)	Иванов И.И. начальник отдела	Фактическое наличие основных средств соответствовало данным бухгалтерского учета, инвентарные номера на объектах соответствовали инвентаризационной описи	Замечаний нет, все реквизиты заполнены, подписи членов комиссии и МОЛ имеются	Излишков и недостатков не выявлено.

По проведению процедуры инвентаризации замечаний нет. По полноте, своевременности отражения результатов инвентаризации в учете замечаний тоже нет. Ознакомившись с ведомостями инвентаризации (Приложение Т, У) и актами о результатах инвентаризации, автор выявил, что отклонений данных фактического наличия с данными бухгалтерского учета нет.

На основе изученных материалов инвентаризации автор сделал вывод о качественном проведении инвентаризации в ЦБУ.

Процедура 3: проверка наличия, полноты и правильности заполнения первичных документов по учету основных средств.

Все факты хозяйственной жизни, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение учреждения или финансовый результат его деятельности должны оформляться первичными документами, которые проверяет бухгалтер [4]. Проверяющий методом выборки сверяет документы, которые связаны с движением основных средств. Эти документы должны содержать:

- обязательные реквизиты;
- подписи указанных лиц;
- составляться на основании оправдательных документов;
- целесообразность операций.

При рассмотрении правильности оформления первичных документов по движению основных средств необходимо проверить их на соответствие существующим формам. Результаты данной процедуры автор представил в таблице 29.

Таблица 29 – Проверка соответствия первичных учетных документов унифицированным формам (разработано автором)

Первичный документ	Номер формы по ОКУД	Применяемая форма	Замечания проверяющего
Акт о приеме–передаче объектов нефинансовых активов	0504101	0504101	Замечаний нет
Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	0504102	0504102	Замечаний нет
Акт приема–сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств	0504103	0504103	Замечаний нет
Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	0504104	0504104	Замечаний нет

После проверки соответствия первичных документов унифицированным формам производят проверку полноты заполнения всех надлежащих реквизитов и наименований в первичных документах. Результаты такой проверки автор представил в таблице 30.

Таблица 30 – Проверка полноты и правильности заполнения всех обязательных реквизитов в первичных документах (разработано автором)

Первичный документ	Необходимые реквизиты	Да/нет	Замечание
Акт о приеме–передаче объектов нефинансовых активов	Наличие необходимых банковских реквизитов: –организации получателя –организации отправителя –полное наименование основного средства; –первоначальная стоимость; –инвентарный номер	Да Да Да Да Да	Замечаний нет
Накладная на внутреннее перемещение объектов нефинансовых активов	Подписи: – организации получателя – организации отправителя –полное наименование основного средства; –инвентарный номер	Да Да Да Да	Замечаний нет
Акт приема–сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств	Подписи: – балансодержателя – исполнителя –полное наименование основного средства; –подписи комиссии	Да Да Да Да	Замечаний нет
Акт о списании объектов нефинансовых активов (кроме транспортных средств)	Проверяется: –подписи комиссии –полное наименование; –сумма начисленной амортизации. –фактический срок службы	Да Да Да Да	Замечаний нет

В результате проверки наличия, полноты и правильности заполнения первичных документов по учету основных средств автор пришел к выводу что заполнение первичных документов в ЦБУ ведется в полном объеме и в соответствии нормативными требованиями.

Процедура 4: Проверка организации аналитического учета основных средств.

При данной проверке необходимо проверить полноту заполнения инвентарных карточек, результат данной процедуры автор отразил в таблице 31.

Таблица 31 – Проверка правильности заполнения инвентарных карточек (разработано автором)

Основное средство	Результаты проверки инвентарной карточки	Варианты ответа	Замечания
Инвентарная карточка Компьютер в сборе: системный блок, клавиатура, мышь, монитор (Приложение К)	–наличие инвентарного номера; –паспортные данные, заводской номер объекта, –дата выпуска или изготовления; –дата и номер акта ввода в эксплуатацию; –первоначальная стоимость; –сведения по амортизации; –сведения о перемещении, выбытии;	1.34.0067 есть есть есть есть есть есть	Замечаний нет
Инвентарная карточка Коммутатор TP-LINK (Приложение И)	–наличие инвентарного номера –паспортные данные: –заводской номер объекта, –дата выпуска или изготовления; –дата и номер акта ввода в эксплуатацию; –первоначальная стоимость; –сведения о перемещении, выбытии;	1.34.0060 есть есть есть есть есть	Замечаний нет
Инвентарная карточка Программно–аппаратный комплекс ViPNeT (Приложение З)	–наличие инвентарного номера; –первоначальная стоимость; –сведения о поступлении;	1.34.0116 есть есть	Замечаний нет
Инвентарная карточка Стол рабочий (Приложение Н)	–наличие инвентарного номера; –наличие номера инвентарной карточки; –первоначальная стоимость; –сведения о поступлении;	00044–01 нет есть есть	Отсутствует номер инвентарной карточки

В результате выборочной проверки инвентарных карточек автор обнаружил, что одна из них не пронумерована, что является нарушением, но при этом, данная ошибка не является систематической так, как была допущена в единичном случае.

Процедура 5: Проверка правильности корреспонденции счетов операций с основными средствами.

При поступлении, перемещении и выбытии основных средств необходимо проверять правильное отражение операций на синтетических счетах бюджетного учета. Для этого автор проверил поступившие первичные документы с данными Журналов операций (Приложение О, Р) и изложил результаты в таблице 32.

Таблица 32 – Проверка правильности корреспонденции счетов по операциям с основными средствами (разработано автором)

Содержание операции	Наименование объекта	Номер счета		Сумма	Замечания
		Дебет	Кредит		
Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств приобретение от поставщиков	1.Программно–аппаратный комплекс ViPNeT; (товарная накладная)	0113.3610275270 .244.1.106.31.310	0113.3610275270 .244.1.302.31.730	271 60 0	Замечаний нет
	2.Коммутатор TP–LINK (счет–фактура)	0113.3610275270 .244.1.106.31.310	0113.3610275270 .244.1.302.31.730	11 248	Замечаний нет
Принятии к учету объектов основных средств	1.Программно–аппаратный комплекс ViPNeT;	0113.3610275270 .244.1.101.34.310	0113.3610275270 .244.1.106.31.310	271 60 0	Замечаний нет
	2.Коммутатор TP–LINK	0113.3610275270 .244.1.101.34.310	0113.3610275270 .244.1.106.31.310	11 248	Замечаний нет
Внутренне перемещение объектов основных средств	Коммутатор TP–LINK	0113.3610275270 .244.1.101.34.310	0113.3610275270 .244.1.101.34.310	11 248	Замечаний нет

В результате проведенной проверки автор пришел к выводу, что отражение операций при ведении бюджетного учета основных средств осуществляется в соответствии с Планом счетов бюджетного учета и рабочим планом счетов (Приложение А).

Процедура 6: Проверка правильности отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам и правильного начисления амортизации.

В ходе проверки правильности отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам были проверены инвентарные карточки (Приложение И, К, Н) и ведомость по начислению амортизации (Приложение Т). Было выявлено, что при отнесении основного средства к группе амортизационных отчислений бухгалтеры ЦБУ пользуются Общероссийским классификатором основных фондов, сроки эксплуатации, и методы начисления амортизации соответствуют амортизационным группам и требованиям Приказа Минфина № 257н.

Проверяя правильность начисления амортизации, следует учитывать, что в 2017 году, как было уже отмечено автором ранее, на объекты стоимостью от 3 000 руб. до 40 000 руб. амортизация начислялась в 100% размере при вводе в эксплуатацию, свыше 40 000 руб. начислялась линейным способом, а на основные средства стоимостью менее 3000 рублей амортизация не начислялась.

Автор провел проверку правильности отнесения основных средств к амортизационным группам, а также проверку способов начисления амортизации и представил данные в таблице 33.

Таблица 33 – Проверка правильности отнесения основных средств к амортизационным группам и способов начисления амортизации (разработано автором)

Основное средство	Первонач. стоимос	Номер амортиз. з.	Способ начисления амортизации	Сумма начислен.	Замечания
-------------------	-------------------	-------------------	-------------------------------	-----------------	-----------

	ть	группы		амортиз.	
Компьютер в сборе: системный блок, клавиатура, мышь, монитор (Приложение К)	50 184,90	2	Линейный способ	1394,03 ежемесяч но	Замечаний нет
Коммутатор TP-LINK (Приложение И)	7 400	4	100% при вводе в эксплуатацию	7 400	Замечаний нет

Продолжение таблицы 33

Стол рабочий (Приложение Н)	1 500	4	Не начисляется	–	Замечаний нет
--------------------------------	-------	---	----------------	---	------------------

На данном этапе проверки у автора не возникло замечаний. Таким образом был сделан вывод о правильном отражении сумм амортизационных отчислений.

Процедура 7: Сверка данных регистров бухгалтерского учета и отчетности.

Для подведения итогов было необходимо произвести проверку отражения в отчетности операций по учету основных средств. Проверка производилась по каждой форме бухгалтерской отчетности отдельно путем сопоставления показателей в отчетных формах с остатками и оборотами по счетам Главной книги (Приложение Ц). Результат такой проверки автор представил в таблице 34.

Таблица 34 – Сопоставление показателей отчетности и регистров бухгалтерского учета основных средств (разработано автором)

№ счета	Главная книга (Приложение Ц)	Сведения о движении нефинансовых активов (Приложение Я)	Баланс главного распорядителя, получателя средств бюджета (Приложение Ц)	Отклонения
010100000	3 541 672,54	3 541 672,54	3 541 672,54	–

Подводя итог всей проверке, автор сверил данные бухгалтерских регистров и отчетности на 01.05.18 г. и пришел к выводу, что все показатели аналитических и синтетических счетов основных средств по Главной книге (Приложение Ц) составили данные баланса главного распорядителя, получателя средств бюджета (Приложение Ц) и Сведений о движении нефинансовых активов (Приложение Я). Замечаний по тождественности показателей автор не выявил.

Проведенная проверка послужила достаточным основанием для формирования мнения автора о том, что:

1. Бухгалтерский учет основных средств в Центре бухгалтерского учета ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету;
2. Данные аналитического учета движения основных средств и их амортизации соответствуют записям в Главной книге (Приложение Ц) и Балансе (Приложение Щ);
3. Выполняются в полном объеме все требования по сохранности основных средств;
4. Операции по движению основных средств отражаются верно;
5. Реквизиты в первичных документах заполняются в полном объеме.

Таким образом, автор отмечает, что учет основных средств в ЦБУ соблюдается на высоком уровне, но при этом нуждается в следующих доработках:

1. Необходимо исправить выявленную автором ошибку в отношении инвентарной карточки рабочего стола, и именно присвоить ей номер;
2. В связи с вступлением в силу с 1 января 2018 года, для организаций государственного сектора, федерального стандарта «Основные средства», необходимо внести изменения в учетную политику ЦБУ (Приложение 1) в отношении основных средств, а именно в пункт 2.1, который должен содержать следующее: «Учет основных средств, выданных в эксплуатацию, стоимостью до 10 000 рублей включительно, вести по балансовой стоимости объекта на забалансовом счете 21».

Таким образом, раскрыв теорию и практику учета и контроля основных средств, автор переходит к выводам в целом.

Заключение

Основные средства – обладающие полезным потенциалом материальные ценности, используемые в процессе деятельности учреждения, эффективное использование которых непосредственно влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности организации. Для обеспечения максимальной эффективности данного вида активов, необходимы качественно организованный учет, а также контроль объектов основных средств.

Государственное учреждение Ярославской области «Центр бухгалтерского учета» является казенным учреждением, функционально подчиненным департаменту финансов Ярославской области. Создано в соответствии с Гражданским кодексом, Бюджетным кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О некоммерческих организациях», в соответствии постановлением Правительства Ярославской области «О создании государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета» [21]. Учреждение осуществляет свою деятельность с 17.01.2017 г. Главной задачей является ведение бюджетного (бухгалтерского) учета и составление бюджетной (бухгалтерской) отчетности для органов исполнительной власти и государственных учреждений Ярославской области.

Для учета объектов основных средств используется счет 010100000 «Основные средства». Отраженные на этом счете объекты группируются в зависимости от их функциональной роли. Единицей учета является инвентарный объект, которому присваивается индивидуальный инвентарный номер.

Учет основных средств ведется с использованием программных продуктов таких как: АС «Планирование», АС «Бюджет», АС «Смета», ГИС «Государственные закупки Ярославской области».

Регистрами аналитического учета являются инвентарные карточки в разрезе материально ответственных лиц и видов имущества, а также Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

В ходе проведенного исследования автором был отмечен высокий уровень квалификации работников бухгалтерии ГУ ЯО ЦБУ, а также качественное проведение мер по контролю основных средств.

ВКР включает в себя: введение, первую главу, вторую главу, третью главу и заключение.

В **первой главе** автор представил теоретические основы учета основных средств, определил состав организаций государственного сектора, привел определение бюджетного учета и его задачи. Раскрыл понятия, классификации и оценки основных средств, привел пример классификации основных средств по составу и назначению, которая является основой аналитического учета. Раскрыл понятие инвестиционной недвижимости.

Кроме этого автор описал нормативно–правовое регулирование учета и контроля основных средств, его историческое развитие. Также автор отметил вклад нововведенных федеральных стандартов для организаций государственного сектора в отношении основных средств, в процесс приближения к международным стандартам, а также повышение качества достоверности учетной и отчетной информации. Автор пришел к выводу, что в настоящее время нет единой трактовки количества и названий уровней регулирования бухгалтерского учета в организациях госсектора. В связи с этим, была поднята проблематика Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Кроме этого в первой главе автор представил функции, виды и способы проведения общегосударственного, независимого и внутривозвратного финансового контроля.

Во **второй главе** автором был рассмотрен реализуемый на практике учет движения основных средств, а именно их поступление, передача, начисление амортизации, проведение инвентаризации и выбытие. Автор представил

документальное оформление учета движения основных средств, а также практический пример поступления основного средства и расчета его амортизации. Автором был составлен график документооборота по поступлению и выбытию основных средств, согласно которому осуществляется учет в учреждении.

В завершение второй главы были представлены результаты проведенной в ЦБУ инвентаризации, а также самостоятельно разработанный пример переоценки и выбытия основного средства, раскрывающий порядок учета списания основных средств в ЦБУ.

В третьей главе автором была проведена оценка системы внутреннего контроля в ЦБУ и ее эффективность. В результате ознакомления с системой внутреннего контроля и функционирования бухгалтерского учета было сформировано мнение о качественном уровне хранения основных средств и хорошей организации аналитического учета.

При проверке сохранности основных средств автор использовал основной метод выборочной проверки – инвентаризацию. Инвентаризация основных средств проводилась на основании приказа директора ЦБУ. Результаты инвентаризации были отражены полностью, своевременно. В ЦБУ на период проведения инвентаризации фактическое наличие основных средств совпадало с данными бухгалтерского учета.

Также автор провел проверку правильности оформления документов по поступлению основных средств, что послужило важным доказательством своевременности принятия основных средств к учету. Заключительным этапом проверки было сопоставление показателей в отчетных формах с остатками и оборотами по счетам Главной книги. После изучения и сверки всех соответствующих данному вопросу документов автор убедился в точности всех данных.

На основании сделанных выводов учреждению были предложены следующие рекомендации:

– более внимательно относиться к заполнению всех необходимых реквизитов в инвентарных карточках;

– внеси изменения в учетную политику ГУ ЯО «ЦБУ» (Приложение 1) в отношении основных средств, в соответствии с нововведенными стандартами.

Рекомендации и предложения, указанные в работе, поспособствуют усовершенствованию учета основных средств в ЦБУ.

Список использованных источников

Нормативно–правовые документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.94 №51–ФЗ.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145–ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 (НК РФ ч.2) от 5 августа 2000 года №117–ФЗ.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 №402–ФЗ.
5. Федеральный закон от 12.01.96 №7–ФЗ «О некоммерческих организациях».
6. Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».
7. Приказ Минфина России от 06.12.2010 N 162н (ред. от 31.10.2017) "Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению".
8. Приказ Минфина России от 28.12.2010 N 191н (ред. от 07.03.2018) "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации".
9. Приказ Минфина России от 30.12.1993 №160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций».

10. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".
11. Приказ Минфина России от 30.03.2015 №52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению».
12. Приказ Минфина России от 31.10.2017 №170н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2017 – 2019 гг. и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации от 10 апреля 2015 г. №64н».
13. Приказ Минфина России от 25.03.2011 N 33н (ред. от 07.03.2018) "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений.
14. Приказ Минфина России от 01.07.2013 N 65н (ред. от 28.02.2018) "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации".
15. Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 259н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Обесценение активов".
16. Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 257н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства".

17. Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 258н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Аренда".
18. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 07.07.2016) "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".
19. Постановление Правительства РФ от 26.07.2010 N 538 "О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного учреждения к категории особо ценного движимого имущества".
20. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01".
21. Постановление Правительства Ярославской области «О создании государственного учреждения Ярославской области «Центр бухгалтерского учета» от 16.06.2016 №683–п.

Основная литература

22. Вахрушина М.А., Бизина А.С., Сибилева Н.Н., Соколов А.А. Бюджетный учет и отчетность // Учебное пособие под редакцией Вахрушиной М.А., Москва, вузовский учебник ИФРА–М, 2011. – С.281.
23. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э. С. Проблемы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета основных средств в государственном секторе // Учет в государственном секторе, 2015. – №8. – С. 14–22.
24. Еленевская Е.А. «Учет, анализ, аудит» / Еленевская Е.А., Ким Л.И. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2014. – 146 с.
25. Зборовская Е.Б., Солнцева О.Ю. Практический аудит: Учебное пособие / Е.Б.Зборовская, О.Ю. Солнцева, ЯФ МЭСИ. – Ярославль: Ярославль: «Канцлер», 2012. – 260 с.
26. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет» /Кондраков Н.П. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2014. – 78 с.

27. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. проф. М.В. Мельник– М.: ИД ФВК–ПРЕСС, 2003–520 с.
28. Никандрова Л.К., «Бухгалтерский финансовый учет» / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2015. – 563 с.
29. Савина А.А., Савин И.А., Савин Д.А. Аудит для магистров: Практический аудит: Учебник. – М.: Вузовский учебник; ИНФРА–М, 2014. – 188 с.
30. Сигидов Ю.И. «Бухгалтерский учет и анализ» /Сигидов Ю.И. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2014. – 451 с.
31. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Финансовый учет и отчетность» / – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2014. – 102 с.

Научные статьи

32. Гуккаев В.Б. Документальное оформление операций с основными средствами/ Гуккаев В.Б. // Консультант бухгалтера. – 2013. – 59 с.
33. Дружиловская, Т.Ю., Дружиловская, Э.С., Маслова, Т.С. Особенности нормативного регулирования бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях / Т.Ю.Дружиловская, Э.С Дружиловская, Маслова Т.С. // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №23. – С.2–18.
34. Купреев В.В. Бухгалтерский учет объектов основных средств. Рекомендации по организации учета. Учет приобретения объектов основных средств / Купреев В.В. // Консультант бухгалтера. – 2013 г. – № 10.

Интернет–ресурсы

35. Консультант Плюс – законодательство РФ кодексы и законы в последней редакции: Официальный сайт [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. – 1997–2018. – Электрон.дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.05.2018).