РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа 115 с., иллюстраций 5, таблиц 28, источников 29, приложений 9.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ, ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА, ЭФФЕКТИВНОСТЬ МЕТОДИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.

Цель работы - является исследование организации бухгалтерского учета, анализа финансового состояния предприятия и эффективности использования основных средств, проведение аудита с целью выявления нарушений, а также разработка рекомендаций по совершенствованию действующей практики бухгалтерского учета и анализа.

Метод исследования – аналитический, опытно-статистические методы, методы сравнения.

Проведен анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности, финансового состояния рассматриваемого предприятия. Кроме этого, разработана методика проведения проверки учета основных средств на предприятии. На основе данной методики проведен аудит, и ее результаты свидетельствуют об оптимальности данной разработки вследствие снижения трудозатрат, улучшения качества аудита и исполнения сроков проведения проверки. Так данная методика позволила провести аудит в короткие сроки и выявить существенные нарушения. Данная методика в виде подробной программы проведения аудита несет рекомендательный характер к практическому ее применению.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

 1.1. Учет основных средств

 1.2. Анализ основных средств

 1.3. Аудит основных средств

2. АНАЛИЗ УЧЕТА, СОСТОЯНИЯ ОСНОВНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ФОНДОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОАО «КРАСПРИГОРОД»

 2.1. Общие сведения о предприятии ОАО «КрасПригород»

 2.2. Анализ финансово-хозяйственной деятельности

2.3. Анализ наличия, структуры, движения основных фондов и эффективности их использования

 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Предлагаемая методика по проведению аудита учета основных средств в организации

3.2. Практическое применение предлагаемой методики в ОАО «КрасПригород»

 3.3. Оценка эффективности предлагаемой методики

 ЗАКЛЮЧЕНИЕ

 СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

 ПРИЛОЖЕНИЯ

ВВЕДЕНИЕ

Основным документом, регулирующим и регламентирующим бухгалтерский учет в РФ, является Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 г. № 129-ФЗ, (в редакции от 03.11.2006г.)

Правильность учета основных средств определяет предоставление достоверной и полной информации об основных средствах и их структуре. Данная информация необходима при анализе использования основных средств для разработки направлений более эффективного их использования, что является необходимым условием реализации основной цели предпринимательства – получение прибыли

С активизацией деятельности индустрии магистрального пассажирского железнодорожного транспорта увеличивается потребность в независимом контроле достоверности бухгалтерского учета в организациях данной отрасли.

Прочность экономического положения организации, результативность и привлекательность ее деятельности зависят от эффективности использования производственных ресурсов, от правильности формирования себестоимости выполняемых работ, оказываемых услуг от правильности и своевременности расчетов между предприятиями.

Поэтому целесообразно уделять особое внимание первому из вышеперечисленных разделов учета – учету основных фондов, которые в принципе являются основным массивом обеспечения непосредственной деятельности предприятия.

Учету и анализу основных фондов в рассматриваемой отрасли присуще особое внимание, следовательно, они наиболее подвержены различным факторам риска.

Факторы риска, обусловлены следующими причинами:

 - отсутствие многократного контроля над первичными документами на стадии их создания и проверки;

 - сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов;

 - большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов.

Факторы риска, а также возможность разного рода злоупотреблений обусловливают необходимость исследования организации и системы первичного учета, оценку состояния внутреннего контроля на участке учета основных средств.

Типичные ошибки и нарушения по данному разделу учета:

 - Счетные ошибки при фиксировании оперативного факта;

 - Несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации;

 - Регистрация хозяйственных операций в документах неунифицированной формы;

 - Отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу;

 - Нарушения, допущенные при оформлении первичного документа (заполнение документов средствами, не допускающими их долговременное хранение, нарушения при внесении исправлений в первичный документ);

 - Ошибки при регистрации документа;

 - Несвоевременная регистрация документа в учетном регистре (либо отсутствие данных в учетном регистре по отдельным первичным документам);

 - Неверное определение и установление амортизационной группы;

 - Неверное отнесение на затраты сумм износа;

 - Нарушение методологии учета в части неверно составленных корреспонденций счетов.

Исходя из вышесказанного, видна потребность в проведении аудита по данному разделу учета. Аудит важен для получения уточненной информации, выявлении несоответствий в выдаваемых сообщениях, чем повышает качество принимаемых решений, эффективность рыночных операций и способствует лучшему распределению активов.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование организации бухгалтерского учета, анализа финансового состояния предприятия и эффективности использования основных средств, проведение аудита с целью выявления нарушений, а также разработка рекомендаций по совершенствованию действующей практики бухгалтерского учета и анализа. Для реализации поставленной цели следует решить целый ряд задач, основными из которых являются:

 - изучение теоретических и методологических аспектов учета и анализа эффективности использования основных средств,

 - изучение действующей практики учета и анализа эффективности использования основных средств,

 - проведение аудита, и на основе его результатов, разработка рекомендаций по устранению выявленных нарушений, для совершенствования учета и анализа основных средств.

 Объектом исследования в выпускной квалификационной работе является ОАО «Краспригород».

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1 Учет основных средств

Основными документами, регламентирующими порядок учета основных средств, являются Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.

Согласно этим документам к основным средствам (ОС) относятся объекты при единовременном выполнении следующих четырех условий:

 - Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

 - Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, стоимостью более 20000 руб.;

 - Организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

 - Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения и передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

К основным средствам не относятся машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей или как товары на складах торгующих организаций, предметы, сданные в монтаж или подлежащие сдаче в монтаж, находящиеся в пути; капитальные и финансовые вложения.

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются первичными учетнымидокументами.Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»: (наименование документа; дата составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции в натуральном и денежном выражениях; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления ,личные подписи указанных лиц и их расшифровки).

Кроме того, в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера хозяйственной операции, требований нормативных правовых актов и документов по бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных или машинных носителях информации. Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных документов на машинных носителях должны обладать системой защиты и храниться в организации в течение срока, установленного для хранения соответствующих первичных учетных документов. Государственным комитетом по статистике Российской Федерации утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, основные формы которых указаны в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Первичные документы учета основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| Хозяйственная операция | Документ |
| Наименование | Код |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Поступление основных средств | 1.1 Акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) | ОС-1 |
|  | 1.2.Акт о приемке-передаче здания (сооружения) | ОС-1а |
|  | 1.3. Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) | ОС-1б |
|  | 1.4. Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств | ОС-2 |
|  | 1.5.Акт о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, объектов основных средств | ОС-3 |
| Продолжение таблицы 1.1 |
| 1 | 2 | 3 |
|  | 1.6. Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж | ОС-14 |
| 2. Выбытие основных средств | 2.1. Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) |  ОС-4 |
|  | 2.2. акт о списании автотранспортных средств | ОС-4а |
|  | 2.3. Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных) | ОС-4б |
| 3. Наличие, инвентаризация | 3.1. Инвентаризационная опись основных средств | ИНВ-1 |
|  | 3.2.Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств |  ИНВ-18 |
|  | 3.3. Акт о выявленных дефектах оборудования | ОС-16 |
|  | 3.4. Инвентарная карточка учета объектов основных средств | ОС-6 |
|  | 3.5. Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств | ОС-6а |
|  | 3.6.Инвентарная книга учета объектов основных средств | ОС-6б |
|  | 3.7. Инвентарный список | --- |

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект**.**

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

Капитальные вложения на коренное улучшение земель, по участку, находящемуся в собственности организации, учитываются в составе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения.

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных средств должен присваиваться при принятии их к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер*.*

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный инвентарному объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших инвентарных объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течении пяти лет по окончании года выбытия.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях их учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта основных средств, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Инвентарные карточки на принятые к бух. учету объекты основных средств, а также на выбывшие объекты основных средств в течение месяца могут находиться до конца месяца обособленно от инвентарных карточек остальных основных средств.

Данные инвентарных карточек ежемесячно суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

На основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

К числу таких показателей относятся данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; действующие и неиспользуемые; данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств; данные о выпуске продукции (работ, услуг) в разрезе объектов основных средств и др.

1.1.1 Оценка основных средств

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной, восстановительной, текущей, остаточной, ликвидационной и налогооблагаемой стоимости.

Первоначальная (балансовая) стоимостьосновных средств складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию в данной организации.

Восстановительная стоимость– это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки. Согласно ПБУ 6/01 организациям предоставлено право осуществлять переоценку на начало отчетного года с использованием индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Текущая рыночная стоимость – эта сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость ***–*** первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость – это стоимость продажи объектов при банкротстве или ликвидации организации на основе свободного аукциона и открытой продажи объектов по текущей рыночной стоимости.

Налогооблагаемая стоимость – стоимость объектов, определяемая по правилам бухгалтерского учета налогов.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бух. учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к учету допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

1.1.2 Синтетический и аналитический учет поступления и выбытия основных средств

Для синтетического учета основных средств используются балансовые счета: 01«Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 02 «Амортизация основных средств», 99 «Прибыли и убытки», а также забалансовые счета (при необходимости) – «Арендованные основные средства», «Износ жилищного фонда», «Износ объектов внешнего благоустройства» и других аналогичных объектов.

Аналитический учет представляет собой пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по форме № ОС-6. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект или группу однотипных объектов, которым присваивается инвентарный номер.

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке применительно к классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г.

Инвентарные карточки (индивидуальные и групповые) составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. В случае когда в результате реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, частичной ликвидации и переоценки объекта ОС произведены изменения, отражение которых в старой карточке невозможно, заполняется новая инвентарная карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

В картотеке бухгалтерии инвентарные карточки располагаются по отраслевым группам основных средств (промышленность, транспорт, строительство и др.), а внутри этих групп – по месту нахождения объектов (цех, отдел), по видам (здания, сооружения и т.д.) с подразделениями на производственные и непроизводственные.

Поступление основных средств есть не что иное, как ввод в эксплуатацию и оприходование вновь полученных объектов основных средств.

Основные средства учитываются на активном счете 01 «Основные средства»**.** Дебетовое сальдо отражает сумму первоначальной стоимости основных средств. По дебету записывается информация о первоначальной стоимости поступивших основных средств и их дооценке, а по кредиту – о выбытии основных средств и их уценке.

Источниками приобретения основных средств являются:

1. Собственные (сумма накопленной амортизации, доходы организации, включая вклады учредителей в уставный капитал, дарение, безвозмездное поступление от юридических и физических лиц и субсидии правительственного органа):
2. Заемные (кредиты, займы и кредиторская задолженность).

При поступлении основных средств в организацию составляются проводки, основные из которых представлены в нижеприведенной таблице 1.3.

Таблица 1.3

Записи на счетах бухгалтерского учета операций поступления основных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет счета | Кредит счета |
| 1. Приобретение основных средств производственного назначения от поставщиков:
 |  |  |
|  1.1 Поступили основные средства по первоначальной стоимости | 08 | 60 (76) |
|  1.2. Перечислено юридическим лицам за основные средства | 60 (76) | 51 |
|  1.3. На сумму начисленного НДС по закупленным основным средствам | 19 | 60 (76) |
| 2. Поступление основных средств в качестве вклада в уставной капитал |  |  |
|  2.1 Определен размер взносов в УК после государственной регистрации | 75 | 80 |
|  2.2. Оприходованы основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в УК | 08 | 75 |
|  2.3. Переданы основные средства в эксплуатацию | 01 | 08 |
| 3. Разные случаи поступления основных средств |  |  |
|  3.1. Оприходованы неучтенные основные средства, выявленные при инвентаризации | 01 | 99 |

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия четырех условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

1. Продажи;
2. Списания в случае морального и физического износа;
3. Ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
4. Передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевый фонд;
5. Передачи по договорам мены, дарения;
6. Передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
7. Недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
8. Частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставной (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 75-1 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов и отражаются в бух. Учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Порядок учета выбытия основных средств рассмотрен по одному из видов – продажа основных средств.

Отражаются следующими бухгалтерскими проводками:

Д – т 01 субсчет «выбытие основных средств»

К – т 01 - на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости объекта.

Д – т 02 «амортизация основных средств»

К – т 01 субсчет «Выбытие основных средств» - на сумму накопленной амортизации.

Д –т 99 «прибыли и убытки» субсчет «Выбытие основных средств»

К – т 01 «основные средства», субсчет «выбытие основных средств» - на остаточную стоимость объекта.

В дальнейшем в дебет счета 99, субсчет «Выбытие основных средств» записываются все расходы, связанные с выбытием основных средств, а в кредит - доходы от их выбытия.

Д – т 99

К – т 23 «вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу», - списание расходов, связанных с продажей основных средств.

Д – т 99

К – т 68 – задолженность бюджету по НДС.

Д – т 83

К – т 84 «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – списание суммы дооценки по объектам основных средств, по которым проводилась переоценка;

Д – т 10

К – т 99 – учитываются материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объектов (по рыночным ценам).

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат от продажи основных средств. Если кредитовая сумма счета 99, субсчет «Выбытие основных средств» больше дебетовой, организация получила прибыль, если наоборот – убыток.

1.1.3 Учет амортизации основных средств

Амортизацияесть постепенное перенесение (погашение) стоимости основных средств в процессе их эксплуатации на стоимость готовой продукции, работ и услуг.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного периода производится независимо от применяемого способа начисления амортизации в размере 1/12 начисляемой годовой суммы.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается по переведенным по решению руководства организации основным средствам на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, на реконструкцию и модернизацию – свыше 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

1. линейный способ;
2. способ уменьшаемого остатка;
3. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
4. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

 - при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

 - при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

 - при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

1. ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
2. ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
3. нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Для учета амортизационных отчислений используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Кредитовое сальдо счета 02 отражает: сумму начисленной амортизации по поступившим и действующим основным средствам, сумму возмещенной (накопленной) стоимости основных средств с момента вступления их в эксплуатацию до отчетного периода или до полного выбытия. По дебету сч. 02 отражается сумма амортизации по выбывшим основным средствам. Начисленная сумма амортизации относится к расходам на производство и продажу.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств представлен в табл. 1.4.

Таблица 1.4.

Записи на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Хозяйственная операция | Дебет счета | Кредит счета |
| Начисление амортизации собственных основных средств (включая безвозмездно полученные) | 20, 23, 25, 26, 44 | 02 |
| Начисление амортизации арендодателем по основным средствам, сданным в аренду на условиях возврата | 91, 91-2 | 02 |
| При выбытии основных средств:На сумму накопленной амортизации | 02 | 01 |
| На остаточную стоимость основных средств | 91 | 01 |

1.1.4 Налоговый учет основных средств

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 рублей.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты)

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

 1. Имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

 2. Имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

 3. Имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

 4. Объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

 5. Приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

 6. Имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14, 19, 22, 23 и 30 пункта 1 статьи 251 НК, а также имущество, указанное в подпункте 6 и 7 пункта 1 статьи 251.

 7. Приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

 - переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

 - переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

 - находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

 - при расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использованияпризнается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

1. Первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
2. Вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
3. третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
4. Четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
5. Пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
6. Шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
7. Седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
8. Восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
9. Девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
10. Десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

1.2 Анализ основных средств

Анализ обеспеченности предприятия основными средствами производства

Одним из важнейших факторов увеличения объема производства продукции на промышленных предприятиях является обеспеченность их основными средствами в необходимом количестве и ассортименте и эффективное их использование.

Задачи анализа**:**

 1.Определение обеспеченности предприятия и его структурных подразделений основными средствами и уровня их использования по обобщающим и частным показателям;

 2.Выявление причин изменения их уровня;

 3.Расчет влияния использования основных средств на объем производства продукции и другие показатели;

 4.Изучение степени использования производственной мощности предприятия и оборудования;

 5.Установление резервов повышения эффективности использования основных средств.

Источники информации*:* бизнес-план предприятия, план технического развития, форма №1 «Баланс предприятия», форма №5 «Приложение к балансу предприятия» , форма №11 «Отчет о наличии и движении основных средств», форма БМ «Баланс производственной мощности», данные о переоценке основных средств, инвентарные карточки учета основных средств, проектно-сметная, техническая документация и др.

Анализ начинается с изучения объема основных средств их динамики и структуры.

Большое значение имеет анализ движения и технического состояния основных средств,который проводится по данным бухгалтерской отчетности (форма №5). Для этого рассчитываются следующие показатели:

Коэффициент обновления (К обн), характеризующий долю новых основных средств в общей их стоимости на конец года:

К обн = стоимость поступивших основных средств / стоимость основных средств на конец периода

Также рассчитываются показатели: срок обновления основных средств, коэффициент выбытия, коэффициент прироста, коэффициент износа, коэффициент технической годности

Проверяется выполнение плана по внедрению новой техники, вводу в действие новых объектов, ремонту основных средств. Определяется доля прогрессивного оборудования в его общем количестве и по каждой группе машин и оборудования, а также доля автоматизированного оборудования.

Обеспеченность предприятия отдельными видами машин, механизмов, оборудования, помещениями устанавливается сравнением фактического их наличия с плановой потребностью, необходимой для выполнения плана по выпуску продукции.

Обобщающими показателями, характеризующими уровень обеспеченности предприятия основными производственными фондами являются фондовооруженность и техническая вооруженность труда.

1.2.2 Анализ интенсивности и эффективности использования основных производственных фондов

Для обобщающей характеристики эффективности т интенсивности использования основных производственных фондов (ОПФ) используются следующие показатели:

Фондорентабельност*ь* (отношение прибыли от основной деятельности к среднегодовой стоимости основных средств);

Фондоотдача ОПФ(отношение стоимости произведенной продукции к среднегодовой стоимости ОПФ);

Фондоотдача активной части ОПФ(отношение стоимости произведенной продукции к среднегодовой стоимости активной части основных средств);

Фондоемкость *(*отношение среднегодовой стоимости ОПФ к стоимости произведенной продукции за отчетный период);

Относительная экономия ОПФ

В процессе анализа изучаются динамика перечисленных показателей, выполнение плана по их уровню, проводятся межхозяйственные сравнения. После этого изучают факторы изменения величины фондорентабельности и фондоотдачи (Рис. 1.1). наиболее обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондорентабельность.Ее уровень зависит не только от фондоотдачи, но и от рентабельности продукции.

1.2.3 Методика определения резервов увеличения выпуска продукции, фондоотдачи и фондорентабельности

В заключение анализа подсчитывают резервы увеличения выпуска продукции и фондоотдачи. Ими могут быть ввод в действие нового оборудования, сокращение целодневных и внутрисменных простоев, повышение коэффициента сменности работы оборудования, более интенсивное его использование.

Резервы увеличения выпуска продукции за счет ввода в действие нового оборудованияопределяют умножением его дополнительного

количества на текущий уровень среднегодовой выработки или на фактическую величину всех факторов, которые формируют ее величину.

Фондорентабельность

Рентабельность продукции

Фондоотдача основных производственных фондов

Фондоотдача действующего оборудования

Доля действующего оборудования в активной части ОПФОПФ

Доля активной части ОПФ

Изменение выработки оборудования

Изменение времени работы машин и оборудования

Изменение стоимости машин и оборудования

Освоение нового оборудования

Целодневные простои

Модернизация оборудования

Коэффициент сменности

Степень износа оборудования

Внутрисменные простои

Технология производства

Квалификация работников, мотивация их труда и т.д.

Рис. 1.1. Структурно-логическая модель факторного анализа фондорентабельности и фондоотдачи

Сокращение целодневных простоевоборудования приводит к увеличению среднего количества отработанных дней каждой его единицей за год. Этот прирост необходимо умножить на возможное (прогнозируемое) количество единиц оборудования и фактическую среднедневную выработку единицы в текущем периоде.

Чтобы подсчитать резерв увеличения выпуска продукции за счет повышения коэффициента сменностив результате лучшей организации производства, необходимо возможный прирост последнего умножить на планируемое количество дней работы всего парка оборудования и на текущий уровень сменной выработки.

Резерв увеличения выпуска продукции за счет сокращения внутрисменных простоев определяют умножениемпланируемого прироста средней продолжительности смены на фактический уровень среднечасовой выработки и на возможное количество отработанных смен всем его парком – СМ (произведение возможного количества оборудования, возможного количества отработанных дней единицей оборудования и возможного уровня коэффициента сменности)

Для определения резервов увеличения выпуска продукции за счет повышения среднечасовой выработки оборудованиянеобходимо сначала выявить возможности роста последней за счет обновления и модернизации оборудования, более интенсивного его использования, внедрения достижений научно-технического прогресса и т.д. затем выявленный резерв повышения выработки за 1 машино-час надо умножить на возможное количество часов работы оборудования (произведение возможного количества единиц, количества дней работы, коэффициента сменности, продолжительности смены).

После этого определяют резервы роста фондоотдачи.

Для определения резервов роста фондорентабельности необходимо прирост фондоотдачи умножить на фактический уровень рентабельности продукции в отчетном периоде.

По итогам анализа разрабатывают конкретное мероприятие по освоению выявленных резервов и осуществляют контроль за их проведением.

1.3 Аудит основных средств

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также включает другие виды контрольной работы. В современном понимании «аудит» - это процесс проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности на предприятиях с разными формами хозяйствования и собственности с точки зрения их достоверности и соответствия действующему законодательству. Аудит, как вид деятельности заключается в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта и осуществляется компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев вносит заключение о качественной стороне этого функционирования положения или информации.

Главными задачами аудита сохранности, учета и использования основных средств являются проверки:

 1. Обеспечение контроля наличием и сохранностью основных средств;

 2. Правильности отнесения предметов к основным средствам, их группировки по классификации, принадлежности и по характеру участия в производственном процессе;

 3. Правильности оценки основных средств в учете;

 4. Правильности оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

 5. Правильности начисления и отражения в учете износа и ремонтов основных средств;

 6. Правильности отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

Содержание аудиторских процедур по основным средствам следующее:

1. Получить учетные регистры по основным средствам и согласовать их с Главной книгой и финансовой отчетностью. Убедиться, что состав основных средств, находящихся на балансе предприятия, в целом соответствует его специфике и предмету его деятельности.

Убедиться в том, что организация учетных регистров позволяет получить группировку основных средств по характеру их использования или их местонахождению (в цехах основного производства, в пользовании управленческого персонала, сданы в аренду и т.д.).

2. Сделать выборку и проверить правильность учета поступления основных средств за период, сопоставить данные учета с первичными документами. Убедиться в наличии актов приемки-передачи основных средств.

3.Убедиться в правильности формирования инвентарной стоимости основных средств (использовать данные проверки по разделу «Капитал»).

4.Убедиться в правильности отражения в учете безвозмездно полученных основных средств. Их стоимость должна быть отражена по кредиту счетов: 83 «Добавочный капитал» в случае получения основных средств, относящихся к производственной сфере, или 84 «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в случае получения основных средств, относящихся к непроизводственной сфере.

5.Сделать выборку и проверить учет выбытия основных средств за период, сравнить данные учета с первичными документами, проверить правильность определения финансового результата. Проверить порядок отражения указанных операций в финансовой отчетности.

6.Сделать выборку основных средств и для них согласовать используемые нормы амортизации. Оценить достоверность суммы износа, начисленной за год.

7.Убедиться в том, что:

- по поступившим основным средствам износ начисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;

- по выбывшим основным средствам прекращалось начисление износа с месяца, следующего за месяцем выбытия;

- износ не начислялся по полностью амортизированным основным средствам.

8.Убедиться в том, что по основным средствам непроизводственного назначения износ относился на счета учета собственных средств организации.

9. Проверить правильность учета основных средств, сданных в аренду

 10.Проверить соответствие порядка учета арендованных основных средств установленному в законодательстве.

 11.Получить ведомость по переоценке основных средств по состоянию на 01.01.200… г. и произвести следующие действия:

 - сделать выборку и проверить правильность расчета, применения коэффициентов изменения стоимости основных фондов;

 - в случае проведения переоценки путем прямого пересчета балансовой стоимости основных средств проверить наличие подтверждающих документов и экспертных заключений о рыночной стоимости указанных основных средств;

 - удостовериться, что все группы основных средств были учтены при проведении переоценки: все виды действующих основных средств, а также находящихся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве; основные средства, подготовленные к списанию ввиду их физического или морального износа, но не оформленные в установленном порядке актами на списание;

 - проверить правильность отражения результата переоценки в Главной книге, финансовой отчетности, расчете по налогу на имущество.

 12.Ознакомиться с результатами инвентаризации основных средств. Убедиться в том, что она была проведена своевременно и охватывала все группы основных средств. Проверить правильность отражения в учете результатов инвентаризации.

 13.Сделать выборку и проверить правильность отражения НДС по основным средствам, как при их приобретении, так и при их реализации.

2. АНАЛИЗ УЧЕТА, СОСТОЯНИЯ ОСНОВНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ФОНДОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОАО «КРАСПРИГОРОД»

2.1. Общие сведения о предприятии

Открытое акционерное общество «КрасПригород» создано в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах».

Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на сновании устава и действующего законодательства РФ.

Основными предметами деятельности общества являются:

 - деятельность магистрального пассажирского железнодорожного транспорта;

 - пригородное сообщение;

 - оказание услуг по подготовке и экипировке поездов «Экспресс»;

 - оказание сервисных услуг;

 - агентирование, оказание услуг агента;

 - оказание услуг по продаже и проверке ж/д билетов;

 - торговля;

 - оказание услуг по уборке платформ;

 - иные виды деятельности, не противоречащие законодательству России.

Уставный капитал общества составляет 100 000,00 руб.

2.2 Анализ финансово-хозяйственной деятельности ОАО «КрасПригород»

2.2.1 Анализ основных технико-экономических показателей

Главными критериями деловой активности предприятия являются:

 - широта рынка сбыта;

 - репутация предприятия;

 - степень выполнения плана по основным показателям;

 - обеспечение заданных ростов основных показателей деятельности;

 - уровень эффективности использования ресурсов.

Основными показателями деятельности предприятия являются:

 - себестоимость;

 - прибыль;

 - объем реализации;

 - величина активов.

При оценке их динамики оптимальным соотношением является:

Темп роста прибыли > Темп роста реализации > Темп роста капитала > 100 %.

Данное соотношение в мировой практике получило название: «Золотое правило экономики предприятия».

В таблице 2.1 представлена динамика указанных показателей.

Исходя из данных таблицы, при проведении соотношения значений показателей можно сделать вывод, что предприятие работает неэффективно.

Таблица 2.1

Анализ основных показателей деятельности предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | на 01.01.08 | на 01.01.09 | на 01.10.09 | Изменение | Изменение | Темп роста, % | Темп роста, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1.Чистая прибыль, тыс.р. | 920 | -115581 | -63377 | -116501 | 52204 | -12563,15 | 54,83 |
| 2.Выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг, тыс.р. | 123702 | 345675 | 187605 | 221973 | -158070 | 279,44 | 54,27 |
| 3.Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс.р. | 80422 | 552517 | 304753 | 472095 | -247764 | 687,02 | 55,16 |
| 4.Среднегодовая сумма капитала ,т.р. | 23619 | 84820 | 110093 | 61201 | 25273 | 359,12 | 129,80 |

Первоначально можно сказать, что экономический потенциал предприятия вырос по сравнению с прошлым годом, как показывают темпы роста последних трех показателей. Но:

Темп роста капитала предприятия вырос в 2008 году (359,12 % > 100%) и за девять месяцев 2009 года несколько уменьшился почти в три раза (129,80%> 100%). Однако, помимо роста капитала важна и его оборачиваемость, а она как рассматривалось ранее, снизилась. Не менее важна и структура капитала, в которой, как показал анализ, основную долю составляют заемные средства в виде задолженности перед поставщиками и подрядчиками.

Объем продаж увеличился, но менее быстрыми темпами, чем активы в 2008 году (279,44 % < 359,12 %) и за девять месяцев 2009 года (54,27% < 129,80%).

Показатель прибыли предприятия снизился до убытков, и соответственно темп его роста гораздо меньше темпа роста продаж в 2008 году (-12563,15 % < 279,44 %), что означает увеличение темпа роста себестоимости (687,02 %), а за девять месяцев 2009 года темп роста прибыли немного больше темпа роста продаж (54,83% <54,27 %),что свидетельствует о положительной тенденции.

В целом результаты показывают, что предприятие не эффективно использует ресурсы, что свидетельствует о неумелом управлении активами и снижении деловой активности предприятия.

2.2.2 Анализ финансовой отчетности

В результате проведения анализа финансовой (бухгалтерской) отчетности (приложение - формы № 1, 2) выявлено:

В балансе, отчете о прибылях и убытках исследуемого объекта обнаружены «больные» статьи, такие как:

- Непокрытые убытки текущего года;

- Непокрытые убытки прошлых лет.

Отметим, что за рассматриваемые периоды предприятие несет существенные убытки, произошло увеличение почти в 18 раз накопившейся кредиторской задолженности, по сравнению с которой дебиторская задолженность несоизмеримо мала, предприятие финансово зависимо и неустойчиво.

Состав и структура активов общества представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Состав и структура активов в динамике за период с 01.01.08 по 31.12.08

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | Абсолютные величины, тыс.р. |  | Изменения |
| Удельные веса, % |
| на начало года | на конец года | на начало года | на конец года | в абсолютных величинах, тыс.р (*гр.2-гр.1*). | в удельных весах, % (*гр.4- гр.3*) | в % к величинам на начало периода (*гр.5*:*гр.1* *100*) | в % к изменению валюты баланса (*гр.5*:*гр.5ст.1 100*) |
|  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.Имущество, всего (*300*) | 2361 | 84820 | 100,0 | 100,00 | 61201,0 | х | 259,12 | 100,00 |
| 1.1.Внеоборотные активы (190) | 9558 | 45052 | 40,47 | 53,11 | 35494,00 | 12,65 | 371,35 | 58,00 |
| 1.2. Оборотные активы (*290*) | 14061 | 39768 | 59,53 | 46,89 | 25707,00 | -12,65 | 182,82 | 42,00 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.2.1. Запасы и затраты (*210+220*) | 3538 | 8912 | 25,16 | 22,41 | 5374,00 | -2,75 | 151,89 | 8,78 |
| 1.2.2.Дебиторская задолженность(*230+240*) | 8032 | 16535 | 57,12 | 41,58 | 8503,00 | -15,54 | 105,86 | 13,89 |
| 1.2.3.Денежные средства и ценные бумаги (*250+260*) | 2462 | 14297 | 17,51 | 35,95 | 11835,00 | 18,44 | 480,71 | 19,34 |
| 1.2.4. Прочие оборотные активы (*270*) | 29 | 24 | 0,21 | 0,06 | -5,00 | -0,15 | -17,24 | -0,01 |

По данным таблицы 2.2 видно, что в отчетном году имущество общества увеличилось на 259,12 %, увеличилась доля внеоборотных активов на 12,65 %, а доля оборотных активов уменьшилась на - 12,65 %. О данных изменениях структуры капитала говорит привлечение активов посредством возникновения в существенных размерах отложенных налоговых активов и увеличения основных средств на 10% . Реально же основную величину капитала составляют оборотные активы, поскольку их изменения в процентах к величинам на начало года весьма велики и составляют 182,82 %. Положительным моментом является то, что увеличивается доля самой мобильной части – денежных средств, и увеличивается доля менее ликвидных средств – запасов и дебиторской задолженности.

Далее представлен анализ структуры активов за период с 01.01.09 по 01.10.09 (табл.2.3).

Таблица 2.3

Состав и структура активов в динамике за период с 01.01.09 по 01.10.09

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | Абсолютные величины, тыс.р. | Удельные | Изменения |
| веса, % |
| на начало года | на конец года | на начало года | на конец года | в абсолютных величинах, тыс.р. | в удельных весах, % | в % к величинам на начало года | в % к изменению валюты бал. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Имущество, всего (*300*) | 84820 | 110093 | 100,00 | 100,00 | 25273,00 | х | 29,80 | 100,00 |
| 1.1.Внеоборотные активы (190) | 45052 | 58074 | 53,11 | 52,75 | 13022,00 | -0,36 | 28,90 | 51,53 |
| 1.2.Оборотнакти ые вы (*290*) | 39768 | 52019 | 46,89 | 47,25 | 12251,00 | 0,36 | 30,81 | 48,47 |
| 1.2.1. Запасы и затраты (*210+220*) | 8912 | 10314 | 22,41 | 19,83 | 1402,00 | -2,58 | 15,73 | 5,55 |
| 1.2.2.Дебиторская задолженность(*230+240*) | 16535 | 30925 | 41,58 | 59,45 | 14390,00 | 17,87 | 87,03 | 56,94 |
| 1.2.3.Денежные средства и ценные бумаги (*250+260*) | 14297 | 10756 | 35,95 | 20,68 | -3541,00 | -15,27 | -24,77 | -14,01 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.2.4. Прочие оборотные активы (*270*) | 24 | 24 | 0,06 | 0,05 | 0,00 | -0,01 | 0,00 | 0,00 |

Как видно из в текущем периоде имущество общества увеличилось незначительно на 29,80% по сравнению с прошлым периодом. Изменения в структуре капитала произошли за счет наращивания оборотных активов посредством увеличения дебиторской задолженности. Стоит отметить, что снизилась доля мобильной части – денежных средств в структуре активов.

Далее выявлены источники средств, представленные в таблице 2.4

Таблица 2.4

Анализ пассивов в динамике за период с 01.01.08 по 31.12.08

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Пассив | Абсолютные величины, тыс.р. | Удельные веса, % | Изменения |
| на начало года | на конец года | на начало года | на конец года | в абсолютных величинах, тыс.р. (*гр.2-гр.1*) | в удельных весах, % (*гр.4- гр.3*) | в % к величинам на начало период *гр.5*:*гр.1* | в % к изменению валюты баланса |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.Источники имущества,всего (*700*) | 23619 | 84820 | 100,00 | 100,00 | 61201,00 | х | 259,12 | 100,00 |
| 1.1.Собственный капитал (*490*) | 7300 | -108322 | 30,91 | -127,71 | -115622,0 | -158,62 | -1583,86 | -188,92 |
| 1.2.Заемный капитал | 16320 | 193142 | 69,10 | 227,71 | 176822,00 | 158,61 | 1083,47 | 288,92 |
| 1.2.1.Долгосрочные обязательства (*590*) | 257 | 569 | 1,57 | 0,29 | 312,00 | -1,28 | 121,40 | 0,51 |
| 1.2.2.Краткосрочные кредиты и займы (*610*) | 0 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 1.2.3.Кредиторская задолженность (*620*) | 16062 | 192572 | 98,42 | 99,70 | 176510,00 | 1,29 | 1098,93 | 288,41 |
| 1.3.Прочие краткосрочные обязательства (*630+640+650+660*) | 1 | 1 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | -0,01 | 0,00 | 0,00 |

По данным таблицы 2.4 видно, что источники собственных средств уменьшились на 1583,86 % за счет понесенных обществом существенных убытков и весь капитал формируется за счет заемных средств. В структуре заемного капитала не произошло заметного перераспределения средств. Практически стопроцентной стала доля кредиторской задолженности за счет увеличения задолженности перед поставщиками и подрядчиками.

Т.е. общество не высвобождает неликвиды, а наращивает, и капитал обращается в наименее мобильной части средств.

Достаточно велик риск банкротства из-за перекоса соотношения «собственный капитал – заемные средства», так как возможна ситуация, при которой несколько кредиторов одновременно потребуют возврата своих долгов.

Таблица 2.5

Анализ пассивов в динамике за период с 01.01.09 по 01.10.09

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Пассив | Абсолютные величины, тыс.р. | Удельные веса, % | Изменения |
| на начало года | на конец года | на начало года | на конец года | в абсолютных величинах, тыс.р. *гр.2-гр.1*) | в удельных весах, % (*гр.4- гр.3*) | в % к величинам на начало периода *(гр.5*:*гр.1* *100*) | в % к изменению валюты баланса *(гр.5:гр.5 стр.1100)* |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.Источники имущества, всего (700) | 84820 | 110093 | 100,00 | 100,00 | 25273,00 | х | 29,80 | 100,00 |
| 1.1.Собственный капитал (490) | -108322 | -190813 | -127,71 | -173,32 | -82491,00 | -45,61 | 76,15 | -326,40 |
| 1.2.Заемный капитал (*590+610+620*) | 193142 | 300903 | 227,71 | 273,32 | 107761,00 | 45,61 | 55,79 | 426,39 |
| 1.2.1.Долгосрочные обязательства (*590*) | 569 | 523 | 0,29 | 0,17 | -46,00 | -0,12 | -8,08 | -0,18 |
| 1.2.2.Краткосрочные кредиты и займы | 0 | 0 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 1.2.3.Кредиторская задолженность (*620*) | 192572 | 300380 | 99,70 | 99,83 | 107808,00 | 0,12 | 55,98 | 426,57 |
| 1.3.Прочие краткосрочные обязательства*630+640+650+660* | 1 | 3 | 0,00 | 0,00 | 2,00 | 0,00 | 200,00 | 0,00 |

Таблица 2.6

Состав, структура и динамика дебиторской и кредиторской задолженности

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п |  | на 01.01.08 | 01.01.2009 | Отклонение | 01.10.2009 | Отклонение |
| Виды и статьи задолженности | тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | темп роста, % | тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | темп роста, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1. | Дебиторская задолженность - всего | 8032 | 100,0 | 16535 | 100,0 | 8503 | 205,86 | 30925 | 100,0 | 14390 | 187,03 |
|  | в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.1. | Расчеты с покупателями и заказчиками | 5275 | 65,67 | 14558 | 88,04 | 9283 | 275,98 | 26702 | 86,34 | 12144 | 183,42 |
| 1.2. | Прочая | 2757 | 34,33 | 1977 | 11,96 | -780 | 71,71 | 4223 | 13,66 | 2246 | 213,61 |
| 2. | Кредиторская задолженность - всего | 16062 | 100,0 | 192572 | 100,0 | 176510 | 1198,93 | 300380 | 100,0 | 107808 | 155,98 |
|  | В том числе |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.1. | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 8935 | 55,63 | 187614 | 97,43 | 178679 | 2099,76 | 275017 | 91,56 | 87403 | 146,59 |
| 2.2. | Расчеты с персоналом | 3867 | 24,08 | 2376 | 1,23 | -1491 | 61,44 | 3296 | 1,10 | 920 | 138,72 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 2.3. | Расчеты по налогам и сборам, внебюджетными фондами | 2945 | 18,34 | 2170 | 1,13 | -775 | 73,68 | 3014 | 1,00 | 844 | 138,89 |
| 2.4. | Прочая | 315 | 1,96 | 412 | 0,21 | 97 | 130,79 | 19053 | 6,34 | 18641 | 4624,51 |

На предприятии произошло увеличение как дебиторской, так и кредиторской задолженностей.

В динамике рост дебиторской задолженности составил 205,86 % и 187,03 % за каждый период соответственно. Данная тенденция проявляется из-за увеличения доли расчетов с покупателями и заказчиками.

Темп роста кредиторской задолженности составил 1198,93 % и 155,98% соответственно периодам. Такой большой прирост связан с увеличением доли задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Темп роста такой задолженности составляет 2099,76 % и 146,59% соответственно рассматриваемым периодам. Также обращаем внимание, что увеличилась доля прочей задолженности.

В целом, обществу необходимо установить осмотрительную кредитную политику с целью обеспечения примерно одинакового прироста дебиторской и кредиторской задолженностей.

Далее рассчитав коэффициент соотношения кредиторской и дебиторской задолженностей можно сделать следующий вывод:

Коэффициент соотношения КтЗ и ДтЗ = Кредиторская задолженность / Дебиторская задолженность

Коэффициент соотношения КтЗ и ДтЗ на 01.01.08 = 2,00 (16062 т.р. / 8032 т.р.).

Коэффициент соотношения КтЗ и ДтЗ на 01.01.09 = 11,65 (192572 т.р. / 16535 т.р.).

Коэффициент соотношения КтЗ и ДтЗ на 01.10.09 = 9,71 (300380 т.р. / 30925 т.р.).

Как видно рассматриваемый коэффициент сначала увеличился примерно в 6 раз, затем снизился на 1,94 пункта, но для баланса активов и их обеспеченности это весьма отрицательно. Поскольку данный показатель должен стремиться к 1, то видно, что финансовое состояние общества ухудшается, становится более зависимым, необеспеченным собственными средствами, менее платежеспособным, финансово неустойчивым.

2.2.3 Анализ финансового состояния

Сравнив размеры средств общества по активу, сгруппированных по степени ликвидности, с суммами обязательств по пассиву, сгруппированных по срокам их погашения, произведена оценка способности общества осуществлять расчеты по всем видам обязательств, как по ближайшим, так и по отдаленным.

Таблица 2.7

Анализ ликвидности баланса

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | На 01.01.08 | На 01.01.09 | Платежный излишек (+) или недостаток (-) | На 01.10.09 | Платежный излишек (+) или недостаток (-) |
| на 01.01.08 | на 01.01.09 | На 01.10.09 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А1 | Наиболее ликвидные активы (250+260) | 2462 | 14297 | -13600 | -178275 | 10756 | -289624 |
|
| П1 | Наиболее срочные обязательства (620) | 16062 | 192572 |  |  | 300380 |  |
| А2 | Быстро реализуемые активы (240) | 8032 | 16535 | 8032 | 16535 | 30925 | 30925 |
|
| П2 | Краткосрочные пассивы (610+660) | 0 | 0 |  |  | 0 |  |
| А3 | Медленно реализуемые активы (210+220+230+270) | 3567 | 8936 | 3310 | 8367 | 10338 | 9815 |
| П3 | Долгосрочные пассивы (590) | 257 | 569 |  |  | 523 |  |
| А4 | Трудно реализуемые активы (190) | 9558 | 45052 | 2257 | 153373 | 58074 | 248884 |
|
| П4 | Постоянные пассивы (490+630+640+650) | 7301 | -108321 | -190810 |
|  | Баланс (300=700) | 23619 | 84820 | х | х | 110093 | Х |

Баланс за 2008 год имеет следующее соотношение:

Начало года: Конец года:

А1 < П1 А1 < П1

А2 > П2 А2 > П2

А3 > П3 А3 > П3

А4 > П4 А4 > П4

Баланс за девять месяцев 2009 года имеет следующее соотношение:

Начало года: Конец периода:

А1 < П1 А1 < П1

А2 > П2 А2 > П2

А3 > П3 А3 > П3

А4 > П4 А4 > П4

Как видно, баланс общества неликвидный, самой неплатежеспособной статьей являются денежные средства. Степень покрытия долговых обязательств собственными активами низкая. Время превращения активов в наличность не соответствует сроку погашения обязательств.

Оценка платежеспособности общества представлена в табл. 2.8

По данным табл. 2.8 видно, что общество является неплатежеспособным, что подтверждают Коэффициенты ликвидности – все значения меньше норматива и имеют тенденцию снижения, т.е долги общества увеличиваются, а средства платежа хоть и растут, но в весьма мелких размерах по отношению к росту долгов. Общество не способно своевременно и полно погашать свои платежные обязательства.

Платежные обязательства превышают средства платежа - это свидетельствует о неумелом управлении активами.

На отчетную дату общество не способно оплатить долги согласно Коэффициенту абсолютной ликвидности (платежные возможности находятся на недостаточном уровне, менее норматива). Равномерное и своевременное погашение дебиторской задолженности является основным фактором повышения уровня абсолютной ликвидности.

Таблица 2.8

Оценка платежеспособности предприятия

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | На 01.10.09 | Нормативное значение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Исходные данные, тыс.р. |
| 1. Общая сумма текущих активов (*290*) | 14061 | 39768 | 52019 | х |
| 2. Быстрореализуемые активы (*240*) | 8032 | 16535 | 30925 | х |
| 3. Наиболее ликвидные активы (*250+260*) | 2462 | 14297 | 10756 | х |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4. Наиболее срочные обязательства (*610*) | 0 | 0 | 0 | х |
| 5. Краткосрочные пассивы (*620+660*) | 16062 | 192572 | 300380 | х |
| Расчетные показатели |
| Коэффициент текущей ликвидности | 0,88 | 0,21 | 0,17 | >2 |
| (*стр.1*:*(стр.4+стр.5)*) |
| Коэффициент критической оценки (*(стр.2+стр.3)*:*(стр.4+стр.5)*) | 0,65 | 0,16 | 0,14 | >1 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности (*стр.3*:*(стр.4+стр.5)*) | 0,15 | 0,07 | 0,04 | >0,2 |

И на ближайшее время не имеется возможности оплатить свои обязательства за счет абсолютно ликвидных и быстрореализуемых активов, что подтверждает Коэффициент критической оценки.

Обращаем внимание на то, что последние два показателя имеют тенденцию спада за счет наращивания наименее ликвидных активов – дебиторской задолженности и запасов, а также наращивания кредиторской задолженности. Следовательно, необходимо перераспределение средств в более ликвидные средства, и ликвидация неиспользуемых, неликвидных активов, а также снижение размеров задолженности перед поставщиками и подрядчиками.

Оценка финансовой устойчивости предприятия с помощью абсолютных показателей и финансовых коэффициентов представлена в ниже приведенных таблицах.

Таблица 2.9 Определение типа финансовой ситуации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | На 01.10.09 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Исходные данные |
| 1. Источники собственных средств (*490*) | 7300 | -108322 | -190813 |
| 2. Долгосрочные обязательства (*590*) | 257 | 569 | 523 |
| 3. Внеоборотные активы (*190*) | 9558 | 45052 | 58074 |
| 4. Наличие собственных источников формирования запасов и затрат (*490-190*) | -2258 | -153374 | -248887 |
| 5. Наличие собственных и долгосрочных заемных средств (*490190+590*) | -2001 | -152805 | -248364 |
| 6. Краткосрочные кредиты и займы (*610*) | 0 | 0 | 0 |
| 7. Общая величина источников формирования запасов (*490190+590+610*) | -2001 | -152805 | -248364 |
| 8. Общая сумма запасов (*210*) | 3538 | 8912 | 9778 |
| Расчетные показатели |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Излишек (*1*) или недостаток (*0*) собственных источников (*стр.4 стр.8*) | -5796 | -162286 | -258665 |
| Излишек (*1*) или недостаток (*0*) собственных и долгосрочных заемных источников (*стр.5 стр.8*) | -5539 | -161717 | -258142 |
| Излишек (*1*) или недостаток (*0*) общей величины основных источников формирования запасов и затрат (*стр.7 стр.8*) | -5539 | -161717 | -258142 |
| Тип финансовой ситуации:(*1,1,1*)- абсолютная устойчивость(*0,1,1*)- нормальная устойчивость(*0,0,1*)- неустойчивое финансовое состояние(*0,0,0*)- кризисное финансовое состояние | (*0,0,0*) | (*0,0,0*) | (*0,0,0*) |

Как видно из таблицы, на предприятии сложилось кризисное финансовое состояние вследствие недостатка собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат. На предприятии неэффективное формирование, распределение и использование финансовых ресурсов.

Далее представлен анализ финансовой устойчивости по финансовым коэффициентам.

Судя по показателям структуры капитала, характеризующим финансовую независимость, можно сделать вывод, что общество финансово зависимо.

Таблица 2.10

Анализ финансовой устойчивости

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | На 01.10.09 | Нормативное значение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Исходные данные, тыс.р. |
| 1. Источники собственных средств (*490*) | 7300 | -108322 | -190813 | х |
| 2. Долгосрочные обязательства (*590*) | 257 | 569 | 523 | х |
| 3.Краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность и прочие краткосрочные обязательства (*690*) | 16063 | 192573 | 300383 | х |
| 4.Внеоборотные активы (*190*) | 9558 | 45052 | 58074 | х |
| 5.Общая сумма текущих активов (*290*) | 14061 | 39768 | 52019 | х |
| 6. Валюта баланса (*300=700*) | 23619 | 84820 | 110093 | х |
| 7. Наличие собственных оборотных средств (*490-190*) | -2258 | -153374 | -248887 | х |
| Коэффициенты |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| - автономии (финансовой независимости) | 0,3 | -1,3 | -1,7 | > 0,6 |
| (*стр.1*:*стр.6*) |
| - финансовой зависимости | 0,7 | 2,3 | 2,7 | < 0,4 |
| (*(стр.2+стр.3)*:*стр.6*) |
| - финансового риска | 2,2 | -1,8 | -1,6 | < 0,67 |
| (*(стр.2+стр.3)*: *стр.*1) |
| - финансовой устойчивости | 0,3 | -1,3 | -1,7 | > 0,75 |
| (*(стр.1+стр.2)*:*стр.6*) |
| - обеспеченности собственными оборотными средствами (*стр.7*:*стр.5*) | -0,2 | -3,9 | -4,8 | > 0,1 |
| - маневренности (*стр.7*:*стр.1*) | -0,3 | 1,4 | 1,3 | 0,2-0,5 |

Все коэффициенты не соответствуют нормативам, и динамика их значений показывает все более ухудшающуюся ситуацию и финансовую неустойчивость.

Значение коэффициента автономии (финансовой независимости) показывает нестабильность и зависимость предприятия от внешних источников, что у предприятия мало шансов справиться с непредвиденными обстоятельствами.

Коэффициент финансовой зависимости представляет собой долю заемного капитала в общей валюте баланса. Его значение не соответствует нормативу почти в 7 раз, что весьма существенно. Этот коэффициент более четко показывает степень зависимости предприятия от заемных средств. Предприятию следует произвести расчет своего нормативного показателя, исходя из теории, что все запасы должны покрываться собственными средствами, и выявить тем самым максимально возможный уровень привлечения заемных средств, и размер необходимого возврата заемных средств кредиторам, чтобы довести зависимость до нормального уровня.

Коэффициент обеспеченности собственных средств показывает увеличение зависимости общества от заемных средств. На основе этого коэффициента структуру баланса можно определить как неудовлетворительную, а саму организацию неплатежеспособной. При уменьшении оборачиваемости текущих активов зависимость общества от заемных средств можно снизить. Т.е. необходимо снизить размер дебиторской задолженности, оптимизируя график погашения задолженности, уменьшить запасы, ликвидировать неиспользуемые основные средства и привлечь долгосрочные заемные средства, тем самым увеличить размеры собственных оборотных средств.

Коэффициент маневренности показывает долю собственных средств, необходимую направить в оборот. Динамика его значения растет, и выше норматива на отчетную дату, что позволяет снизить неоправданную дебиторскую задолженность, перенаправить средства из запасов на обновление основных средств.

Финансовое положение общества, его ликвидность и платежеспособность находятся в следующей зависимости от того, насколько быстро средства, вложенные в активы, превращаются в деньги.

Показатели эффективности капитала представлены в таблице 2.11.

Таблица 2.11

#### Показатели эффективности использования капитала

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | Изменение, (+ -) | На 01.10.09 | Изменение, (+ -) |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.Чистая прибыль, тыс.р. (*ф.2*) | 920 | -115581 | -116501 | -63377 | 52204 |
| 2.Выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг, тыс.р. (*ф.2*) | 123702 | 345675 | 221973 | 187605 | -158070 |
| 3. Среднегодовая сумма капитала, тыс.р. | 23619 | 84820 | 61201 | 110093 | 25273 |
| 4.Рентабельность капитала, % (*стр.1*:*стр.3*\**100*) | 3,90 | -136,27 | -140,16 | -57,57 | 78,70 |
| 5. Рентабельность продаж, % (*стр.1*:*стр.2100*) | 0,74 | -33,44 | -34,18 | -33,78 | -0,35 |
|  |  |  |  |  | -2,37 |
| 6. Коэффициент оборачиваемости капитала (*стр.2*:*стр.3*) | 5,24 | 4,08 | -1,16 | 1,70 |
| Изменение рентабельности капитала за счет: |
|  | на 01.01.09 | на 01.10.09 |
| - рентабельности продаж (*стр.5гр.3*⋅*стр.6гр.1*) | -179,01 | -1,41 |
| - коэффициента оборачиваемости (*стр.5гр.2*⋅*стр.6гр.3*) | 38,85 | 80,11 |
| Всего | -140,16 | 78,70 |

По данным таблицы видно, что предприятие убыточное и нерентабельное.

Чистая прибыль предприятия существенно снизилась до уровня убытков.

При сопоставлении результатов деятельности предприятия с его возможностями и средствами, при помощи которых получается прибыль, выявлено:

За 2008 год:

рентабельность капитала существенно снизилась с 3,90 % за рассматриваемый период на - 140,16 %, что является показателем сокращения его прибыльности, характеризует экономическую отдачу вложенных средств. То есть, сколько убытков предприятие несет с каждого рубля своего капитала.

Несмотря на то, что выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг увеличилась на 221 973 тыс. руб., рентабельность продаж предприятия снизилась на -34,18 %. То есть предприятие с каждого рубля реализованной продукции, товаров, работ, услуг вместо получения прибыли несет убытки.

Оборачиваемости капитала также снизилась, на -1,16 %, что свидетельствует о неэффективном и менее интенсивном использовании оборотных средств на отчетную дату.

На изменение рентабельности капитала большее влияние оказывает сильно снизившаяся рентабельность продаж, влияние ее составляет -179,01 %, и лишь на 38,85 % влияет снижение коэффициента оборачиваемости на уменьшение рентабельности капитала.

За девять месяцев 2009 года:

Рентабельность капитала увеличилась на 78,70 %. То есть предприятие стало меньше получать убытков в каждого вложенного рубля.

Выручка от продаж на предприятии снизилась на треть, однако рентабельность продаж осталась практически на прежнем низком уровне.

Оборачиваемость капитала снизилась на 2,37 %, что означает, что на предприятии не интенсивно используются оборотные средства.

Не смотря на то, что оборачиваемость капитала снизилась, но именно она оказала наибольшее влияние на рентабельность капитала в отличие от рентабельности продаж.

Показатель рентабельности капитала зависит, в том числе и от политики ценообразования и уровня затрат предприятия. Если от продаж и оказания услуг предприятие не получает прибыль, следует стремиться к ускорению оборачиваемости активов. В случае низкой деловой активности предприятия к повышению рентабельности капитала предприятия могут привести снижение затрат за счет изыскания дешевых ресурсов.

Таблица 2.12

Анализ продолжительности оборота капитала

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид средств | Средние остатки, тыс.р. | Сумма выручки, тыс.р. | Продолжительность оборота, дн. | Изменения |
|
| на 01.01.08 | на 01.01.09 | на 01.10.09 | 01.01.08 | 01.01.09 | на01.10.09 | на 01.01.08 | на 01.01.09 | на 01.10.09 | на 01.01.09 | на 01.10.09 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 18 | 11 | 12 |
| 1.Общая сумма капитала | 23619 | 84820 | 110093 | 123702 | 345675 | 187605 | 68,7 | 88,3 | 211,3 | 19,6 | 122,9 |
| в т.ч. | 14061 | 39768 | 52019 | 40,9 | 41,4 | 99,8 | 0,5 | 58,4 |
| 2.Оборотный капитал |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| в т.ч. | 8032 | 16535 | 30925 |  |  |  | 23,4 | 17,2 | 59,3 | -6,2 | 42,1 |
| 3.Дебиторская задолженность |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4. Запасы и затраты | 3538 | 8912 | 9778 | 10,3 | 9,3 | 18,8 | -1,0 | 9,5 |
| 5.Денежные средства и ценные бумаги | 2462 | 14297 | 10756 | 7,2 | 14,9 | 20,6 | 7,7 | 5,8 |

По данным таблицы видно, что снижение коэффициента оборачиваемости произошло в связи с увеличением продолжительности оборота капитала в два раза, причем по большей степени из-за увеличения продолжительности оборота денежных средств в течение 2008 года и дебиторской задолженности в течение девяти месяцев 2009 года, что является отрицательным фактором, влияющим на финансовое положение предприятия.

Также необходимо провести факторный анализ продолжительности капитала в оборотных активах, который представлен в таблице 2.13.

Таблица 2.13

Факторный анализ продолжительности нахождения капитала в оборотных активах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Факторы изменения продолжительности одного оборота | Величина влияния | Величина влияния |
|  | 2008 г. | 9 мес. 2009 г. |
| Изменение величины дебиторской задолженности | 24,75 | 14,99 |
| Изменение стоимости запасов | 15,64 | 0,90 |
| Изменение суммы денежных средств | 34,44 | -3,69 |
| Изменение объема продажи | -74,32 | 45,65 |
| Итого | 0,51 | 57,85 |

Сумма дополнительно привлеченных в оборот средств в связи с замедлением оборачиваемости капитала составляет в 2008 году 18 820 тыс.руб. (345675 / 360\*19,6) и за девять месяцев 2009 года - 64046 тыс.руб. (187605/360\*122,9).

По данным таблицы видно, что изменение объема продаж более всего влияет на продолжительность нахождения капитала в оборотных активах. Вторым по величине влияния является изменение суммы денежных средств, и дебиторская задолженность, наименьшее влияние оказало изменение стоимости запасов.

В целом можно сделать вывод, что предприятие стало менее интенсивно использовать оборотные средства, привлекло в оборот дополнительные средства, уменьшило интенсивность маневрирования дебиторской и кредиторской задолженностями, замедлило оборачиваемость капитала, что ухудшает финансовое положение предприятия.

На результаты деятельности предприятия влияют различные факторы. Внешние, такие как, политические, экономические, культурные, пр. и внутренние – философия, стратегия и тактика предприятия, обеспеченность ресурсами, система работы с потребителями, поставщиками, гос.органами и контактными аудиториями, степень взаимодействия с конкурентами и т.п.

Подводя итоги при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия можно сделать вывод, что предприятие убыточно, нерентабельно, не платежеспособно, финансово зависимо и неустойчиво, активы неликвидны и не обеспечены, оборачиваемость вложенных средств низкая и их использование не эффективное, на предприятии кризисное финансовое состояние, предприятие на грани банкротства. Кризисная ситуация, возникшая на предприятии, является результатом неэффективного управления. Важнейшим признаком несостоятельности (банкротства) предприятия являются приостановление текущих платежей и неспособность удовлетворения требований кредиторов в течение трех месяцев. В связи с этим, особую актуальность приобретает оценка структуры баланса, так как решение о не состоятельности предприятия принимается по признакам неудовлетворительности структуры баланса. Предварительный анализ несостоятельности предприятия проводится для обоснования решения о признании структуры баланса неудовлетворительной, а предприятия – неплатежеспособным.

Для диагностики несостоятельности предприятия применяются следующие показатели:

 - коэффициент текущей ликвидности;

 - коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;

 - коэффициент восстановления платежеспособности.

Таблица 2.14

Анализ финансовых предпосылок несостоятельности предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | на 01.01.08 | на 01.01.09 | на 01.10.09 | Изменение на 01.01.09 | Изменение на 01.10.09 | Норматив | Отклонение от норматива на 01.01.09 | Отклонение от норматива на 01.10.09 |
| 1.Коэффициент текущей ликвидности | 0,88 | 0,21 | 0,17 | -0,67 | -0,04 | > 2 | -1,79 | -1,83 |
| 2.Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами | -0,2 | -3,90 | -4,78 | -3,70 | -0,88 | > 0,1 | -4,00 | -4,88 |
| 3.Коэффициент восстанвления платежеспособности | Х | -0,60 | 0,88 | х | 1,48 | > 1 | -1,60 | -0,12 |

Как видно из таблицы, значения коэффициентов текущей ликвидности и обеспеченности собственными оборотными средствами меньше норматива, что свидетельствует об имеющихся предпосылках несостоятельности предприятия, соответственно структура баланса неудовлетворительная, а предприятие – неплатежеспособное.

Об отсутствии у предприятия реальной возможности восстановить свою платежеспособность в течение ближайших 6 месяцев свидетельствует отклонение от нормы значение коэффициента восстановления платежеспособности.

Руководству предприятия следует принять какие-либо решения по финансовому оздоровлению предприятия. Если предприятие признается банкротом, то по отношению к нему применится ряд процедур.

Реорганизационные процедуры – санация предприятия, то есть вложение финансовых средств инвестором или кредитором, либо внешнее управление максимум на 18 месяцев.

Ликвидационные процедуры – принудительная ликвидация предприятия по решению суда либо добровольная под контролем кредиторов. Результатом мирового соглашения могут стать отсрочка или рассрочка платежей кредитором, предоставление скидки с долгов, сложение недоимок по платежам, и возврат излишних сумм.

Восстановление платежеспособности должно происходить за счет реализации части имущества предприятия-должника, а также путем проведения необходимых организационно-технических и экономических мероприятий.

Для этого необходимо, в первую очередь, обеспечить соразмерность собственного капитала и неликвидных активов. Равенство или минимальное превышение собственного капитала над суммой неликвидных активов будет означать выход из зоны риска через восстановление ликвидности и приобретение безопасности, хотя бы и относительной. Таким образом, при прочих равных условиях величина собственного капитала должна увеличиться.

2.3. Анализ наличия, структуры, движения и использования основных фондов ОАО «КрасПригород»

Деятельность предприятия во многом зависит от наличия основных фондов и их использования. Они определяют технический уровень предприятия, от них зависит выпуск продукции, потребность в трудовых и материальных ресурсах.

К основным задачам анализа основных фондов относится:

- оценка наличия, состава, структуры основных фондов;

- анализ движения основных фондов;

- анализ эффективности использования основных фондов.

* + 1. Оценка наличия, состава, структуры основных фондов представлена ниже.

Источниками анализа являются Отчет по основным средствам за 2008 год и девять месяцев 2009 года, Анализ счета 08 за 2008 год и девять месяцев 2009 года, Анализ счета 01 за 2008 год и девять месяцев 2009 года, Анализ счета 02 за 2008 год и девять месяцев 2009 года.

Таблица 2.15

Анализ наличия, состава и структуры основных фондов за период с 01.01.08 по 01.01.09.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Абсолютные величины, балансовая стоимость. тыс.р. | Удельные веса, % | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Показатели | на начало года | на конец года | на начало года | на конец года | в абсолютных величинах, тыс.р.  | в удельных весах, %  | в % к величинам на начало периода  | в % к изменению общей величины ОС  |
| 1.Основные средства, всего | 11012 | 15173 | 100,00 | 100,00 | 4161,00 | х | 37,79 | 100,00 |
| 1.1. группа: машины и оборудование (активная часть) | 9256 | 13325 | 84,05 | 87,82 | 4069,00 | 3,77 | 43,96 | 97,79 |
| 1.2. Группа: передаточные устройства | 0 | 126 | 0,00 | 0,83 | 126,00 | 0,83 | 100,00 | 3,03 |
| 1.3. Группа: прочие основные фонды | 94 | 94 | 0,85 | 0,62 | 0,00 | -0,23 | 0,00 | 0,00 |

По данным таблицы видно, что прирост основных фондов составляет 37,79 %. Это свидетельствует о расширении деятельности предприятия.

Основную долю в структуре основных фондов предприятия составляют объекты, входящие в активную группу - машины и оборудование (97,79 %). Их прирост составил 43,96 %.

В течение рассматриваемого периода предприятие наращивало долю производственных основных фондов за счет ввода нового оборудования и не приобретало основные средства непроизводственного назначения.

Далее представлен анализ за период с 01.01.09. по 01.10.09. в таблице 2.16

Таблица 2.16

Анализ наличия, состава и структуры основных фондов за период с 01.01.09 по 01.10.09

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Абсолютные величины, балансовая стоимость. тыс.р. | Удельные веса, % | Изменения |
|  |
| На 01.01.09 | На 01.10.09 | На 01.01.09 | На 01.10.09 | в абсолютных величинах, тыс.р. | в удельных весах, % | в % к величинам на начало периода | в % к изменению общей величины ОС |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.Основные средства, всего | 15173 | 8906 | 100,00 | 100,00 | -6267,00 | х | -41,30 | 100,00 |
| 1.1. группа: машины и оборудование | 13325 | 8182 | 87,82 | 91,87 | -5143,00 | 4,05 | -38,60 | 82,06 |
| 1.2. Группа: передаточные устройства | 126 | 0 | 0,00 | 0,00 | -126,00 | 0,00 | -100,00 | 2,01 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.3. Группа: производственный и хозяйственный инвентарь | 1627 | 643 | 10,72 | 7,22 | -984,00 | -3,50 | -60,48 | 15,70 |
| 1.4. Группа: прочие основные фонды | 94 | 17 | 0,62 | 0,19 | -77,00 | -0,43 | -81,91 | 1,23 |
| 1.5. Группа: транспортные средства | 0 | 64 | 0,00 | 0,78 | 64,00 | 0,78 | 0,00 | -1,24 |

По данным таблицы видно, что в течение девяти месяцев 2009 года на предприятии прироста основных средств не наблюдается, не смотря на приобретение нового оборудования.

Основную долю в структуре основных фондов предприятия по прежнему составляют объекты, входящие в активную группу - машины и оборудование (82,06%).

2.3.2 Для характеристики движения и состояния основных фондов используются следующие показатели:

- коэффициент роста ОС;

- коэффициент обновления ОС;

- коэффициент выбытия ОС;

- коэффициент прироста ОС;

- коэффициент износа ОС;

- коэффициент годности ОС.

Указанные показатели характеризуют интенсивность движения и степень изношенности основных средств.

Таблица 2.17

Оценка показателей движения и технического состояния основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | На 01.10.09 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Исходные данные, тыс.р. (*ф.5*) |  |  |  |
| 1. Наличие на начало года, тыс.р. | х | 11012 | 15173 |
| 2. Поступление, тыс.р. | х | 4194 | 1381 |
| 3. Выбытие, тыс.р. | х | 33 | 422 |
| 4. Наличие на конец года, тыс.р. | 11012 | 15173 | 16132 |
| 5. Износ на начало года, тыс.р. | х | 1454 | 4613 |
| 6. Износ на конец года, тыс.р. | 1454 | 4613 | 7226 |
| 7. Годовой прирост (*стр.4-**стр.1*), тыс.р. | х | 4161 | 959 |
| Расчетные коэффициенты: |
| Коэффициенты: |  |  |  |
| - роста (*стр.4*:*стр.1*) | х | 1,38 | 1,06 |
| - обновления (*стр.2*:*стр.4*) | х | 0,28 | 0,09 |
| - выбытия (*стр.3*:*стр.1*) | х | 0,003 | 0,028 |
| - прироста (*стр.7*:*стр.1*) | х | 0,38 | 0,06 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| - износа на начало года (*стр.5*:*стр.1*) (*Кин.г)* | х | 0,13 | 0,30 |
| - износа на конец года (*стр.6*:*стр.4*) (*Кик.г.*) | 0,13 | 0,30 | 0,45 |
| - годности на начало года (*1- Кин.г.*) | х | 0,87 | 0,70 |
| - годности на конец года (*1 - Кик.г.*) | 0,87 | 0,70 | 0,55 |

На основании данных таблицы видно, что предприятие увеличило стоимость основных фондов посредством приобретения нового производственного оборудования, что подтверждают значения коэффициентов роста и прироста.

Коэффициент обновления выше коэффициента выбытия, что является положительным моментом и свидетельствует об интенсивности обновления основных фондов предприятия.

Характеристикой технического состояния основных фондов являются коэффициенты износа и годности основных средств.

Коэффициент износа показывает удельный вес перенесенной стоимости основных фондов в их балансовой стоимости. Степень изношенности основных средств за рассматриваемый период увеличилась.

При сравнении на 01.01.09 данного показателя с коэффициентами движения - роста и обновления (0,30< 1,38; 0,30> 0,28) можно сделать вывод, что интенсивность движения больше интенсивности изношенности основных средств и тем лучше состояние основных средств. При сравнении на 01.10.09 данного показателя с коэффициентами движения - роста и обновления (0,45< 1,06; 0,45> 0,09) можно сделать вывод, что предприятие за девять месяцев 2009 года стало менее интенсивно обновлять основные фонды.

Коэффициенты годности являются обратными коэффициентам изношенности, отражают удельный вес остаточной стоимости основных фондов в их балансовой стоимости. Следовательно, поскольку основные средства изнашиваются, амортизируются, устаревают, годность их снижается, что подтверждают значения в динамике коэффициентов годности.

* + 1. Анализ эффективности использования основных фондов

Главное значение основных фондов заключается в том, что они определяют возможности объемов производства, выполнения работ, оказания услуг, но эти возможности зависят и от использования основных фондов.

Обобщающим показателем эффективности использования основных фондов является фондоотдача.

Таблица 2.18

Анализ фондоотдачи

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На 01.01.08 | На 01.01.09 | На 01.10.09 | Отклонение на 01.01.09 | Отклонение на 01.10.09 |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Объем производства продукции, тыс.р.  | 123702 | 345675 | 187605 | 221973 | -158070 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2. Среднегодовая стоимость, тыс.р.: | 9256 | 11354 | 8883 | 2098 | -2471 |
| 2.1. Производственных основных средств (*ПОС*) |
|  |
| 2.2. Активной части (машин, оборудования)  | 9256 | 11291 | 8852 | 2035 | -2439 |
| 3. Удельный вес активной части, % (*стр.2.2*:*стр.2.1100*) (*Уда*) | 100,00 | 99,44 | 99,65 | -1 | 0,21 |
| 4. Фондоотдача на 1 руб., руб. | 13,36 | 30,45 | 21,12 | 17,08 | -9,33 |
| 4.1. Производственных основных средств (*стр.1*: *стр.2.1*) (*ФО*) |
| 4.2. Активной части (*стр.1*:*стр.2.2*) (*ФОа*) | 13,36 | 30,62 | 21,19 | 17,25 | -9,42 |
| 5. Среднесписочная численность, чел. | 494 | 500 | 515 | 6 | 15 |
| 6. Выработка | 250,41 | 691,35 | 364,28 | 440,94 | -327,07 |
| 7. Фондовооруженность | 18,74 | 22,58 | 17,19 | 3,84 | -5,39 |

По данным таблицы видно, что уровень фондоотдачи повысился на 17,08, что свидетельствует об улучшении использования основных фондов на предприятии за счет активной их части, а потом уровень фондоотдачи пошел на спад (-9,33).

Показатель фондоотдачи имеет ряд недостатков, в связи с чем, необходимо использовать дополнительные показатели. Недостатками являются: зависимость от цены на выпускаемую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; снижение с ростом капитальных вложений на улучшение условий труда.

Так на фондоотдачу влияет достигнутый уровень производительности труда и фондовооруженность.

Фондовооруженность на предприятии растет за счет ввода нового оборудования, что наблюдается на предприятии (наращивание объемов основных фондов за рассматриваемый период подтверждает динамика коэффициентов роста, прироста, обновления). Для повышения фондоотдачи темп роста производительности труда (выработки) должен опережать темп роста фондовооруженности. Такой характер присущ интенсивному развитию производства за счет интенсивного использования оборудования на полную его мощность.

Так по приведенным выше данным темп роста производительности труда (выработки) за 2008 год составляет 276,09 % (691,35/250,41\*100), темп роста фондовооруженности составляет 120,49% (22,58/18,74\*100). Таким образом, темп роста выработки опережает темп роста фондовооруженности, что является положительным фактором, влияющим на фондоотдачу.

В течение девяти месяцев 2009 года темп роста производительности труда (выработки) составляет 52,69 % (364,28/691,35\*100), темп роста фондовооруженности составляет 76,13% (17,19/22,58\*100). Данные изменения свидетельствуют о том, что на предприятии менее интенсивно и менее эффективно, не на полную мощность используются основные фонды, то есть уровень фондоотдачи снижается (-9,33).

На уровень фондоотдачи оказывают влияние следующие факторы:

- фондоотдача активной части основных производственных фондов;

- доля активной части производственных фондов;

- время работы оборудования;

- изменение структуры основных фондов;

- изменение выработки оборудования.

Поскольку удельный вес активной части производственных основных средств составляет почти 100 %, соответственно фондоотдача активной части и всех основных производственных фондов находится на высоком уровне, то есть, предприятие интенсивно использует оборудование.

Как видно из вышеприведенных таблиц, структура основных фондов предприятия не претерпевает изменений, его основной долей остается активная часть производственных мощностей, которая имеет тенденцию роста, согласно которой растет и фондоотдача.

Подводя итоги, можно сделать следующий вывод, что на предприятии сначала увеличились объемы производства продукции, выполнения работ, оказания услуг за счет увеличения среднегодовой стоимости основных фондов путем приобретения и ввода в эксплуатацию новых основных средств и эффективности их использования (фондоотдачи). В течение следующего отчетного периода выручка снизилась, выработка, фондовооруженность и фондоотдача соответственно тоже, менее интенсивно и не на полную мощь используются основные фонды.

Резервами повышения уровня фондоотдачи – эффективности использования основных средств, являются повышение выработки путем выявления и использования факторов, улучшающих производительность труда. В этом поможет экономика труда на предприятии, выявляющая потребность рабочей силы с помощью проведения анализа по фотографиям рабочего дня и т.п., установления продолжительности рабочего дня, смены, расчета трудоемкости и загруженности оборудования

Итак, подведем итоги проведенного на предприятии анализа:

Специфика и направленность деятельности открытого акционерного общества «КрасПригород» определяет изучение учета и рассмотрение анализа основных фондов.

Учет основных средств на предприятии ведется согласно действующего законодательства на счетах учета 08 «Капитальные вложения», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств» согласно открытым субсчетам на основе первичных документов и в регистрах учета, формируемых бухгалтерской программой учета 1С:.

Анализ наличия, состава, структуры и использования основных средств предприятия выявил, что предприятие пытается увеличить величину продаж, выполненных работ, оказанных услуг с помощью наращивания основных фондов, не поддерживая уровень их обеспеченности.

При этом, при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия выявлено, что предприятие убыточно, нерентабельно, не платежеспособно, финансово зависимо и неустойчиво, активы неликвидны и не обеспечены, оборачиваемость вложенных средств низкая и их использование не эффективное, на предприятии кризисное финансовое состояние, предприятие на грани банкротства.

Кризисная ситуация, возникшая на предприятии, является результатом неэффективного управления.

3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1 Предлагаемая методика по проведению аудита учета основных средств в организации

Целью аудита основных средств является выражение мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности в части внеоборотных активов в частности основных средств организации. Проверка раздела учета основных средств предусматривает установление правильности операций по формированию стоимости основных средств, операций по их движению, начислению амортизации и отражению затрат на ремонт основных средств, контроля над их сохранностью, начисления налога на имущество, учета основных средств и порядка их списания для целей налогообложения прибыли.

Источниками информации являются: Положение об учетной политике; Договоры поставки, договоры купли-продажи основных средств; Накладные; Счета-фактуры; Журналы регистрации счетов-фактур; акты приемки законченного строительством объекта основных средств приемочной комиссией; акт о приемке-передаче оборудования; акты о приемке-передаче оборудования в монтаж; акты о выявленных дефектах в оборудовании; инвентарные карточки, опись инвентарных карточек; акты на списание основных средств; регистры по расчету и начислению амортизации; дефектные ведомости; наряд-заказ на ремонт основных средств; договоры на передачу и получение основных средств в аренду; учетные регистры по счетам 01, 02, 03, 20, 25, 07, 08, 97, 91, 96; ведомости синтетического и аналитического учета - карточки счета, анализ счета, оборотно-сальдовые ведомости, отчет по основным средствам и т.п.; Главная книга; Бухгалтерская отчетность.

При проведении аудита учетных данных по статье баланса «Основные средства» прежде всего следует обратить внимание на:

- выполнение операций с основными средствами в соответствии с законодательством;

- отражение результатов на счетах учета основных средств в правильной сумме и в нужном отчетном периоде;

- сохранность основных средств;

- записи по счетам основных средств (сравнить их с реальным количеством);

- исполнение приказов и распоряжений;

- недопущение сокрытия и искажений.

Процедурами аудита статьи баланса «Основные средства» являются:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;

- проведение сверок расчетов;

- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;

- проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;

- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного экономического субъекта;

- осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;

- исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и хозяйственных сметных показателей с фактически имевшими место и выяснение причин выявленных расхождений.

При проверке учета основных средств, прежде всего, необходимо установить качество состояния внутреннего контроля и учета в организации. Используются приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, устные опросы должностных лиц (например, имеются ли соответствующие договоры), логический анализ результатов (например, анализ выявленных расхождений). Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета и определить дальнейшее направление проверки посредством уточнения программы проведения аудита данного раздела учета.

Аудитор, как правило, выборочно проверяет операции по принятию к учету основных средств, их движению, начислению амортизации, содержанию и восстановлению по данным учетных регистров по счетам. Выборка определяется на основе принципа репрезентативности. Проверяется правильность корреспонденции счетов, указанных в регистрах.

В ходе проверки должно быть подтверждено, что основные средства отражены в балансе по остаточной стоимости (за минусом накопленной амортизации), а в первичном учете - по первоначальной стоимости, которая представляет собой сумму фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление.

Изменение первоначальной стоимости ОС согласно действующим нормативным документам допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.

Важным вопросом является амортизация. Стоимость основных средств организации погашается путем ежемесячного начисления амортизации. Амортизация начисляется в течение всего срока полезного использования основного средства и приостанавливается в период восстановления объекта, продолжительность использования которого превышает 12 месяцев, а также в случае перевода основного средства на консервацию на срок более трех месяцев.

Аудитор должен иметь в виду, что все объекты бухгалтерского учета, которые до вступления в силу гл. 25 НК РФ входили в состав основных средств, в целях бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 6/01 остаются в составе основных средств до их выбытия независимо от их стоимости и оставшегося срока полезного использования.

Аудитору следует обратить внимание также на:

- разделение обязанностей на предприятии;

- соблюдение в организации необходимых формальных процедур при совершении хозяйственных операций;

- поддержание физического контроля над основными средствами и документацией;

- своевременное составление первичных документов;

- организацию системы внутреннего аудита в части основных средств.

Разделение обязанностей необходимо для предотвращения злоупотреблений и хищений, для выявления случайных ошибок. Если один и тот же человек совершает хозяйственную операцию и сам отражает ее в учете или выполняет все учетные функции, начиная от составления первичных документов и заканчивая составлением баланса, возрастает вероятность того, что ошибка не будет обнаружена.

Когда аудитор убеждается, что может опереться на соответствующие средства контроля, он получает возможность:

- сократить объем аудиторских процедур в части проверки статьи баланса;

- проводить аудиторские процедуры выборочно;

- внести изменения в применяемые процедуры проверки;

- откорректировать предполагаемые затраты времени на осуществление аудиторских процедур.

Должно проверить достоверность (полноту и точность) фактов оприходования основных средств, сверить данные первичных приходных документов с договорами на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов - фактур от поставщиков и подрядчиков по каждой конкретной сделке по журналу регистрации счетов - фактур. В организации должна присутствовать вся первичная документация по всем поступившим основным средствам, выполненным работам и оказанным услугам за отчетный период, т.е. должна соблюдаться оперативность регистрации фактов поступления основных средств. Необходимо установить законность первичной учетной документации, причины расхождений (если таковые есть) между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете.

В процессе получения доказательств аудитор всегда должен четко представлять какие документы и в каких целях он их проверяет. Следует оценивать вероятностные ошибки, которые могут содержаться в проверяемых источниках, и проводить аудиторские процедуры таким образом, чтобы выявить ошибки. Бессистемное изучение документов повышает затраты труда и снижает качество результатов аудита.

Таким образом, процесс аудита необходимо оптимизировать. Предлагаю объединить два существующих метода в международной практике организации аудита: пообъектный (посегментный) и циклический.

Так, рассматриваемый аудит учета основных средств одной хозяйственной операции – например, поступление материальных ценностей, основных средств от поставщиков может быть связано с другими сегментами, такими как аудит расчетов по НДС. Это может привести к дублированию действий аудитора, а, следовательно, к увеличению трудозатрат, неисполнению сроков проведения проверки либо снижению качества аудита (рис. 3.2).

Циклический метод заключается в выборе в качестве проверяемого блока определенного цикла хозяйственных операций (например, цикл отгрузки, цикл оплаты, цикл приобретения…).

Циклический метод отражается на рисунке 3.3 на примере цикла поступлений основных средств, в котором участвуют несколько источников, следовательно, несколько разделов бухгалтерского учета.

Пообъектный метод представлен на рисунке 3.1.

Объекты бухгалтерского

учёта

Сегменты (объекты)

аудита

совпадают

Тестирование оборотов и сальдо по счетам

Счета бухгалтерского

учёта

Статьи баланса

Получение доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учёта

Рис. 3.1 Пообъектный метод

Аудит одной хозяйственной операции представлен на рис. 3.2.

Тестирование оборотов и сальдо по счетам 08,01, 60, 19

 Вероятность неоднократной проверки одних и тех же первичных документов, дублирование действий

=›

 ›

- Увеличение трудозатрат;

- Снижение качества аудита;

- Несоблюдение сроков аудита

Рис. 3.2 Применение пообъектного метода

Источники поступлений

приобретение, изготовление за плату

поступления от учредителей

поступления от юр. и физических лиц безвозмездно

поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации

поступления в порядке приватизации государственного и муниципального имущества организациями различных организационно-правовых форм

Тестирование оборотов и сальдо по соответствующим счетам каждого вида операций

Трудоемкость анализа результатов

тестирования

Многократная проверка одних и тех же первичных документов

Увеличение трудозатрат; снижение качества аудита и др.

сооружение и изготовление самой организацией

Рис. 3.3 Циклический метод

Из вышеприведенного видно, что данный метод тоже имеет свои недостатки, например цикл аудита всех поступлений, в том числе поступлений основных средств организации перекрещивается с циклом аудита расчетных операций и циклом аудита оплаты, аудита возмещения НДС (конкретно - аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками является составной частью аудита цикла приобретения и цикла оплаты), что опять же вызывает дублирование действий аудитора, увеличение трудозатрат и (или) снижение качества аудита.

Объединение двух вышеупомянутых методов (пообъектного и циклического) в достаточной мере может сократить названные недостатки этих методов. Например, если в качестве сегментов аудита выделить образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между объектами учета, так называемые циклыхозяйственных операций, то реально получить снижение затрат на проведение проверки.

Назовем объединенный метод сегментно-циклический и рассмотрим его «действие» на рисунке 3.4.

Следует обратить внимание, что выделение в качестве сегментов аудита циклов хозяйственных операций должно проводиться с учетом содержания финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, применяемой системы бухгалтерского учета и системы документооборота. Следовательно, несмотря на общий подход, сегментирование аудита для каждого аудируемого лица (экономического субъекта) будет иметь индивидуальные особенности.

Таким образом, на основе выведенного метода можно разработать методику проведения аудита и оформить ее в виде общего плана и программы аудита, которая в свою очередь будет служить руководством при непосредственном проведении аудиторской проверки.

Цикл аудита операций с основными средствами (в т.ч. их приобретения, движения, операций связанных с расчётами по НДС)

 Однократное исследование первичных документов

Сокращение объёма аналитических процедур для сбора аудиторских доказательств, следовательно, трудозатрат; ускорение и комплексность процесса проведения аудита, улучшение качества аудита

=›

=›

Рис. 3.4 Сегментно-циклический метод

3.2 Практическое применение предлагаемой методики по проведению аудита учета основных средств

1. Определение уровня существенности.

Для определения единого уровня существенности используем базовые показатели за девять месяцев 2009 г. (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Единый уровень существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, тыс.руб. | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс.руб. |
| 1.Балансовая прибыль предприятия | - 82491 | 5 % | 4124,55 |
| 2. Валовый объем реализации без НДС | 187605 | 2 % | 3752,10 |
| 3. Валюта баланса | 110093 | 2 % | 2201,86 |
| 4. Собственный капитал (итог раздела 3 баланса) | -190813 | 10 % | 19081,30 |
| 5. Себестоимость | -304753 | 2 % | 6095,06 |

После определения долей базовых показателей в абсолютных величинах анализируются числовые значения, записанные в четвертом столбце. Рассчитывается средняя величина. Данная величина является единым показателем уровня существенности.

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

т. руб

Находим отличие наименьшего и наибольшего значения от среднего. Наименьшим значением столбца 4 является значение 2201,86 тыс.руб., наибольшим –19081,30 тыс.руб., их значения отличаются от среднего на:

(7050,97 – 2201,86) 100% = 69%; (19081,30-7050,97) 100%= 171%

(7050,97 ) (7050,97)

Данные отличия признаются существенными, т.к. их значения отличаются от среднего более чем на 30 %. Следовательно, значения этих показателей можно отбросить и не использовать при дальнейшем усреднении.

На базе оставшихся значений рассчитывается средняя величина, которую допустимо округлить, но не более чем на 20 %.

Новое среднее арифметическое составит:

 тыс.руб.

Полученную величину допустимо округлить до 5000 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(5000 -4657,24) 100 %= 7 %

5000 тыс.руб. является единым показателем уровня существенности.

Определенный таким образом единый уровень существенности распределим между некоторыми статьями бухгалтерского баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге согласно исследуемой теме (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Определение уровня существенности некоторых

статей бухгалтерского баланса

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи баланса | Сумма, тыс. руб. | Доля статьи в валюте баланса, % | Уровень существенности, тыс. руб. |
| Основные средства | 8906 | 8,10 | 405 |
| Валюта баланса | 110093 | 100 | 5000 |

Таким образом, определяется уровень существенности, то есть числовое значение максимально допустимой суммарной ошибки, содержащийся в бухгалтерской отчетности.

На основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля определим допустимый в своей работе риск необнаружения. Вследствие взаимосвязи уровня существенности и данных видов аудиторского риска степень общего аудиторского риска устанавливаем как средний.

1. Определение объема выборки.

Генеральной совокупностью будут являться основные средства и обороты по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 001 «Арендованные основные средства». Выборочной совокупностью будет совокупность выбранных элементов – объекты основных средств, группы основных средств, места хранения, контрагенты, договоры, прочее.

Построим выборочную проверку по общепринятым видам несплошного наблюдения: на соответствие и по существу. Осуществлять проверку будем методом случайного отбора, построенному по принципу: проверяется каждый второй месяц отчетного периода.

1. Общий план аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | - ОАО «КрасПригород» |
| Период аудита | - девять месяцев 2009 г. |
| Количество человеко - часов | - 24 |
| Руководитель аудиторской группы | - Иванов И.И. |
| Состав аудиторской группы | - Иванов И.И. |
| Планируемый аудиторский риск | - Средний |
| Планируемый единый уровень существенностиПланируемый уровень существенности по статье «Основные средства» | - 5000 тыс. руб.- 405 тыс. руб. |
|  |  |

Программа аудита представлена в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Программа аудита

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Перечень аудиторских процедур | Период проведения | Рабочие документы аудитора | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Изучение положений учетной политики в части организации учета основных средств |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2. | Проверка материально ответственных лиц и договоров с ними о полной материальной ответственности |  |  |  |
| 3. | Проверка тождественности данных бухгалтерского баланса отчетного года (на начало) данным баланса за предыдущий год (нконец) |  |  |  |
| 4. | Проверка соответствия остатков по Главной книге учетным регистрам синтетического бухгалтерского учета (журналы-ордера, мемориальные ордера к счету 01) нанаконпроверяемого периода |  |  |  |
| 5. | Проверка соответствия остатка основных средств по данным синтетического бухгалтерского учета (мемориальные ордера, журналы-ордера к счету 01) остатку основных средств по данным аналитического бухгалтерского учета (ведомостей) на начало и конец проверяемого периода |  |  |  |
| 6. | Проверка соответствия остатка по данным аналитического учета (ведомостей) наличия основных средств на начало проверяемого периода остатку наличия основных средств на конец прошлого отчетного периода |  |  |  |
| 7. | Проверка соответствия оборотов по данным синтетического учета данным первичных документов по движению основных средств |  |  |  |
| 8. | Соответствие применяемых на предприятии инвентаризационных форм первичной документации унифицированным формам (правильность их оформления и заполнения) |  |  |  |
| 9. | Проверка правильности списания недостач выявленных инвентаризацией |  |  |  |
| 10. | Сбор общих проводок (всех оборотов по счетам в корреспонденции с дебетом и кредитом счета 01 «Основные средства», 02 «Износ основных средств») за проверяемый период по данным регистров синтетического учета (журналов-ордеров и мемориальных ордеров) |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 11. | Анализ проводок по оприходованию основных средств на счет 01 «Основные средства» на предмет выявления некорректных проводок |  |  |  |
| 12. | Проверка правильности отнесения предметов к основным средствам |  |  |  |
| 13. | Проверка правильности классификации основных средств по принадлежности и по характеру их участия в производственном процессе |  |  |  |
| 14. | Проверка правильности оформления и заполнения первичных документов по оприходованию основных средств |  |  |  |
| 15. | Своевременность постановки на учет основных средств |  |  |  |
| 16. | Проверка равенства стоимости приобретенного инвентарного объекта, отраженной в инвентарной книге, акте приемке-передаче основных средств |  |  |  |
| 17. | Проверка правильности выделения НДС по приобретенным основным средств и его возмещение из бюджета |  |  |  |
| 18. | Проверка правильности оформления транспортных средств и начисления в бюджет транспортного налога |  |  |  |
| 19 | Проверка правильности постановки на учет объектов недвижимости |  |  |  |
| 20. | Проверка правильности оформления докуизаполнения первичных документов пперемещению и списанию основных средств |  |  |  |
| 21. | Анализ проводок по списанию и выбытию основных средств на предмет выявление некорректных проводок |  |  |  |
| 22. | Своевременность списания основных средств |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 23. | Проверка равенства стоимости ликвидированного объекта, записанного в инвентарной книге, с записью в акте ликвидации основных средств |  |  |  |
| 24. | Документальное подтверждение и отражение в учете оприходования запчастей, лома и других отходов от ликвидации основных средств |  |  |  |
| 25. | Списание финансовых результатов по выбытию основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли |  |  |  |
| 26. | Проверка правильности применения норм амортизационных отчислений |  |  |  |
| 27. | Наличие фактов начисления амортизации (износа) по объектам основных средств с истекшим сроком полезного использования |  |  |  |
|  28. | Проверка начисления амортизации по введенным основным средствам и прекращение ее начисления по выбывшим основных средств |  |  |  |
| 29. | Обоснованность отнесения сумм амортизационных отчислений по объектам производственного и непроизводственного назначения на соответствующие счета |  |  |  |
| 30. | Правильность и обоснованность применения механизма ускоренной амортизации основных средств |  |  |  |
| 31. | Проверка расчета амортизационных отчислений для целей налогообложения |  |  |  |
| 32. | Правильность образования, использования и корректировок резерва предстоящих затрат по ремонт основных средств |  |  |  |
| 33. | Наличие документации о передаче основных средств на капитальные ремонт и о его завершении |  |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 34. | Проверка соблюдения порядка учета консервации, реконструкции, модернизации ОС (наличие документации, приказов руководителя) |  |  |  |
| 35. | Правомерность списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг) |  |  |  |
| 36. | Переоценка основных средств и отражение в учете ее результатов |  |  |  |
| 37. | Проверка государственный регистрации договоров аренды в случаях, предусмотренных законодательством |  |  |  |
| 38. | Правильность ведения учета арендованных основных средств. Правомерность отнесения арендной платы на себестоимость продукции (работ, услуг) |  |  |  |
| 39. | Правильность ведения учета основных средств, сданных в аренду, налоговые платежи |  |  |  |
| 40. | Проверка правильности начисления амортизации по основным средствам, переданным в аренду |  |  |  |
| 41. | Соответствие применяемых на предприятии форм первичной учетной документации унифицированным формам |  |  |  |
| 42. | Оформление рабочего отчета |  |  |  |
| 43. | Оформление рабочей документации |  |  |  |
|  | ИТОГО человеко-часов: |  |  |  |

 4) Отчет аудитора:

#### 5.1) Описание ведения бухгалтерского учета.

На ОАО «КрасПригород» бухгалтерский учет ведется в условиях компьютерной обработки данных с использованием программы «1С: Предприятие». На основании первичных документов (например, товарных накладных) затраты на приобретение объектов, которые впоследствии будут приняты в качестве основных средств, учитываются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Ввод в эксплуатацию объектов ОС отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и оформляется «Актом (накладной) приемки-передачи основных средств» (форма № ОС-1) и «Инвентарной карточкой учета основных средств» (форма № ОС-6).

По основным средствам начисляется амортизация исходя из срока полезного использования, установленного для целей бухгалтерского и для целей налогового учета в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 1 «О классификации основных средств». Начисленная сумма амортизации отображается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

На основе первичных документов составляются бухгалтерские и налоговые регистры. Данные бухгалтерских регистров переносятся в Главную книгу. На основании данных Главной книги и составляется бухгалтерская отчетность предприятия.

##### 5.2)Аудит тождественности.

При проведении тождественности показателей по счету 01 «Основные средства» Главной книги, бухгалтерского баланса и декларации по налогу на имущество выявлено, что существуют значительные расхождения.

Расхождения на начало проверяемого периода находятся в пределах округления. Выявленные расхождения на конец проверяемого периода являются нарушением при составлении налоговой декларации, следовательно, налог на имущество организации подсчитан неверно, сумма налога завышена.

Аудит тождественности показателей Главной книги, Бухгалтерского баланса и декларации по налогу на имущество по счету 01 «Основные средства» представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Аудит тождественности показателей Главной книги, Бухгалтерского баланса и декларации по налогу на имущество по счету 01 «Основные средства»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата | Данные по счету 01 «Основные средства» (остаточная стоимость) | Отклонение, руб. |
| Главная книга, руб. | Баланс(стр. 120), руб. | Расчет налога на имущество, руб. | ст.2-ст.3 | ст.2-ст.4 |
| 01.01.09 | 10560455 | 10560000 | 10560455 | 455 | 0 |
| 01.10.09 | 8906000 | 8906000 | 9123727 | 0 | -217727 |

5.3)Аудит движения основных средств на предприятии.

В ходе проверки операций по учету поступления основных средств выявлены следующие нарушения при принятии объектов к учету:

- На некоторых актах приемки-передачи основных средств формы № ОС-1 отсутствует печать предприятия, подпись руководителя, главного бухгалтера, подписи председателя и членов комиссии по приему объекта к учету при вводе его в эксплуатацию.

Выявленные нарушения противоречат требованиям п. 7 и 8 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, который гласит, что операции по движению (поступлению, внутреннему перемещению, выбытию) основных средств оформляются первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи.

Согласно п. 38 Методических указаний по учету основных средств, принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Также обратим внимание на то, что отсутствие заключения и подписей приемочной комиссии расценивается как, неправомерное принятие к учету объектов основных средств.

Например:

- акт № 12 от 15.03.09 Шкаф настенный инв. № 00001340 первоначальной стоимостью 20055,93 руб., сроком полезного использования 61 месяц.

- В актах приемки-передачи и инвентарных карточках не установлен срок полезного использования объектов основных средств.

Согласно п. 13 Методических указаний по учету основных средств на основании акта приема-передачи основных средств и других документов на приобретение основных средств заполняется инвентарная карточка на каждый объект основных средств. А в карточке должны быть приведены все основные сведения об объекте, сроке его полезного использования и др.

Поскольку в актах не указан срок полезного использования объектов, принимаемых к учету на предприятии невозможно исполнить требования п. 6 и п. 19 данных указаний в части осуществления контроля за использованием основных средств.

Например:

- акт № 18 от 07.04.09 Щит расписания инв. № 00001373 первоначальной стоимостью 22207,75 руб.

- Несвоевременно введен в эксплуатацию объект основных средств.

Согласно п.5 Закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

В нарушение указанного пункта МФУ Ксерокс М20i инв. № 00001338 первоначальной стоимостью 51748,31 руб., приобретен в январе (товарная накладная № 126 от 24.01.09 ООО «НЭТА») и отражен следующей проводкой Дт 08 Кт 60, а принят к учету в составе основных средств в марте (акт приема-передачи №10 от 01.03.09) Дт 01 Кт 08.

Данное нарушение также может привести к доначислению налога на имущество организаций, включая в расчет налоговой базы стоимость указанного объекта на 01.02.09, на 01.03.09, и изменяя его остаточную стоимость на последующие отчетные даты.

 - В нарушение п. 6 ПБУ 6/01 неверно сформирована первоначальная стоимость объекта основных средств Ноутбук HP инв.№1344 – в первоначальную стоимость включен НДС в размере 4615,05 руб. (товарная накладная № 231 от 15.05.09 ООО «НЭТА» на сумму 30254,24 руб.). Следовало объект принять к учету по стоимости за минусом НДС, что составляет 25639,19 руб.

Вследствие данного нарушения указанная сумма НДС не предъявлена к вычету из бюджета, завышен налог к уплате на 4615,05 руб.; завышена стоимость налогооблагаемой базы по налогу на имущество организации и, соответственно, переплачен налог; неверно начисляется сумма амортизации и соответственно в большем размере, чем положено затраты на приобретение основного средства относятся на расходы организации, что искажает финансовый результат организации по итогам отчетного периода; для целей налогообложения прибыли таким же образом за счет амортизационных начислений, и за счет увеличенной суммы налога на имущество завышены расходы и, следовательно, занижен налог на прибыль организации.

В ходе проверки операций по движению основных средств внутри предприятия выявлены следующие нарушения:

 - Накладная № 14 от 10.08.09 на внутреннее перемещение объектов основных средств от одного ответственного лица другому не подписана главным бухгалтером.

Согласно п. 82 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств перемещение объектов основных средств между структурными подразделениями организации оформляется актом приемки-передачи, для этих целей и предусмотрены формы № ОС-2 и № ОС-3.

В результате проверки учета арендованных основных средств, учитываемых на забалансовом счете 001 «»Арендованные основные средства» и основных средств, приобретаемых по договору лизинга, нарушений не обнаружено.

В ходе проверки операций по учету выбытия основных средств на предприятии нарушений не обнаружено.

5.4)Аудит операций по изменению первоначальной стоимости основных средств.

В течение проверяемого периода операций по изменению первоначальной стоимости не производилось.

5.5)Аудит начисления амортизации.

На предприятии начисления амортизации для целей бухгалтерского и для целей налогового учетов совпадают. Ниже представим аудит правильности определения норм амортизационных начислений (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Аудит правильности определения норм амортизационных отчислений

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование основного средства | Дата ввода в эксплуатацию | Первоначальная стоимость, руб. | Срок полезного использования БУ, мес. | Амортизационные отчисления БУ, руб. | Амортизационные отчисления по данным аудита, руб. | Расхождение, руб. |
| Сервер, инв. № 000001348 | 09.02.09 | 226004,76 | 25 | 9040,19 | 9040,19 | 0,00 |
| Шкаф-стенли, инв.№ 00001398 | 12.08.09 | 86350,00 | 61 | 1415,57 | 1415,57 | 0,00 |
| Терминал экспресс-2а-к, инв.№000001367 | 18.01.09 | 25160,53 | 27 | 917,31 | 412,47 | 504,84 |

Как видно из таблицы, отклонение выявлено по объекту Терминал, инв. № 000001367, поскольку на предприятии неверно определен и установлен срок полезного использования данного объекта.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ №1 от 01.01.02, электронные абонентские терминалы включаются в четвертую амортизационную группу (имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет и до 7 лет включительно), то есть срок полезного использования аудитором определен согласно учетной политике 61 месяц, соответственно из этого периода рассчитана сумма амортизации. Вследствие этого нарушения на предприятии неверно начислена амортизация на 4 038,72 руб. (405,84 руб. \* 8 мес.) и за проверяемый период завышены расходы на эту сумму, занижена прибыль, и налог на прибыль на 807,74 руб. (4038,72 руб.\*20%) за счет неверно начисленной амортизации. Также соответственно искажена база по налогу на имущество организации.

На основе проведенного аудита можно сделать вывод, что бухгалтерии ОАО «КрасПригород» необходимо совершенствовать систему бухгалтерского учета с целью обеспечения ее полноты, достоверности и соответствии действующему законодательству. Следовательно, для достижения поставленной цели необходимо, в соответствии с выявленными нарушениями в ходе аудиторской проверки, выполнить определенные задачи (см. Приложение 1).

3.3 Оценка эффективности предлагаемой методики

Согласно требованиям к контролю качества работы внутри аудиторской организации в последней должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы, для того чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Особенности системы контроля качества работы аудиторской фирмы, ее внутреннее содержание и затраты времени и ресурсов на ее функционирование могут зависеть не только от размера аудиторской организации, ее специализации или ее организационной структуры, а также от экономической эффективности применяемой системы контроля качества (получения осязаемых преимуществ при разумных затратах).

Для обеспечения надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки при подготовке руководящих указаний принимается во внимание общий план аудита и расчеты затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит программа аудита.

При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

- выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;

- документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

- вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Т.к. целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта и соответствии совершаемых им операций действующему законодательству, то явно видно значение осуществления действий аудитора в соответствии с разработанной программой аудита и полученных в результате этого аудиторских доказательств и, как следствие, мнения аудитора, выраженного в официальном аудиторском заключении.

Таким образом, данная цепочка последовательностей и взаимосвязей указывает на то, что у источника достижения цели аудита находится последовательность действий аудитора, носителем которых является программа аудита. Следовательно, наибольшее значение для успешного проведения аудиторской проверки находит отражение в оптимальном составлении плана и программы аудита, которые в свою очередь необходимо разрабатывать в полном объеме (достаточно подробно) с учетом специфики деятельности проверяемого экономического субъекта и минимизации трудозатрат при отсутствии снижения качества аудита и даже его росте.

Именно для этих целей разработана в соответствии с выбранным методом предлагаемая методика (программа) аудита, результаты проведения которой позволяют достичь указанные цели.

Эффективность применения предлагаемой методики показана в сравнительной таблице 3.6, в которой использованы для сравнения два рассмотренные метода и выведенный третий метод.

Таблица 3.6

Сравнительная характеристика методов проведения аудита

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Пообьектный (сегментный) метод | ЦиклическийМетод | Сегментно-циклический метод |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Аудит. риск | Средний | Средний | Средний |
| Объем выборки | 5 месяцев | 5 месяцев | 5 месяцев |
| Дублирование действий | Неоднократно | Неоднократно | Отсутствует |
| Объем аналитических процедур для сбора доказательств | Большой | Большой | Низкий |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Получение доказательств | В отношении отдельных счетов бухгалтерского учета | В отношении отдельных счетов бухгалтерского учета | В отношении взаимосвязанных счетов бухгалтерского учета |
| Трудоемкость обработки получ. данных | Высокая | Высокая | Средняя |
| Комплексность полученных доказательств | Отсутствует | Очень большая | Средняя |
|  |  |  |  |
| Трудозатраты | Большие | Большие | Низкие |
| Влияние на скорость процесса аудита | Замедляет | Замедляет | Ускоряет |
| Влияние на качество аудита | Ухудшает | Ухудшает | Улучшает |
| Общая оценка | Удовлетворительная | Удовлетворительная | Выше среднего |

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе исследования рассмотрены положения аудиторской деятельности в соответствии с аудиторскими стандартами, на основе которых аудиторы осуществляют проведение независимой проверки с выражением мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии действующему законодательству совершаемых операций экономического субъекта, подлежащего аудиту.

Проведен анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматриваемого предприятия – ОАО «КрасПригород», в результате которого выявлено, что отчетность имеет «больные» статьи, такие как:

- Непокрытые убытки прошлых лет;

- Непокрытые убытки отчетного года.

Наибольшую долю капитала составляют оборотные средства за счет наращивания запасов и дебиторской задолженности; в источниках средств наблюдается рост заемных средств и зависимости от них; основные фонды не используются на полную мощность; Баланс неликвиден; ОАО в целом неплатежеспособно, на грани банкротства; финансовое состояние ОАО неустойчивое.

Согласно исследуемой теме проанализированы особенности учета основных средств на примере ОАО «КрасПригород»:

- формирование первоначальной стоимости объектов основных средств;

- определение срока полезного использования при вводе в эксплуатацию основных средств;

- начисление амортизации;

-операции по движению основных средств (поступление, внутреннее перемещение, выбытие);

- операции по восстановлению и содержанию основных средств;

- операции с арендованными основными средствами;

- налогообложение.

Аудитору при проведении проверки необходимо рационально организовать свою работу. Для этого разрабатываются различные методики. Так, разработана методика проведения проверки учета основных средств на предприятии. На основе данной методики проведен аудит, и ее результаты свидетельствуют об оптимальности данной разработки вследствие снижения трудозатрат, улучшения качества аудита и исполнения сроков проведения проверки. Так данная методика позволила провести аудит в короткие сроки и выявить существенные нарушения такие, как:

- оформление первичной учетной документации не надлежащим образом;

- неверное формирование первоначальной стоимости объектов основных средств;

- неверное определение срока полезного использования объектов основных средств;

- несоответствие учетных данных данным налоговых деклараций;

- и т.п.

Данная методика в виде подробной программы проведения аудита несет рекомендательный характер к практическому ее применению.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

 1.Артеменко В.Г., Финансовый анализ [текст] / Артеменко В.Г, Беллендир М.Б.– М., ИНФРА-М , 2002

 2.Баканов М.И., Теория экономического анализа [текст]: / Баканов М.И, Шеремет А.Д. -М., «Финансы и статистика», 2001

 3.Барышников, Н.П. Организация и методика проведения общего аудита [текст] учебник/ Барышников Н.П. М., «Перспектива»,2004

 4.Бовдей А.Л., Аудит и ревизия [текст] /Бовдей А.Л., Белый И.Н - Минск, ООО «Мисантск»,2002

 5.Безруких, П.С Бухгалтерский учет.[текст] Учебник / Под ред Безруких П.С..-М., , 2002

 6.Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет:[текст] учеб. / Ю.А. Бабаев - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 392 с.

 7.Вылкова Е.С. Оптимизация налога на имущество при разработке учетной политики. [текст] / Вылкова Е.С. Налоговый вестник – 2002

 8.Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. [текст] / Глушков И.Е., Издание «Экор» , 2005

 9.Григорьев Ю.А. Анализ финансового положения производственного предприятия [текст] / Григорьев Ю.А. - М. , ИНФРА-М ,2002

 10.Ефимова, О.В Финансовый анализ [текст]: / Ефимова О.В, АО «Бизнес-школа», 2003

 11.Кондраков, Н.П. «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит [текст] / Кондраков Н.П – М., «Перспектива», 2005

 12.Кренина, М.Н. Финансовое состояние предприятия.Методы оценки [текст]: / Кренина М.Н. - М., ИКЦ «ДИС» , 2006

 13.Красова А.П Бухгалтерский учет основной деятельности железных дорог. Учебник для вузов железнодорожного транспорта [текст]: / Красова А.П.- М., Транспорт , 2003

 14.Марькарьян, П.Д. Финансовый анализ [текст]: / Марькарьян П.Д -М., ИНФРА-М, 2004

 15.Макарьева, В.И. Операции с основными средствами: новое в бухгалтерском и налоговом учете [текст] / Макарьева В.И – М: Налоговый вестник , 2002

 16.Медведев ,А.Н. Налоговый учет (согласно главе 25 НК РФ) [текст]: / Медведев А.Н. -М.: Налоговый вестник , 2002

 17.Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49 (далее – Методические указания по инвентаризации).

 18.Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.03 № 91н (далее – Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств).

 19.Николаева, Г.А. Основные средства [текст]: / Николаева Г.А. – М . : «Издательство ПРИОР» , 2006

 20.Нитецкий, В.В., Финансовый анализ в аудите:Теория и практика:/ Нитецкий В.В., Гаврилов А.А. 2-е изд.-М.: Дело, 2002.

 21.Прудников, В.М. в 3-х томах Настольная книга бухгалтера [текст]: / Прудников В.М. -М., «Бухучет» , 2004

 22.Российская Федерация Приказы [текст]: Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 года №34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

 23.Российская Федерация Приказы [текст]: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.00 № 94н (далее – План счетов бухгалтерского учета).

 24.Российская Федерация Приказы [текст]: Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н (далее – ПБУ 6/01).

 25.Российская Федерация Приказы [текст]: Постановление Правительства РФ от 01.01.02 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (далее – Постановление № 1 «О классификации основных средств»).

 26.Российская Федерация Приказы [текст]: Постановление Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» (далее – Постановление № 7

 27.Российская Федерация, Законы. Налолговый кодекс Российской Федерации: [текст]: [Федер. Закон: принят Гос.Думой 8 дек. 1995 г. По состоянияю на 3 янв. 2001 г.] – СПб.: Стун-кан три, 2001. – 94 с.

 28.Российская Федерация Приказы [текст] : [Федеральный Закон от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» - в ред. от 03.11.2006г.]

 29. Савицкая, Г.В., Анализ хозяйственной деятельности предприятия: [текст] / учебник / Савицкая Г.В., 4-е изд., перераб. и доп. –Минск: ООО «Новое знание»,2000.-688с.