

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, главный бухгалтер
_____ Е.П. Веряська
«__» _____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2019 г.

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2019.192.ВКР

Руководитель ВКР, доцент,
_____ Т.В. Денисова
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-443
_____ А.С. Ромашкина
_____ 2019 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

РЕФЕРАТ

Ромашкина А.С. Внутренний аудит системы учета основных средств по МСФО – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-443, 2019. – 81 с., 15 табл., 3 прил., библиографический список – 46 наим.

Объектом выпускной квалификационной работы является аудит основных средств.

Предметом выпускной квалификационной работы является внутренний аудит системы учета основных средств по МСФО.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию системы учета основных средств по МСФО на предприятии, на основе процедур внутреннего аудита.

Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе теоретические основы внутреннего аудита системы учета основных средств на предприятия в соответствии с МСФО. Во втором разделе исследованы особенности внутреннего аудита системы учета основных средств по МСФО на предприятии, выявлены недостатки во внутреннем аудите системы учета основных средств по МСФО на предприятии и разработаны рекомендации по совершенствованию системы учета основных средств по МСФО на предприятии.

Результаты работы могут способствовать совершенствованию форм бухгалтерского учета и системы налогообложения в Оздоровительном комплексе «Суворовские бани», что позволит руководству предприятия эффективнее проводить бухгалтерский учет ОС в соответствии с МСФО.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	2
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО.....	5
1.1 Сущность внутреннего аудита.....	5
1.2 Система учета основных средств на предприятии	12
1.3 Международные стандарты аудита системы учета основных средств	18
Выводы по главе один	23
2 ОСОБЕННОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО НА ПРЕДПРИЯТИИ.....	25
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	25
2.2 Система учета основных средств на предприятии	31
2.3 Организация внутреннего аудита системы учета основных средств на предприятии.....	36
Выводы по главе два	49
3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО НА ПРЕДПРИЯТИИ	51
Выводы по главе три.....	49
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	63
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	67
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	72
ПРИЛОЖЕНИЕ А – Регистр учета затрат по ОС.....	72
ПРИЛОЖЕНИЕ Б – Аналитический регистр учета затрат по ОС	73
ПРИЛОЖЕНИЕ В – Расхождение в учете ОС предприятия «Суворовские бани»	76

ВВЕДЕНИЕ

Основные средства представляют собой средства труда, которые многократно участвуют в производственном процессе, при этом сохраняя свою натуральную форму и предназначаются для нужд основной деятельности предприятия и имеют срок использования более одного года. С помощью амортизационной политики предприятия стоимость основных средств уменьшается по мере износа и переносится на себестоимость изготавливаемой продукции.

Одной из главных задач предприятия является грамотное управление основными средствами предприятия и повышение эффективности использования, значительного увеличения отдачи основных средств предприятия, являющихся материальной базой производства, которое не возможно без грамотного и правильного бухгалтерского учета основных средств на предприятии.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и ведения бухгалтерского учета. Аудиторская проверка учета ОС является составной частью общего внутреннего аудита предприятия.

Общемировые проблемы глобализации, постоянное развитие бизнеса – все это влияет на переход российских предприятий с национальных принципов учета на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Наблюдается сближение РСБУ с нормами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в том числе по учету основных средств. Российские компании стремятся все чаще формировать бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

Определение, порядок учета, начисления амортизации и отражения в отчетности операций с основными средствами регулируются международным стандартом 16 «Основные средства». Согласно указанному стандарту, определение такого актива как основное средство - базируется на выполнении следующих условий: материальное имущество, которое применяется в организации для осуществления предпринимательской деятельности, а также для предоставления в аренду; мате-

риальное имущество, срок полезного использования которого - превышает один календарный год.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы заключается в том, что современная рыночная экономика побуждает предприятия к внедрению новой техники и технологий, расширяет диапазон возможностей по использованию новых финансовых инструментов и механизмов. К проблемам, которые требуют дальнейшего исследования, можно отнести: проблему определения первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных из различных источников; проблему определения ликвидационной и переоцененной стоимости.

На сегодняшний день многие предприятия нуждаются в дополнительных инвестициях, которые могут быть получены за счет средств иностранных инвесторов, поэтому данные бухгалтерского учета должны в полной мере раскрывать информацию для всех пользователей. Для этого предприятиям, которые планируют выход на международные рынки, следует привести существующую методику бухгалтерского учета в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности по учету основных средств.

Учет и аудит основных средств в соответствии с Международными стандартами рассматривались в научных трудах отечественных ученых: Гетьман В. Г. Туякова З. С. Мяскина А. Ф. Кузнецова О. Н. Оводкова Т. А. Трегубова В. М. и др.

Объектом выпускной квалификационной работы является аудит основных средств.

Предметом выпускной квалификационной работы является внутренний аудит системы учета основных средств по МСФО.

Цель выпускной квалификационной работы разработка рекомендаций по совершенствованию системы учета основных средств по МСФО на предприятии.

Задачи работы:

- изучить теоретические основы внутреннего аудита системы учета основных средств по МСФО;

- провести исследование особенности внутреннего аудита системы учета основных средств по МСФО на предприятии «Суворовские бани»;
- выявить недостатки во внутреннем аудите системы учета основных средств по МСФО на предприятии;
- разработать рекомендации по совершенствованию системы учета основных средств по МСФО на предприятии.

Информационную базу исследования составили: Налоговый кодекс РФ, ФЗ «О бухгалтерском учете», МСФО (IAS) 16 и др.

Результаты работы могут быть использованы в оздоровительном комплексе «Суворовские бани», для совершенствования формы бухгалтерского учета и системы налогообложения по системе учета основных средств в соответствие с МСФО, что позволит эффективнее вести бухгалтерский учет ОС в соответствие с МСФО.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО

1.1 Сущность внутреннего аудита

Внутренний аудит в процессе развития рыночных отношений позволяет планировать, анализировать и контролировать деятельность предприятий. В результате проведения внутреннего аудита предприятия могут эффективнее использовать свои ресурсы и активы, а также проводить правильно бухгалтерский учет своей деятельности.

Однако развитие аудита основано в основном с внешним аудитом, так как в РФ еще не достаточно развито применение внутреннего аудита на предприятиях.

Одного определения внутреннего аудита не существует на сегодня, так как каждый специалист предлагает свое трактовку внутреннего аудита, который опирается на личный взгляд на состав и предназначение внутреннего аудита.

Международный институт внутренних аудиторов определяет внутренний аудит в виде непосредственной деятельности аудиторов, направленной на предоставление объективной и независимой гарантии, которая направлена на совершенствование учета отдельных участков учета и деятельности предприятия в целом [17].

В своем начале развития аудит представлял контрольную деятельность независимых специалистов финансовой отчетности предприятий.

Деление аудита на «внешний» и «внутренний» в мировой практике относится к середине XX века (конец 1940-х — начало 1950-х гг.). С этих пор внешние аудиторы стали уделять особое внимание появляющимся вопросам по внутреннему контролю. Для этого на предприятиях формировались соответствующие службы внутреннего аудита, которые системно занимались вопросами внутреннего контроля.

Определение разными авторами понятия «внутренний аудит» представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Определение понятия «внутренний аудит» разными авторами

Автор	Определение
Богаченко В.М. [9]	Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)
Голикова А.В. [13]	Внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, необходимый для крупных хозяйствующих субъектов, в основном негосударственного сектора экономики, чтобы с его помощью успешно конкурировать на рынке за счет роста качества, снижения себестоимости продукции, знания потребностей рынка и, таким образом, повышения эффективности работы.
Гетьман А.В. [12]	Что означает термин «Внутренний аудит»? - «Аудит» – так как необходима глубокая проверка (ревизия) бизнеса; - «Внутренний» – так как ревизия производится собственными силами собственника, которым он доверяет.
Гомола А.И. [14]	Внутренний аудит – независимая оценочная функция, целью которой является помощь штабу в эффективной разгрузке его ответственности. Для этого внутренние аудиторы снабжают штаб анализом, оценками и рекомендациями по соответствующим видам активности.
Подольский В.И. [28]	Внутренний аудит – деятельность по обеспечению менеджмента качественной информацией посредством системного контроля за деятельностью организаций на базе мониторинга их отчетности и путем организации комплексного экономического анализа, опираясь на результаты работы имеющихся функциональных служб.
Караев А.Н. [18]	Внутренний аудит – функция, которая призвана участвовать в оценке надежности и эффективности системы внутреннего контроля (не только финансового, но и операционного контроля, контроля за соблюдением политик и процедур), в процессе управления рисками, с которыми сталкивается компания (например, при выведении на рынок новых продуктов, внедрении новых информационных систем, реструктуризации бизнеса), в процессе корпоративного управления.
Меньник А.В. [24]	Внутренний аудит – инструмент выявления возможностей для повышения эффективности бизнеса, и его внедрение играет большую роль для компаний, желающих привлечь дополнительное финансирование.
Вешунова А.Л. [11]	Внутренний аудит – это способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов ее управления.
Рогуденко Т.М. [32]	Под внутренним аудитом здесь и далее понимается комплекс диагностических процедур, направленных на выявление, с одной стороны, слабых сторон бизнеса, а с другой – установление путей их устранения.
Мельник М.В. [23]	Внутренний аудит – это фактически внутрихозяйственный контроль, но по содержанию и методам проведения он имеет много общего с внешним аудитом.

Проведение внутреннего аудита помогает предприятию достичь запланированных целей, минимизировать риски, путем контроля непосредственной деятельности и бухучета на предприятии и эффективного корпоративного управления.

Анализируя мнение разных авторов по поводу понятия внутреннего аудита сформулируем понятие внутреннего аудита, как деятельность, которая направлена на оценку эффективности системы внутреннего контроля, учетной политики, полноты и достоверности освещения информации в отчетности предприятия с целью предупреждения и устранения выявленных нарушений, ошибок и неэффективного использования ресурсов предприятия, внутренним подразделением предприятия.

Также можно сделать вывод, что внутренний аудит на предприятии осуществляется в интересах руководства и инвесторов предприятия, инструментами внутреннего аудита выступают методы внутреннего контроля применяемыми аудиторами.

Термин «внутренний аудит» (internal audit) значит внутренняя проверка счетов учета и ревизию.

Международный Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors) дает следующее определение понятия «внутренний аудит» - это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, которые направлены на совершенствование деятельности предприятия. Достичь поставленных целей помогает предприятию внутренний аудит, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления предприятием» [15].

Федеральные правила аудиторской деятельности 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» представляют внутренний аудит, как контрольную деятельность, которая осуществляется службой внутреннего аудита внутри предприятия

и его подразделениями, с функцией мониторинга, адекватности и эффективности системы внутреннего контроля [7].

Основными характеристиками внутреннего аудита являются:

1. Независимость и объективность. Независимость рассматривается в контексте функциональной подчиненности службы внутреннего аудита в структуре организации. Независимость, как правило, достигается путем разделения функционального и административного подчинения службы внутреннего аудита (административное подчинение руководству, а функциональное – учредителям). Объективность рассматривается как способность работника службы внутреннего аудита формировать беспристрастные оценки и выводы.

2. Оптимизация и повышение эффективности деятельности организации. В данной ситуации внутренний аудит выполняет, в первую очередь, не контрольную функцию, а оценочную, он служит для выявления слабых мест в системах управления, внутреннего контроля и управления рисками, для формирования рекомендаций по повышению эффективности этих систем и процессов.

3. Предоставление гарантий и консультаций. Сущность деятельности внутреннего аудита заключается в предоставлении гарантий и консультаций заказчикам (клиентам) внутреннего аудита в областях управления рисками, внутреннего контроля, управления организацией.

Основная цель внутреннего аудита заключается в повышении эффективности деятельности предприятия (рис. 1.1).

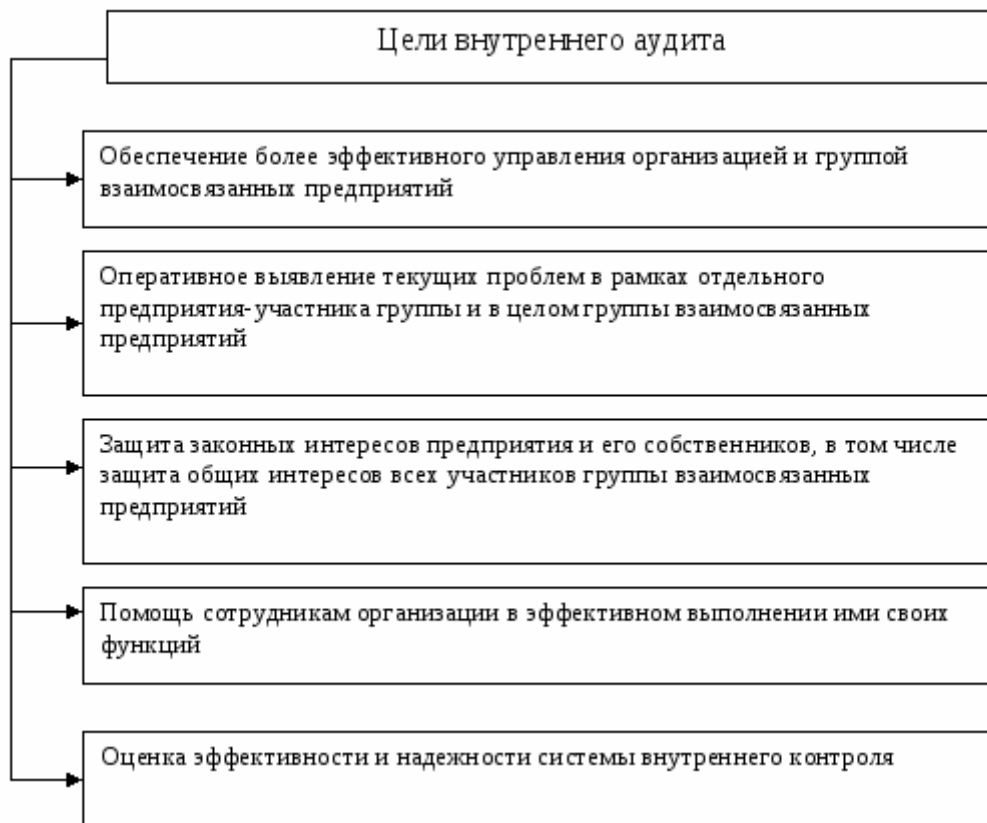


Рисунок 1.1 – Цели внутреннего аудита

Под основной задачей внутреннего аудита следует понимать представление независимых и объективных гарантий (рис. 1.2) [27].



Рисунок 1.2 – Задачи внутреннего аудита

Классификация видов внутреннего аудита представлены на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Виды внутреннего аудита

Оставленные управленческие задачи перед руководством должны выполняться с целью оптимизации работы компании. Для этого и проводится анализ управленческого учета, бухгалтерии, общей деятельности сотрудников. Для достижения максимальной эффективности процедура аудита делится на этапы:

- подготовка стратегического плана (методы подготовки основываются на нормативной документации, соответствуют государственным нормам);
- разработка стандартов;
- анализ документации;
- оценка активов;
- проверка техники безопасности, других процессов, которые с ней связаны;
- составление независимой оценки;
- поиск решений возникших проблем, составления плана их исправления.

Стадии внутреннего аудита приведены на рисунке 1.4.

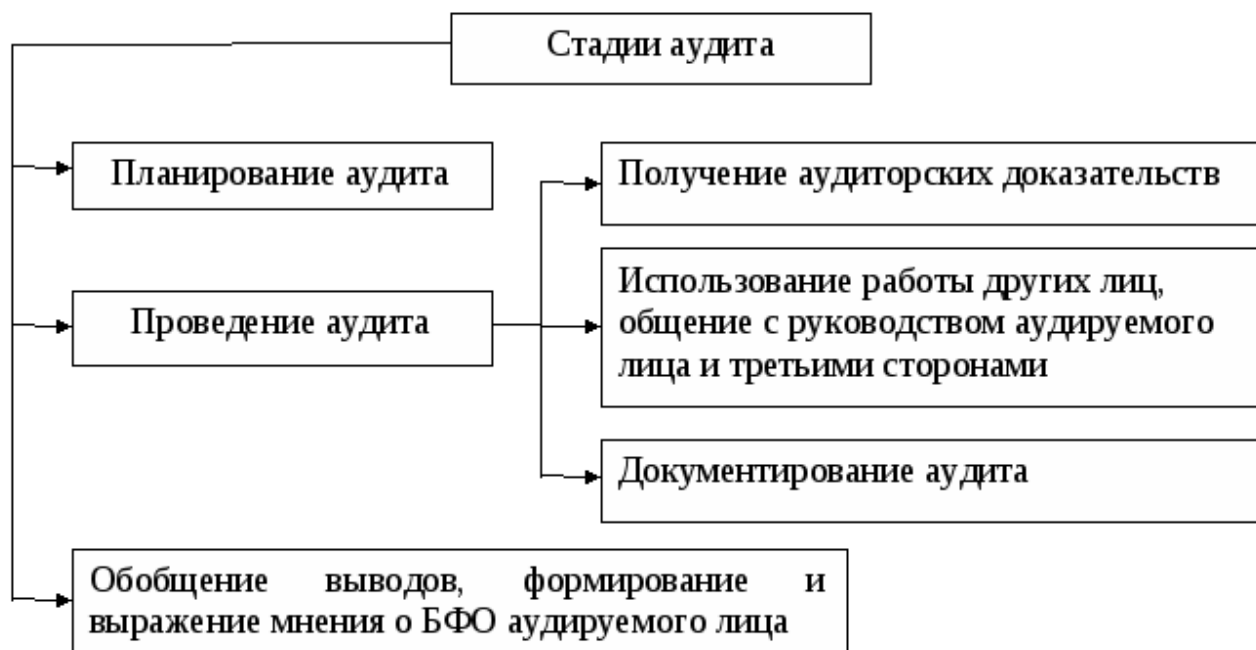


Рисунок 1.4 – Стадии внутреннего аудита

Методы внутреннего аудита представляют: опрос, наблюдение, оценивание доказательство и анализ (рис. 1.5).

Результаты аудита фиксируются в отчете. В нем прописывается следующая информация:

- перечень проверенных документов и областей деятельности;
- выявленные недочеты;
- рекомендации по исправлению недочетов;
- лицо, которое проводило аудит.



Рисунок 1.5 – Методы внутреннего аудита

Отчеты об аудите должны быть сохранены. Они могут сравниваться между собой для того, чтобы проанализировать динамику деятельности компании. На основании отчетов производится работа по исправлению обнаруженных недочетов.

1.2 Система учета основных средств на предприятии

Основные средства представляют собой активы, которые непосредственно участвуют многократно в производственном процессе, при этом не изменяя свою натуральную форму и имеют срок использования более одного года. С помощью амортизационной политики предприятия стоимость основных средств уменьшается по мере износа и переносится на себестоимость изготавливаемой продукции.

Основные средства предприятия - это часть имущества, которая используется в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превы-

шающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев [12].

Учет основных средств на предприятии осуществляется на основании ПБУ 6/01 [5]. Основные средства принимаются к учету на основании:

-использования их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд предприятия;

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

- при не последующей перепродаже данных активов [5].

Основные задачи бухгалтерского учета основных средств на предприятии приведены на рисунке 1.6:



Рисунок 1.6 – Основные задачи учета основных средств

Основные средства предприятия способны приносить предприятию экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования основных средств является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования опре-

деляется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

На предприятиях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию. Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли [17].

Представим все способы классификации, применяемые к основным средствам в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Классификация основных средств

Признак классификации	Группы по экономическому содержанию
Влияние на предмет труда	Активные Пассивные
Имущественно-правовая принадлежность	Собственные Арендованные
Функциональность	Производственные Непроизводственные
Степень задействования	Готовые к пуску Действующие На консервации В простое по плану (ремонт, реконструкция)
Отраслевая принадлежность	Промышленность Сельское хозяйство Торговля Связь Транспорт Строительство ЖКХ Образование Культура Здравоохранение
Эксплуатационный срок	10 групп, определенных в Постановлении правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в основные группировки» [8]
Натурально-вещественная принадлежность	Группы, определенные в ОКОФ.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

По характеру отражения износа:

- амортизируемые;
- не амортизируемые [14].

Существует четыре вида оценки основных средств (рис. 1.7):



Рисунок 1.7 – Виды оценки основных средств [10]

Объекты основных средств стоимостью не более 40 000 рублей за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. Учет таких объектов ведется на счете 10 «Материалы», а списание производится на счета 20, 23, 25, 26, 44.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии;
- внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал;
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно;
- приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, - по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Определение, порядок учета, начисления амортизации и отражения в отчетности операций с основными средствами регулируются международным стандартом 16 «Основные средства». Согласно указанному стандарту, определение такого актива как основное средство - базируется на выполнении следующих условий:

- материальное имущество, которое применяется в организации для осуществления предпринимательской деятельности, а также для предоставления в аренду;
- материальное имущество, срок полезного использования которого - превышает один календарный год [27].

Бухгалтерский учет по международным стандартам ориентирован на предоставление информации лицам, заинтересованных в финансовом положении, финансовых результатах деятельности предприятия, а также денежных потоках, необходимой для принятия управленческих решений. В финансовую отчетность в соответствии с МСФО включаются те факты хозяйственной деятельности, влияющие на финансовое положение и финансовый результат деятельности.

Различие бухгалтерского учёта по МСФО и РСБУ формирует отличие в правилах учёта ОС, которые представлены в таблице 1.3.

Учет основных средств по международным стандартам 16, 1 и 18 имеет как схожесть, так и определенные отличия от отечественных стандартов.

- первоначальная оценка материального актива, признаваемого как основное средство - производится по его фактической стоимости. Причем в такую стоимость включены все расходы, связанные с его приобретением, доставкой и сборкой (монтажом). При продаже или ликвидации основного средства, в его фактическую стоимость включаются расходы на его разборку (демонтаж), вывоз и восстановление участка, где находилось основное средство. Например, участка, на котором находилось здание после его сноса;

- при изменении показателей обязательств в части будущих расходов на выведение основного средства из эксплуатации, или восстановлении участка на котором такое средство находилось – увеличивается стоимость основных средств, и

амортизация всей стоимости начисляется на протяжении всего срока его использования;

- расходы на кредиты и займы, которые были получены для приобретения или создания объекта основных средств также входят в первоначальную его стоимость;

Таблица 1.3 - Основные различия учета основных средств по МСФО и РСБУ

Предметы расхождения	МСФО 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Цена приобретения	Дисконтированная (если есть отсрочка платежа)	Номинальная
Затраты на ликвидацию и восстановление	Включаются в первоначальную стоимость	Не учитываются
Амортизируемая стоимость	За вычетом ликвидационной стоимости	Полная первоначальная стоимость
Изменения первоначальной стоимости	Себестоимость определяется при признании затрат в любой момент, в случае улучшения нормативных характеристик объектов	Не допускается, кроме случаев реконструкции и модернизации
Изменение параметров амортизации	Необходим периодический анализ на пересмотр	Не предусмотрено
Уценка ниже первоначальной стоимости	Относится на текущие финансовые результаты	Напрямую изменяет нераспределенную прибыль
Обесценение	Проверяется и признаётся аналогично амортизации	Не предусмотрено
Принятие к учёту	Понятие никак не употребляется	Влияет на аспекты учета и отчетности
Себестоимость	Себестоимость представляет собой сумму, уплаченных денежных средств или их эквивалентов:	Первоначальной стоимостью основных средств, полученных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

- амортизации подлежит полная фактическая стоимость основных средств на протяжении всего периода его использования. В случае «консервации» основного средства, то есть периода, когда такое средство не эксплуатируется – амортизацию продолжают начислять в течение периода его «простоя». Исключения со-

ставляют случаи, когда объект основных средств не эксплуатируется в ожидании его реализации или выбытия (ликвидации);

- методы амортизации основных средств, а также оценка срока его полезного использования рассматриваются и анализируются в части необходимости их пересмотра – один раз в год;

- если объект основных средств состоит из нескольких составляющих – к таким составляющим могут быть применены различные методы амортизации и рассчитан разный срок полезного использования таких частей;

- затраты на содержание или ремонт основных средств могут быть капитализированы только в том случае, если такие затраты приведут к экономическим выгодам в будущем;

- переоценка основных средств по справедливой стоимости может производиться только в том случае, если такую стоимость можно достоверно определить. Причем справедливой стоимостью объекта основных средств, считается его рыночная стоимость;

- в балансовую стоимость основных средств не включаются различные компенсационные выплаты по выведению из строя (рабочего состояния), по утрате первоначальных характеристик объекта основных средств.

- при реализации объекта основных средств, прибыль или убыток определяются как разница между выручкой и его балансовой стоимостью [33].

1.3 Международные стандарты аудита системы учета основных средств

Для получения пользователями отчетности информации о вложениях предприятия в ОС и изменениях в таких инвестициях ведется учет основных средств по МСФО 16 «Основные средства» [6]. Этот стандарт является международным и применяется при формировании финансовой документации преимущественно для зарубежных заинтересованных лиц.

Согласно МСФО 16, основные средства – это активы:

- предназначенные для использования в производственном процессе, при поставке продукции, сдаче имущества в аренду, оказании услуг, в административных целях;

- которые будут применяться дольше 1-го отчетного периода [6].

Согласно МСФО 16, основные средства разделяются на группы, сходные по использованию и своей природе. Примерами отдельных классов можно считать:

- участки земли;
- оборудование, машины;
- участки и здания;
- воздушные суда;
- офисное оборудование;
- автотранспорт;
- мебель, встраиваемые элементы инженерных систем [6].

Признание основных средств в МСФО ориентируется на общие критерии признания активов, а именно наличие контроля в результате прошлых событий и возможность получения экономических выгод в будущем. В соответствии с МСФО датой постановки основных средств на баланс является дата перехода рисков и преимуществ владения объектом, которая может отличаться от даты регистрации собственности.

Например, объекты, приобретаемые по договорам финансового лизинга, в соответствии с МСФО учитываются на балансе арендатора (лизингополучателя) в составе основных средств даже в ситуации, когда по условиям договора не предусмотрен переход права собственности. При этом по российскому законодательству балансодержатель лизингового имущества определяется условиями договора.

В международном стандарте IAS 16 не говорится о том, что представляет собой учетная единица основных средств, указывается только, что выделение объектов учета должно основываться на профессиональном суждении (МСФО 16.9). Незначительные объекты могут объединяться в один объект учета. Крупные ком-

поненты, подлежащие неоднократной замене в течение срока службы сложно-сочлененного объекта, целесообразно учитывать обособленно [26].

Согласно п. 43 IAS 16, в случае наличия у объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая часть учитывается самостоятельно.

Предприятию необходимо оценивать все расходы, относящиеся к ОС, в соответствии с международным стандартом, по мере их появления. В их состав включаются издержки, вызванные приобретением/строительством ОС, а также затраты, возникшие впоследствии при достройке, обслуживании и частичном замещении объекта.

Себестоимостью объекта называют сумму уплаченных денежных и эквивалентных им средств, справедливую стоимость иного возмещения, переданного для приобретения актива. Показатель принимается к учету в момент приобретения либо в период строительства. В случаях, когда это возможно, себестоимостью называют сумму, в которой актив был отражен при первом признании на основании требований иных МСФО.

Как известно, на ОС начисляются суммы износа в ходе их использования. Амортизацией основных средств по МСФО 16 называется распределение стоимости объекта в течение всего периода эффективной эксплуатации. Начисление осуществляется систематически.

Сроком эффективного использования следует считать:

- промежуток времени, в течение которого, как предполагается, актив будет в наличии для использования;
- количество единиц товара или подобных единиц, ожидаемых к получению при применении актива.

Согласно МСФО (IAS) 16, основные средства принимаются к учету по методу оценки по фактическим издержкам или переоцененной стоимости. Первая модель предполагает учет по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценивания. При использовании второго метода переоценку следует производить с

достаточной регулярностью. Предприятие не должно допускать существенны различий между балансовой ценой и стоимостью, определенной с учетом справедливой стоимости на конец периода. Последняя, как правило, соответствует рыночной стоимости. Она определяется посредством экономической оценки. Если рыночные данные о справедливой стоимости отсутствуют ввиду специфического характера основных средств, МСФО (IAS) 16 предусматривает возможность применения метода доходности или модели учета на основе стоимости замещения с принятием накопленной амортизации в расчет.

Частота выполнения переоценки зависит от изменений справедливой стоимости основных средств. В МСФО 16 предусмотрена необходимость дополнительной переоценки при существенных ее отличиях от балансовой цены.

Справедливая стоимость отдельных объектов может произвольно и существенно изменяться. Для них требуется ежегодная переоценка. Для других основных средств в МСФО 16 допускается периодичность 1 раз в 3-5 лет.

Последующая оценка ОС допускается по одной из следующих моделей:

- по первоначальной стоимости;
- по переоцененной стоимости.

В МСФО 16 идет речь о 2 понятиях, связанных с амортизацией:

- амортизируемая величина актива (АВА), определяется как разность двух величин: принимаемой за первоначальную суммы ОС и его ликвидационной стоимости;

- период амортизации (ПА), который представляет собой срок полезного использования (СПИ) актива, определяемый как: временной промежуток, в течение которого ожидается использование ОС компанией или объем продукции в натуральном измерении, ожидаемый к получению от использования ОС.

В качестве метода амортизации может применяться один из нижеперечисленных:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;

- пропорционально объему продукции.

Выбранный метод закрепляется в учетной политике и подлежит последовательному применению (от периода к периоду) за исключением ситуации, когда изменяются ожидания компании в отношении особенностей потребления будущих экономических выгод.

Расходы либо поступления, возникающие вследствие списания актива, относятся к убытку/прибыли при выбытии, если в других МСФО отсутствуют иные требования к продаже с обратной арендой. Прибыль при этом не должна расцениваться как выручка. Если компания в процессе обычной деятельности регулярно реализует ОС, использованные для аренды, сторонним фирмам, она должна переводить эти объекты в запасы по балансовой стоимости, когда она перестает их использовать для аренды и предполагает продать. Поступления от такой реализации должны признаваться как выручка согласно МСФО 18. Стандарт 5 не применяется, если предназначенные для реализации объекты переводятся в запасы.

Выбытие ОС может происходить разными способами. Наиболее распространены продажа, финансовая аренда, дарение.

Для определения даты выбытия используются правила, предусмотренные МСФО 18. Расходы/доходы, связанные со списанием актива, определяют как разницу между чистой прибылью от выбытия (если она была получена фирмой) и балансовой стоимостью.

Возмещения, которые должны быть получены, первоначально признаются по справедливой стоимости. Если предусмотрена отсрочка оплаты, признание осуществляется по эквиваленту цены при условии незамедлительного платежа деньгами. Разница между стоимостью возмещения (номинальной) и эквивалентом цены в таких ситуациях считается процентным доходом согласно МСФО 18 и отражает эффективную доходность дебиторской задолженности.

Таким образом, применение МСФО 16 позволяет грамотно формировать учет основных средств по МСФО и предусматривает классификацию активов в каче-

стве ОС, алгоритмы последующей и первоначальной оценки ОС, порядок их переоценки и др.

Выводы по главе один

Внутренний аудит в процессе развития рыночных отношений позволяет планировать, анализировать и контролировать деятельность предприятий.

Анализируя мнение разных авторов по поводу понятия внутреннего аудита сформулируем понятие внутреннего аудита, как деятельность, которая направлена на оценку эффективности системы внутреннего контроля, учетной политики, полноты и достоверности освещения информации в отчетности предприятия с целью предупреждения и устранения выявленных нарушений, ошибок и неэффективного использования ресурсов предприятия.

Также можно сделать вывод, что внутренний аудит на предприятии осуществляется в интересах руководства и инвесторов предприятия, инструментами внутреннего аудита выступают методы внутреннего контроля применяемыми аудиторами.

В результате проведения внутреннего аудита предприятия могут эффективнее использовать свои ресурсы и активы, а также проводить правильно бухгалтерский учет своей деятельности. Методы внутреннего аудита представляют: опрос, наблюдение, оценивание доказательство и анализ. Результаты аудита фиксируются в отчете.

Учет основных средств на предприятии осуществляется на основании ПБУ 6/01. Для получения пользователями отчетности информации о вложениях предприятия в ОС и изменениях в таких инвестициях ведется учет основных средств по МСФО 16 «Основные средства». Этот стандарт является международным и применяется при формировании финансовой документации преимущественно для зарубежных заинтересованных лиц.

Учет основных средств по международным стандартам 16, 1 и 18 имеет как схожесть, так и определенные отличия от отечественных стандартов.

- первоначальная оценка материального актива, признаваемого как основное средство - производится по его фактической стоимости. Причем в такую стоимость включены все расходы, связанные с его приобретением, доставкой и сборкой (монтажом). При продаже или ликвидации основного средства, в его фактическую стоимость включаются расходы на его разборку (демонтаж), вывоз и восстановление участка, где находилось основное средство. Например, участка, на котором находилось здание после его сноса;

- при изменении показателей обязательств в части будущих расходов на выведение основного средства из эксплуатации, или восстановлении участка на котором такое средство находилось – увеличивается стоимость основных средств, и амортизация всей стоимости начисляется на протяжении всего срока его использования;

- расходы на кредиты и займы, которые были получены для приобретения или создания объекта основных средств также входят в первоначальную его стоимость;

- амортизации подлежит полная фактическая стоимость основных средств на протяжении всего периода его использования.

Таким образом, применение МСФО 16 позволяет грамотно формировать учет основных средств по МСФО и предусматривает классификацию активов в качестве ОС, алгоритмы последующей и первоначальной оценки ОС, порядок их переоценки и др.

2 ОСОБЕННОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО НА ПРЕДПРИЯТИИ

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

Объектом исследования в данной работе выступил Оздоровительный комплекс «Суворовские бани».

Предприятие является собственностью индивидуального предпринимателя:

Юридический адрес: Челябинская область, г. Копейск, проспект Победы 55/3

Предприятие «Суворовские бани» создано в 2014 году для предоставления населению физкультурно-оздоровительных услуг.

Индивидуальный предприниматель - организационно-правовая форма исследуемого предприятия. Форма собственности предприятия – частная.

Права и обязанности индивидуального предпринимателя ИП приобрел с момента его государственной регистрации на основании ФЗ от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и ИП». ИП считается физлицом, которое с момента его государственной регистрации, на равных выступает с предприятиями (юрлицами) и имеет все признаки, присущие юридическому лицу в установленном федеральными законами порядке имеет:

- личную печать с полным фирменным названием и указанием его месторасположения;
- свой расчетный (валютный) счет в банке;
- законченную систему бухучета и отчетности;
- возможность заключения сделки и подписания договоров, возможность получения банковских кредитов;
- свой торговый знак.

Основной целью предприятия «Суворовские бани» является получение прибыли по основным направлениям деятельности. Предметом деятельности пред-

приятия «Суворовские бани» является оказание оздоровительных услуг населению.

Задачами деятельности предприятия «Суворовские бани» является:

- оказание оздоровительных услуг населению надлежащего качества;
- удовлетворение потребностей населения в оздоровительных услугах;
- получение прибыли.

Стратегическими целями предприятия «Суворовские бани» являются:

- повышение доли, занимаемой на действующем рынке и отрыва от конкурентов за счет развития ассортимента и качества оздоровительных услуг;
- повышения качества оздоровительных услуг;
- увеличение прибыли предприятия.

Собственный капитал предприятия «Суворовские бани» принадлежит ИП. ИП после уплаты налогов единолично распоряжается всеми полученными доходами, и несет полную материальную ответственность всем принадлежащим ему имуществом по своим обязательствам.

Миссия и стратегия предприятия «Суворовские бани» - оздоровительная база отдыха, привлечение населения к здоровому образу жизни, профилактика простудных заболеваний.

На деятельность предприятия «Суворовские бани» наибольшее влияние оказывают его конкуренты и население. Эффективная деятельность предприятия «Суворовские бани» зависит от потребительских предпочтений населения. Так же у предприятия «Суворовские бани» много конкурентов, которые непосредственно влияют на результат его деятельности.

Структура органов управления на предприятии «Суворовские бани» - линейная, которая применяется на малых предприятиях, которые осуществляют один вид деятельности. Организационная структура ИП состоит из аппарата управления и последовательно подчиненных подразделений в виде иерархической лестницы.

Разрабатывается организационная структура предприятия «Суворовские бани» самостоятельно ИП (рис. 2.1).

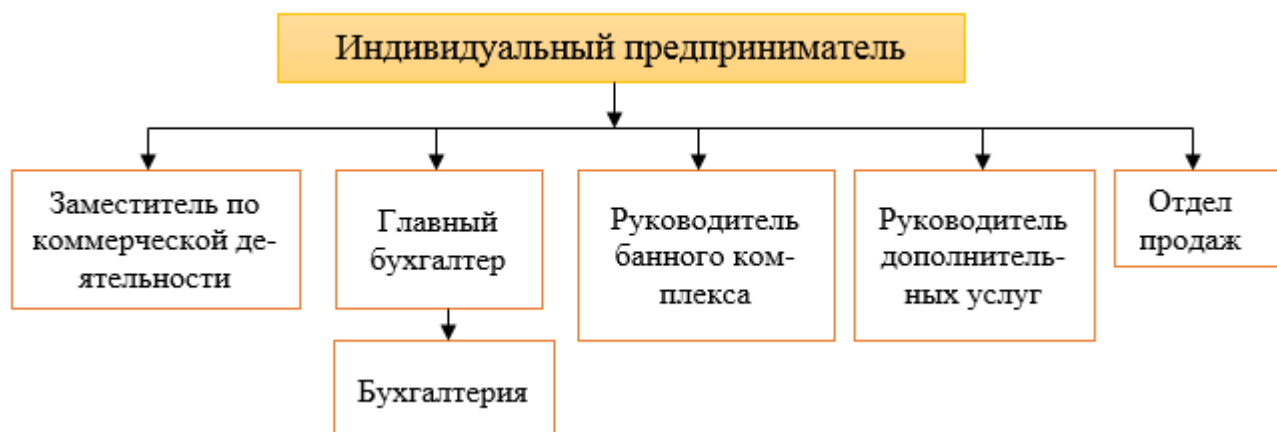


Рисунок 2.1 – Организационная структура предприятия «Суворовские бани»

Управление предприятием «Суворовские бани» осуществляет сам ИП и выполняет административные, управленческие, контрольные функции, делегируя их на своих подчиненных, при этом большой объем информации, который передается от одного уровня управления к другому поступает непосредственно к ИП.

ИП подчиняется главный бухгалтер, заместители по коммерческим вопросам, руководитель дополнительных услуг, руководитель банного комплекса и отдел продаж.

Преимуществами линейной организационной структуры являются:

- возможность оперативного выполнения и принятия управленческих решений;
- разделение обязанностей, полномочий и повышение меры ответственности;
- возможность использования данной структуры без привлечения менеджера-экономиста.

Недостатками линейной организационной структуры являются:

- низкая способность предприятия к быстрой адаптации в меняющихся рыночных условиях;

- не достаточная инициативность у работников низкого уровня управления.

Таким образом, ИП осуществляет обязанности руководителя, так и рядовых сотрудников, что позволяет быть в курсе всех дел организации. Отрицательным фактором является – высокая загруженность, отсутствие компетенции в отдельных вопросах.

На основе имеющихся данных собственной финансовой отчетности предприятия «Суворовские бани», проведем анализ основных экономических показателей деятельности предприятия в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Экономические показатели предприятия «Суворовские бани»

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.	Относительные отклонения, %	
				2017/2016	2018/2017
Выручка от реализации тыс. руб.	20450	21586	22475	105.6	104.1
Себестоимость	15338	17562	17356	114.5	98.8
Валовая прибыль тыс. руб.	5 112	4 024	5 119	78.7	127.2
Коммерческие расходы	44	46	79	104.5	171.7
Управленческие расходы	80	83	87	103.8	104.8
Прибыль от реализации тыс. руб.	4 988	3 895	4 953	78.1	127.2
Прибыль до налогообложения тыс. руб.	4 988	3 895	4 953	78.1	127.2
Налог ЕНВД (15,0%) тыс. руб.	748	584	743	78.1	127.2
Чистая прибыль тыс. руб.	4 240	3 311	4 210	78.1	127.2
Рентабельность реализации продукции	20.7	15.3	18.7	74.0	122.1
Среднесписочная численность персонала	32	35	37	109.4	105.7

По результатам деятельности предприятия «Суворовские бани» можно сделать вывод, что выручка от реализации оздоровительных услуг увеличилась в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 5,6 % (рис. 2.3).

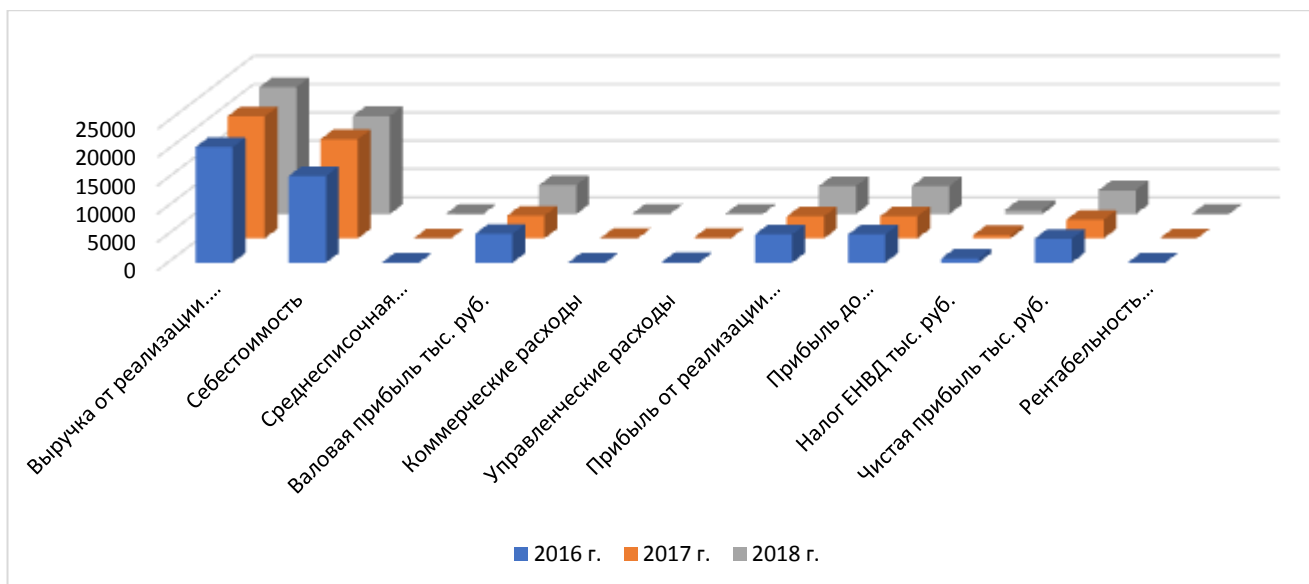


Рисунок 2.3 – Динамика экономических показателей деятельности предприятия «Суворовские бани»

В 2018 году произошло увеличение выручки от оздоровительных услуг на 4,1% по сравнению с 2017 годом, за счет увеличения цен на рынке банных услуг. В 2017 году произошло увеличение себестоимости реализации банных и дополнительных услуг на 14,5%, по сравнению с 2016 годом. Себестоимость в 2017 году снизилась на 1,2%, за счет снижения затрат на реализацию банных и дополнительных услуг.

Чистая прибыль предприятия «Суворовские бани» в 2017 году снизилась на 21,9% по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году увеличилась на 27,2% по сравнению с 2017 годом.

Анализ структуры и состава основных средств предприятия «Суворовские бани» приведем в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Анализ структуры и состава ОС предприятия «Суворовские бани»

Наименование статей	Абсолютные величины					
	На 2016г		на 2017г		на 2018г	
	Тыс. руб	%	Тыс. руб	%	Тыс. руб	%
Основные средства	26 432	100	27 670	100	28 291	100
1.Здания	18 563	70.2	17 932	64.8	16 542	58.5
2.Сооружения	2 545	9.6	3 526	12.7	4 563	16.1
3. Оборудование	3 562	13.5	4 500	16.3	5 478	19.4
4 Транспортные средства	562	2.1	456	1.6	352	1.2
5 Производственный и хозяйственный инвентарь	1 200	4.5	1256	4.5	1 356	4.8

Стоимость основных средств предприятия «Суворовские бани» на 2017 год составила 27670 тыс. руб., что по сравнению с 2016 годом больше на 4,7%. В 2018 году ОС увеличились на 2,2%, по сравнению с 2017 годом.

Основные средства предприятия «Суворовские бани» в своем составе за три года изменились не существенно. В составе основных средств предприятия «Суворовские бани» в 2018 году основную часть занимали здания (58,5%), сооружения 16,1%, оборудование составляют 19,4%, 1,2% транспортные средства, производственный инвентарь 4,8%, от общего состава основных средств предприятия (рис. 2.4).

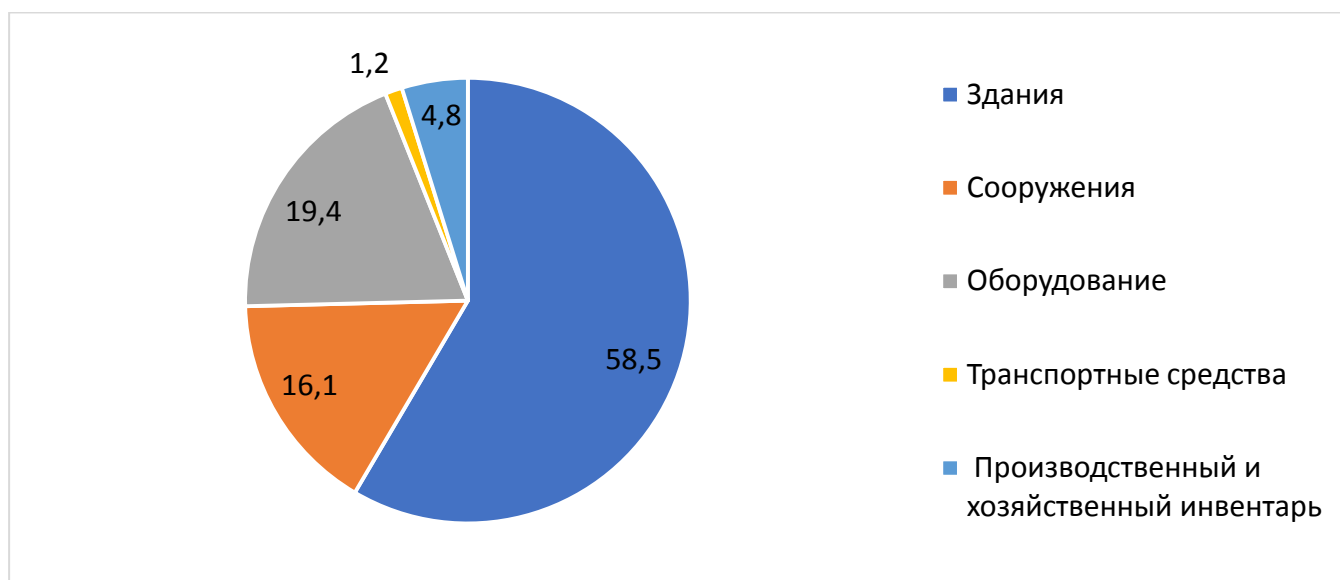


Рисунок 2.4 - Структура основных средств предприятия «Суворовские бани» в 2018 году,%

Таким образом, по результатам деятельности предприятия «Суворовские бани» можно сделать вывод, что выручка от реализации оздоровительных услуг увеличилась в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 5,6 %. В 2018 году произошло увеличение выручки от оздоровительных услуг на 4,1% по сравнению с 2017 годом, за счет увеличения цен на рынке банных услуг. Чистая прибыль предприятия «Суворовские бани» в 2017 году снизилась на 21,9% по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году увеличилась на 27,2% по сравнению с 2017 годом.

Стоимость основных средств предприятия «Суворовские бани» на 2017 год составила 27670 тыс. руб., что по сравнению с 2016 годом больше на 4,7%. В 2018 году ОС увеличились на 2,2%, по сравнению с 2017 годом.

2.2 Система учета основных средств на предприятии

Ведение бухгалтерского учета предприятию «Суворовские бани» помогает не только повысить оперативность и надежность информации о его финансово-хозяйственной деятельности, но и усилить контроль за финансовыми, материальными и иными ресурсами.

Форма налогообложения предприятия «Суворовские бани» - единый налог на вмененный доход (ЕНВД).

Бухгалтерский учёт на предприятии ведётся бухгалтерией, подчиняющейся главному бухгалтеру. Организационная структура бухгалтерии приведена на рисунке 2.5.

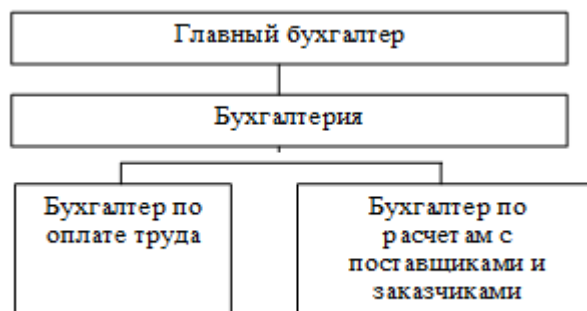


Рисунок 2.5 - Организационная структура бухгалтерии «Суворовские бани»

Бухгалтерия предприятия «Суворовские бани» состоит из главного бухгалтера и 2 бухгалтеров. Каждый бухгалтер имеет высшее образование, а главный бухгалтер имеет аттестат профессионального бухгалтера. Работа бухгалтерии осуществляется на основании положения об отделе. Замещение сотрудников отдела на момент их отсутствия производится на основании положения об отделе.

Бухгалтера выполняют свои обязанности на основании должностной инструкции. Бухгалтер по оплате труда производит начисление заработной платы сотруд-

никам предприятия, производит удержания из заработной платы и выдачу заработной платы сотрудникам.

Бухгалтер по расчетам с поставщиками и покупателями собирает все доходные и расходные документы предприятия, ведет учет основных средств предприятия, для сбора информации бухгалтер тесно взаимодействует со всеми отделами и службами предприятия. Бухгалтер должен в совершенстве владеть законодательством РФ по бухгалтерскому учету и программой 1С, разбираться в трудовом кодексе, а также в других нормативных актах предприятия.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется на основании: ФЗ «О бухгалтерском учете» [3], Налогового кодекса РФ [1], Гражданского кодекса РФ [2] и типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Одной из главных задач предприятия «Суворовские бани» является грамотное управление основными средствами предприятия и повышение эффективности использования, значительного увеличения отдачи основных средств предприятия, являющихся материальной базой производства, которое не возможно без грамотного и правильного бухгалтерского учета основных средств на предприятии.

Учет ОС в «Суворовские бани» проводится в соответствие с РСБУ.

В учетной политике предприятия «Суворовские бани» утверждены основные требования по учету ОС:

- лимит стоимости имущества, принимаемого к учету в качестве основного средства, составляет не более 40000 рублей за единицу;

- способ начисления амортизации регулируется п.18 ПБУ 6/01 и определен на предприятии по всем объектам ОС за исключением ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, амортизация начисляется линейным способом;

- порядок переоценки объектом основных средств определен п.15 ПБУ 6/01;

- порядок определения срока полезного использования объекта основных средств отражается на основании п.20 ПБУ 6/01 2.4. Срок полезного использова-

ния – период времени, в течение которого использование объекта основных средств приносит организации экономические выгоды. Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету Комиссией и фиксируется в актах по форме ОС-1;

-формы применяемых первичных учетных документов по поступлению, выбытию и внутреннему перемещению объектов основных средств и порядок их оформления (составления).

Учет основных средств на предприятии «Суворовские бани» ведется в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. В соответствии плана счетов учет ведется на счете 01 «Основные средства». К данному счету открываются субсчета по видам основных средств. Данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении. Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств».

При получении в собственность основных средств в бухгалтерском учете «Суворовские бани» на счете 08 отражаются вложения во внеоборотные активы. При вводе основных средств в эксплуатацию формируется первоначальная стоимость объектов ОС, учитываемая на счете 01 «Основные средства». Дебетовое сальдо отражает сумму первоначальной стоимости ОС. По дебету записывается информация о первоначальной стоимости поступивших ОС и их дооценке, а по кредиту – о выбытии ОС и их уценке. При передаче в аренду объектов ОС «Суворовские бани» производит запись по дебету субсчета «Основные средства, переданные в аренду» в корреспонденции с кредитом субсчета «Собственные основные средства» к счету 01 «Основные средства». Результаты хозяйственных операций по счету 01 формируют оборотно-сальдовую ведомость по счетам учета ОС.

Учет затрат на ОС в «Суворовские бани» ведется в сводной ведомости затрат (Приложение А). Аналитический учет затрат по ОС ведется по каждому подразделению учета затрат (приложение Б).

Стоимость основных средств «Суворовские бани», в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

По окончании отчетного периода «Суворовские бани» определяет финансовый результат от продажи основных средств. Если кредитовая сумма счета 99.01, субсчет «Выбытие основных средств» больше дебетовой, организация получила прибыль, если наоборот – убыток.

На предприятии «Суворовские бани» проводится инвентаризация основных средств один раз в год. Для проведения инвентаризации на предприятии создается инвентаризационная комиссия, которая утверждается приказом директора «Суворовские бани».

Перед проведением инвентаризации ОС в «Суворовские бани» проверяется состояние и наличие инвентарных карточек (форма № ОС-6), технической документации, паспортов, описей и др. регистров аналитического учета ОС.

Учет ОС в «Суворовские бани» проводится в соответствие с РСБУ, но нами были выявлены отличия от условий учета МСФО на предприятии:

- в учетной политике не приводится понятие ОС, а приводятся критерии, по которым его можно принять к учету, а в соответствие с МСФО необходимо дать четкое понятие основных средств, определяя их как материальные активы, которые предполагается использовать более одного периода для производства или поставки товаров и услуг, либо для использования в административных целях, либо с целью сдачи в аренду другим субъектам;

- для принятия к учету объектов в составе ОС в учетной политике «Суворовские бани» оговорена стоимостью не меньше, чем 40 000 рублей. ОС, стоимость которых меньше лимита, принимаются к учету в качестве МПЗ, в то время как в

МСФО данный стоимостной критерий не является определяющим при отнесении имущества к ОС;

- в «Суворовские бани» четко регламентирован объект учета ОС – инвентарный объект, тогда как в МСФО нет четкого определения единицы учета ОС;

- при принятии к учету в «Суворовские бани» ОС оценка производится по первоначальной стоимости, а в соответствие с МСФО производится по его фактической стоимости;

- особенности учета согласно МСФО имеет и арендованные основные средства. Такие ОС первоначально принимается к учету по минимальной из двух существующих сумм: справедливой стоимости, которая равна сумме денежных средств, уплаченных за арендованное имущество, либо по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Существенной проблемой в учете ОС являются особенности учета дальнейших затрат, тогда как в учете ОС «Суворовские бани» не регламентируются особенности учета дальнейших затрат вообще;

- бухгалтерская отчетность по учету ОС в «Суворовские бани» производится по РСБУ, тогда как по требованию МСФО необходимо применять консолидированную отчетность МСФО.

Бухгалтерская отчетность «Суворовские бани» составления на основе сформированных учетных данных по МСФО будет давать более точное представления о деятельности компании, вместе с тем на практике это означает необходимость ведения двух баз данных финансовой отчетности — по российским стандартам и МСФО.

Для перехода на учет ОС по МСФО необходимо предприятию «Суворовские бани» провести корректировки в отражении информации по ОС, в целях трансформации финансовой отчетности, для этого следует выявить:

- различия в условиях признания актива в качестве основного средства по РСБУ и МСФО;

- различия в учете при оценке и переоценке ОС;

- различия в учете амортизации ОС;
- различия в раскрытии информации по объектам ОС в финансовой отчетности.

Нами были выявлены следующие расхождения в учете ОС предприятия «Суворовские бани» (табл. В1 Приложение В).

Для проведения трансформации отчетности «Суворовские бани» необходимо:

- выявить наличие ОС, которые предназначены для продажи и подпадающих под действие МСФО 5 «Внеоборотные активы к продаже и прекращенная деятельность», а также объекты, которые непригодны к эксплуатации, но числятся в составе ОС;

- провести анализ забалансового счета, на котором учтены малоценные объекты ОС и определить, какие из них отвечают требованиям МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

- если объекты лизинга по условиям договора учитываются на балансе арендодателя, исключить данные объекты из состава ОС арендодателя или отразить в учете арендатора с учетом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

- провести анализ счетов 07 и 08 и определить, какие затраты, отраженные на данных счетах, могут быть классифицированы согласно МСФО как ОС и должны быть отражены в составе ОС в финансовой отчетности.

2.3 Организация внутреннего аудита системы учета основных средств на предприятии

Внутренний аудит «Суворовские бани» представляет деятельность внутренним специальным подразделением предприятия, как деятельность, которая направлена на оценку эффективности системы внутреннего контроля «Суворовские бани», учетной политики, полноты и достоверности освещения информации в отчетности предприятия с целью предупреждения и устранения выявленных нару-

шений, ошибок и неэффективного использования ресурсов предприятия «Суворовские бани».

Цель внутреннего аудита ОС в «Суворовские бани» по МСФО заключается в процессе анализа учета ОС в соответствие с МСФО, правильности трансформации отчетности по МСФО и составления обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об ОС, отраженной в финансовой отчетности предприятия и пояснениях к ней.

Внутренний аудит проводится в соответствии с Законом об аудиторской деятельности и Федеральным стандартом аудита № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [3] и МСФО 16 «Основные средства» [6].

Для организации внутреннего аудита ОС по МСФО необходимо на предприятии:

- проверить правильность составления отчетности по национальным требованиям (РСБУ);
- провести процедуру трансформации, позволяющую из РСБУ-отчетности получить МСФО-отчетность;
- подготовить необходимые раскрытия и пояснения по учету ОС;
- представить внутренним аудиторам подготовленную отчетность для анализа и планирования.

Источниками информации для проверки внутреннего аудита ОС служат акты приемки-передачи ОС и акты приемки НМА, акты на списание ОС и НМА, инвентарные карточки учета ОС, карточки учета НМА, журналы-ордера, Главная книга, регистры учета затрат по ОС (приложение А), справки, расчеты.

В ходе аудиторской проверки аудитор применяет различные методы получения аудиторских доказательств. К ним относятся:

- обсуждение материалов с работниками предприятия, встречи с высшим руководством, исполнительным персоналом, не связанным с ведением учета, которые позволяют получить информацию «из первых рук»;

- посещение и осмотр основных средств, складов, которые предоставляют возможность воочию убедиться в наличии и сохранности основных средств, составить представление об условиях их эксплуатации.

Основные направления внутреннего аудита ОС должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью объектов;
- контроль за учетом затрат на ОС;
- правильность отнесения предметов к ОС;
- правильность оценки в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию;
- правильность начисления и отражения в учете амортизации ОС, ремонта ОС;
- правильность отражения данных о наличии и движении активов в учете и отчетности [9].

В соответствии со стандартом №8 внутреннему аудитору предприятия «Суворовские бани» необходимо понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению внутреннего аудита ОС по МСФО.

Проводится внутренний аудит в три этапа:

- постановка проблемы и проверка эффективности внутреннего контроля за ОС;
- сбор данных по учету ОС. Планирование и реализация процедур сбора данных о предоставлении информации;
- оценка данных. На этом этапе следует определить, имеется ли у внутреннего аудитора достаточно сведений для принятия обоснованного решения по совершенствованию учета ОС и неудовлетворенности внутреннего контроля по учету ОС по МСФО.

Внутренний аудитор при проверке операций по учету основных средств предприятия «Суворовские бани» применяет тест оценки системы внутреннего контроля по учету ОС, который позволяет оценить его надежность и скорректировать

программу проведения аудиторской проверки учета основных средств предприятия «Суворовские бани» (таблица 2.5).

В результате проведенного тест оценки внутреннего контроля учета бухгалтерского учета «Суворовские бани» оценка показала неудовлетворительный внутренний контроль на предприятии, т.к. не произведено разделение контроля по учету ОС на предприятии на внутренний и внешний, не проводится контроль фактического учета ОС и учетных данных.

Таблица 2.5 - Тест оценки системы бухгалтерского учета предприятия «Суворовские бани»

Вопрос	Да / Нет	Примечание
1. Организация бухгалтерского учета в части объектов основных средств		
1.1 Выявлены ли расхождения между фактическим наличием основных средств и учетными данными	Нет	
1.2. Закреплены ли положения об учете основных средств в учетной политике	Да	
1.3. Соответствует ли рабочий план счетов потребностям организации	Да	
1.4. Все ли операции по движению основных средств санкционированы	Да	
1.5. Обеспечен ли аналитический учет основных средств	Да	
1.6. Ведутся ли инвентарные карточки основных средств	Да	
1.7. Все ли первичные документы присутствуют	Да	
1.8. Обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим объектам ОС	Да	
1.9. По всем ли объектам основных средств применяются унифицированные формы?	Да	
1.10. Соблюдается ли график документооборота по движению основных средств?	Да	
1.11. Обоснованность списания недостачи основных средств на расходы организации	Да	
1.12. Применяется ли сплошная нумерация документов по приобретению и списанию объектов основных средств	Да	
1.13. Правильность определения срока полезного использования основных средств	Да	
1.14. Документы составляются в день совершения операции?	Да	
1.15. Осуществляется ли учет арендованных основных средств?	Да	
1.16. Уровень компетентности бухгалтера, ведущего учет основных средств, понимание своих прав и обязанностей?	Да	
1.17. Полностью ли автоматизирован учет основных средств?	Нет	Высока вероятность ошибок в корреспонденции счетов предприятия
2. Средства бухгалтерского контроля		
2.1. Кем осуществляется контроль за совершением операций по учету основных средств	бухгалтером	Внутренний контроль неудовлетворительный
2.2. Как часто осуществляется контроль за совершением хозяйственных операций?	ежеквартально	
2.3. Производится ли нумерация первичных документов?	Да	

2.4. Разработаны ли должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с основными средствами	Да	
2.5. Разделены ли обязанности по санкционированию, юридическому оформлению, учету и контролю операций с основными средствами?	Нет	Риск контроля высокий.
2.6. Имеются ли неучтенные объекты основных средств	Да	
2.7. Производится ли проверка отчетов на арифметическую точность?	Да	
Вопрос	Да / Нет	Примечание
2.8. Производится ли проверка полноты оприходования основных средств?	Да	
2.9. Выявлены ли расхождения между фактическим наличием основных средств и учетными данными	Да	
3. Обеспечение сохранности основных средств		
3.1. Определен ли круг материально-ответственных лиц, обеспечивающих сохранность ОС	Да	
3.2. Материально-ответственные лица	Да	
3.3. Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию ОС	Да	
3.4. Выявляются ли лица, виновные в повреждении объектов ОС	Да	
3.5. Проверяется ли объем и качество ремонтов ОС	Да	
3.6. Проверяется ли использование объектов ОС по различным направлениям деятельности	Да	
3.7. Всем ли объектам основных средств присвоены инвентарные номера	Да	
3.8. Имеются ли инвентарные карточки по основным средствам, принятым в аренду	Да	
3.9. Наличие документов, характеризующих техническое состояние основных средств	Да	
4. Организация и проведение инвентаризации в части объектов основных средств		
4.1. Имеется ли приказ о назначении комиссии по инвентаризации основных средств?	Да	
4.2. Полностью ли отражены результаты инвентаризации основных средств	Нет	Необходимо провести сплошную инвентаризацию
4.3. Проводятся ли инвентаризации основных средств при смене материально-ответственного лица	Да	
4.4. Проводятся ли инвентаризации объектов ОС	Да	
4.5. Соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации основных средств	Да	
4.6. Определены ли в учетной политике сроки проведения инвентаризации основных средств?	Да	
4.7. Имеется ли приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии	Да	
Итого	Внутренний контроль неудовлетворительный	

Проведем расчет уровня существенности, используемого в ходе внутренней аудиторской проверки учета основных средств по МСФО в таблице 2.6.

Таблица 2.6 - Определение уровня существенности предприятия «Суворовские бани»

Базовый показатель	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля (%)	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (3) * (2) / 100
1	2	3	4
Основные средства	28291	10	2829
Валюта баланса	22475	2	450
Общие затраты организации	26335	2	527
Балансовая прибыль предприятия	4953	5	248
Валовый объем реализации без НДС	4210	2	84

Находим среднее арифметическое значение:

$$(2829+450+527+248+84)/5 = 827,4 \text{ тыс. руб.}$$

Для удобства дальнейшей работы округляем полученную среднюю величину, но так, чтобы ее значение изменилось не более чем на 20% от среднего значения.

Общий уровень существенности будет равен 830 (тыс. руб.). На основе расчета общего уровня существенности, можно сделать вывод, что искажение информации в бухгалтерской отчетности в пределах 830 (тыс. руб.) не будет существенным.

Планируя внутреннюю аудиторскую проверку ОС в «Суворовские бани» аудитор, составляет план и программу, в которой выбирает те вопросы и работы, которые войдут в проверку.

Приведем общий план внутренней аудиторской проверки учета ОС по МСФО в «Суворовские бани» в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Общий план внутреннего аудита учета основных средств в «Суворовские бани»

Проверяемая организация	«Суворовские бани»
Период аудита	с 01.01.2018 по 31.12.2018
Период проверки	с 01.03.2018 по 14.03.2018

Число человеко-часов	256
Планируемый аудиторский риск	6,25%
Планируемый уровень существенности	830 тыс. руб.

№ п/п	Планируемые виды работ	Дата проведения	Примечания
1	2	3	4
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка движения основных средств	В течение отчетного года	
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение отчетного года	
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение отчетного года	
5	Проверка правильности учета расходов по ОС	В течение отчетного года	

Программа внутреннего аудита ОС по МСФО в «Суворовские бани» приведена в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Программа внутреннего аудита основных средств по МСФО в «Суворовские бани»

Проверяемая организация	«Суворовские бани»
Период аудита	с 01.01.2018 по 31.12.2018
Период проверки	с 01.03.2018 по 14.03.2018
Число человеко-часов	456
Планируемый аудиторский риск	6,25%
Планируемый уровень существенности	830 тыс. руб.

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение года	
1.1	Проверка создания комиссии по приемке основных средств	Ежеквартально	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквартально	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Протоколы, соглашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств	Ежеквартально	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквартально	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквартально	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика

1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	Ежеквартально	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты по затратам
1.8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	По мере совершенствования операций	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Ежеквартально	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Формы отчетности
2	Проверка движения основных средств	В течение года	
2.1	Проверка отражения в отчетности движения основных средств	Ежеквартально	Формы отчетности
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение года	Расчеты
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения	Помесячно	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
3.2	Проверка объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объектов основных средств, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации основных средств, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.5	Проверка срока, с которого начинается и с которого заканчивается начисление амортизации основных средств	Помесячно	Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств
3.6	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Формы отчетности
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение года	

4.1	Проверка правильности расчетов по налогу ЕНВД	По срокам налоговых платежей	гл. 25 НК, декларации и расчеты по налогу на прибыль, отчет о прибылях и убытках, справки, учетные регистры
4.3	Проверка правильности расчетов по налогу на имущество	По срокам налоговых платежей	гл. 30 НК, декларации и расчеты, справки, прочие сведения
4.4	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету основных средств	Ежеквартально	Формы отчетности
5.	Проверка правильности учета расходов по ОС	В течение года	
5.1	Проверка правильности отнесения расходов по ОС	Ежеквартально	Регистры учета расходов по ОС
5.2	Правильность учета расходов в стоимости ОС	Ежеквартально	Регистры учета расходов по ОС

При проводимой проверке учета ОС по МСФО внутренний аудитор составляет рабочий документ таблица 2.9.

Таблица 2.9 - Фрагмент рабочего документа аудитора «Проверка полноты и правильности заполнения первичных документов при поступлении основных средств»

№ п/п	Проверяемые реквизиты	Значение	Замечание
	Принятие к учету компьютера		
1	Наличие акта приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1)	№ 5	Соответствует
2	Дата составления	04.12.2018	Соответствует
3	Дата подписания	04.12.2018	Соответствует
4	Наличие договора купли-продажи	04.12.2018	Соответствует
5	Наличие счет-фактуры	№ 5	Соответствует
6	Наличие товарной накладной	04.12.2018	Соответствует

При проверке поступления основных средств внутренний аудитор составил вспомогательную таблицу (таблица 2.10).

Таблица 2.10 - Проверка своевременности оприходования основных средств в организации

Наименование основных средств	Инвентарный номер	Дата поступления Согласно ГТН	Дата составления акта приема передачи основных средств	Дата оприходования основных средств в регистрах бух. учета	Отклонения + (-)
Зеркало фигурное	000010	04.10.2018	04.10.2018	04.10.2018	0
Печь «Русская»	000014	08.05.2018	08.05.2018	08.05.2018	0
Светильник	000015	18.09.2018	18.09.2018	18.09.2018	0
Ковш металлический	000016	16.12.2018	26.12.2018	26.12.2018	2

Выявлено нарушение в дате оприходования ковша металлического.

Выборочный перерасчет восстановительной стоимости проводится в таблице 2.11.

Таблица 2.11 - Выборочный перерасчет восстановительной стоимости

№ п/п	Инвентарный номер	Наименование	Шифр групп ОФ по единым нормам амортизации	Дата приобретения, и ввода в эксплуатацию	Балансовая стоимость, тыс. руб	Коэф. (индекс) пересчета раз	Восстановительная стоимость, тыс. руб (гр.6*гр.7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	000008	Мангал	60002	20.07.15	2100	1,0456	2195.76
2	000003	Шкаф	45804	30.10.14	1500	1,2293	1843.95
3	000005	Диван	70003	31.10.13	3600	1,1769	4236.84
4	000004	Радиатор	45801	30.10.13	9600	1,1585	11121.6
5	000009	Блок управления	45804	20.07.15	3000	1,0422	3126.6

В результате выборочной проверки внутренним аудитором не были выявлены нарушения и отклонения с данными бухгалтерского учета.

По результатам внутреннего аудита основных средств выявленные нарушения вносятся в протокол нарушений (табл. 2.12).

Таблица 2.12 - Отчетный документ: Сводка нарушений, выявленных в результате формальной проверки

Виды нарушений	Дата составления документа	Условия какого документа нарушены	Замечание	Рекомендации
Не правильное принятие к учету ковша металлического	04.10.2018	п. п. 7, 8 ПБУ 6/01, п. 11 МФСО 16	Стоимость услуг включена в расходы по обычным видам деятельности и списана на счет 44 "Расходы на продажу" - 500 руб., НДС -83 руб. НДС от стоимости объекта и услуг предъявлен к вычету.	Для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы".
Не учтены затраты на текущий ремонт Бани №10	15.04.2018	П. 12 МФСО 16	Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят главным образом из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов. Не своевременный учет их приводит к занижению стоимости ОС	Необходимо применять автоматический учет затрат на текущий ремонт ОС

В соответствии с Правилom (стандартом) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденным постановлением правительства РФ от 19.11.2008 № 863, внутренний аудитор устанавливает перечень сведений, который сообщаются руководству предприятия.

В результате проведенного внутреннего аудита учета основных средств на предприятии «Суворовские бани» были выявлены следующие нарушения в учете основных средств по МСФО:

- не правильное принятие к учету основных средств;
- не учтены затраты на текущий ремонт основного средства;
- нет разделения внутреннего аудита на предприятии по уровням контроля, т.е. если на первом уровне контроля учета ОС ошибку пропустили контролеры, то на

втором последующем есть возможность ее обнаружить, третья линия контроля учета ОС направлена на проверку первых двух уровней контроля;

- не разработаны методические указания по внутреннему контролю за учетом основных средств на разных стадиях контроля.

Выводы по главе два

Объектом исследования в данной работе выступил Оздоровительный комплекс «Суворовские бани».

По результатам деятельности предприятия «Суворовские бани» можно сделать вывод, что выручка от реализации оздоровительных услуг увеличилась в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 5,6 %. В 2018 году произошло увеличение выручки от оздоровительных услуг на 4,1% по сравнению с 2017 годом, за счет увеличения цен на рынке банных услуг. Чистая прибыль предприятия «Суворовские бани» в 2017 году снизилась на 21,9% по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году увеличилась на 27,2% по сравнению с 2017 годом.

Стоимость основных средств предприятия «Суворовские бани» на 2017 год составила 27670 тыс. руб., что по сравнению с 2016 годом больше на 4,7%. В 2018 году ОС увеличились на 2,2%, по сравнению с 2017 годом.

Одной из главных задач предприятия «Суворовские бани» является грамотное управление основными средствами предприятия и повышение эффективности использования, значительного увеличения отдачи основных средств предприятия, являющихся материальной базой производства, которое не возможно без грамотного и правильного бухгалтерского учета основных средств на предприятии.

Ведение бухгалтерского учета предприятию «Суворовские бани» помогает не только повысить оперативность и надежность информации о его финансово-хозяйственной деятельности, но и усилить контроль за финансовыми, материальными и иными ресурсами.

Цель внутреннего аудита основных средств в «Суворовские бани» по МСФО – составить обоснованное мнение о достоверности и полноте информации об ос-

новых средствах, отраженной в финансовой отчетности предприятия и пояснениях к ней.

Планируя внутреннюю аудиторскую проверку ОС в «Суворовские бани» аудитор, составляет план и программу, в которой выбирает те вопросы и работы, которые войдут в проверку.

Собственная служба внутреннего аудита по учету ОС, сформированная на предприятии «Суворовские бани», основана на знании сотрудниками предприятия внутренних особенностей учета основных средств и специфики деятельности предприятия в целом. Развитие специализации собственных сотрудников предприятия позволит повысить уровень грамотности бухгалтерской службы предприятия в области аудита ОС и полученный опыт останется внутри предприятия «Суворовские бани». Развитие кадрового персонала в области внутреннего контроля позволит повысить уровень развития менеджерского состава предприятия и может послужить стартовой площадкой для профессионального и карьерного роста управленческих кадров.

В обязанности службы внутреннего контроля предприятия «Суворовские бани» будет входить оценка эффективности существующих систем контроля на предприятии, управление бизнес-процессами в области учета и применения ОС, предупреждение финансовых и предпринимательских рисков, выявление событий и препятствий, которые препятствуют развитию бизнеса. В силу того, что формирование структуры внутреннего контроля будет произведено из сотрудников предприятия, затраты на организацию и проведение внутреннего аудита не предприятию будут относительно небольшие.

3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СИСТЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО НА ПРЕДПРИЯТИИ

Одной из главных задач предприятия является грамотное управление основными средствами предприятия и повышение эффективности использования, значительного увеличения отдачи основных средств предприятия, являющихся материальной базой производства, которое не возможно без грамотного и правильного бухгалтерского учета основных средств на предприятии.

Внутренний контроль ОС по МСФО основан на организации на предприятии системы внутреннего контроля с четким разграничением обязанностей по выполнению функций внутреннего контроля ОС. Информация по внутреннему контролю должна помочь добиться предприятию эффективного использования и учета ОС и общих целей предприятия по повышению его показателей и привлечению инвестиций.

Основной методикой МСФО по осуществлению внутреннего контроля по учету ОС является применение подхода контроля на основе трех линий защиты (рис. 2.6).

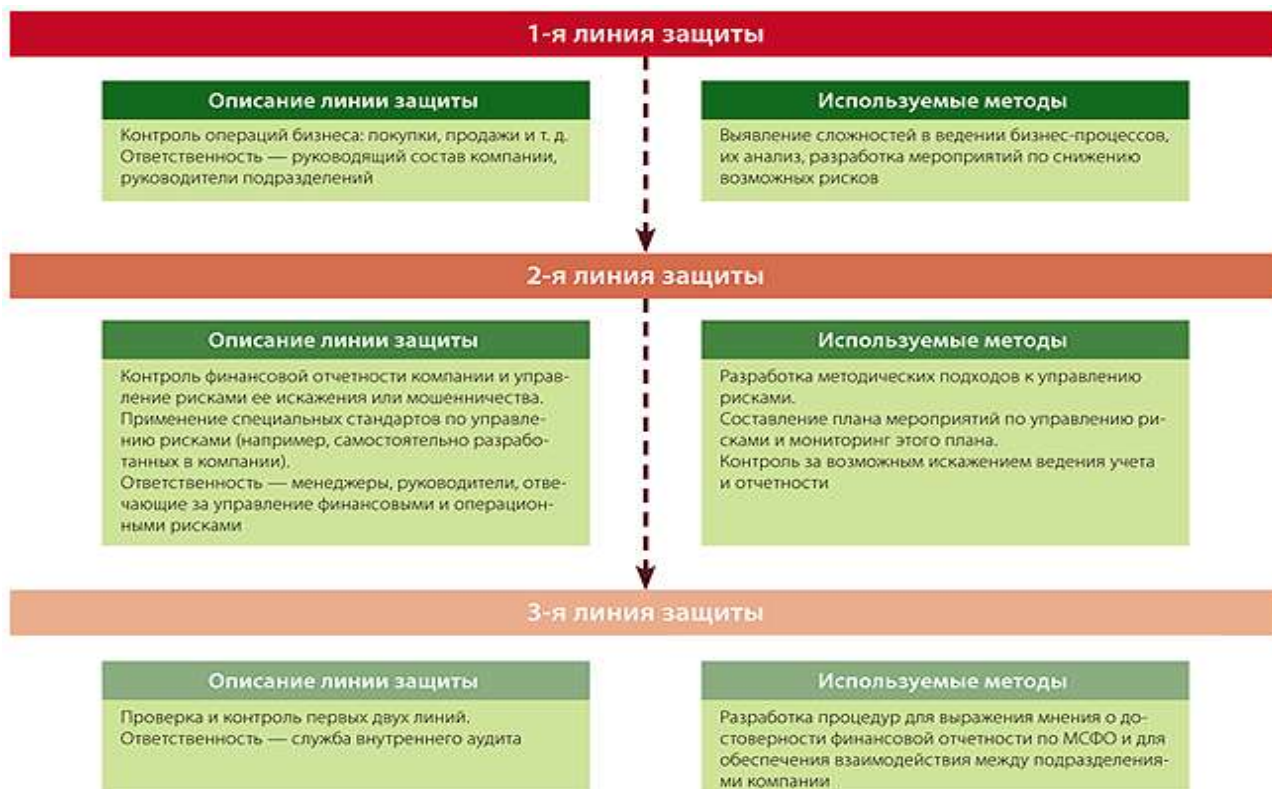


Рисунок 2.6 – Внутренний контроль ОС по МФСО

В основе данного метода лежит организация проверки учета ОС по трем уровням контроля. Например, если на первом уровне контроля учета ОС ошибку пропустили контролеры, то на втором последующем есть возможность ее обнаружить, третья линия контроля учета ОС направлена на проверку первых двух уровней контроля.

Отличие российского внутреннего контроля ОС от МФСО заключается в процессе проведения самого контроля внутри предприятия (табл. 2.13).

Таблица 2.13 - Отличие российского внутреннего контроля ОС от МФСО

Показатель	РСБУ	МСФО
Область контроля	Контрольная среда с совокупностью методов и принципов учета ОС и на уровне предприятия в целом, без разделения на внутренний и внешний контроль	Институциональная внутренняя среда предприятия с использованием механизма повышения достижения цели по использованию ОС, с четким разделением границ внутреннего и внешнего контроля
Уровни защиты	Один уровень	Три уровня
Оценка рисков	Процесс выявления и анализ рисков при использовании и учете ОС, без разграничения полномочий	Инструмент выявления возможных трудностей при учете ОС для достижения целей предприятия, с предварительным определением целей.
Процедуры внутреннего контроля	Действия, направленные на минимизацию рисков при учете и использовании ОС, влияющих на достижение цели предприятия по учету ОС	Средства и внутренние нормативные документы предприятия, усиливающие возможность использования и учета ОС для достижения целей предприятия
Информация и коммуникации	Качественная и своевременная информация обеспечивает функционирование внутреннего контроля по учету ОС. Основным источником информации по ОС для принятия решения служит информационные системы предприятия.	Дают возможность осуществлять движение информации по ОС вверх, вниз, по горизонтали в пределах и за пределами предприятия для достижения ее целей
Оценка внутреннего контроля	Осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля ОС. Объем оценки определяется руководством предприятия или внутренним аудитором	<u>Заключительный элемент</u> позволяющий оценить качество работы системы внутреннего контроля ОС в течении определенного времени
Выполнение функций	Неясность в разграничении в рамках внутреннего контроля ОС, непосредственно контроля ОС и других функций менеджмента (т.е. планирования, организации и т.д.)	Ясное разграничение в функциях внутреннего контроля ОС, с разделением по уровням.
Стандарты	Низкая интенсивность обновления и совершенствования стандартов внутреннего контроля ОС в условиях значительного усложнения нормативно-регулятивной среды.	Высокая интенсивность обновления и совершенствования стандартов внутреннего контроля ОС.

Если в «Суворовские бани» применить зарубежный опыт внутреннего контроля по учету ОС, то риск допустит ошибки по учете ОС будет невелик. Однако существует сложность в практическом осуществлении внутреннего контроля учета ОС, необходимо разграничить границы внутреннего и внешнего контроля, которые в РСБУ совмещены в один внутренний аудит учета ОС. Необходимо будет грамотно распределить специалистов по трем линиям защиты внутреннего контроля. Например, к первой линии защиты учета ОС отнести бухгалтерию, ко второй линии контроля — службу внутреннего контроля, к третьей — службу внут-

ренного аудита. Внешние аудиторы будут проводить окончательную оценку учета ОС.

Таким образом, основное отличие внутреннего контроля ОС по российским стандартам от МСФО заключается в отсутствии применения методов и моделей управления рисками при учете ОС, нет четкого разграничения внутреннего и внешнего аудита, внутренний контроль на предприятии выполняется как внутренний аудит, а не специальное подразделение по внутреннему контролю, нет четких разграничений обязанностей по функциям выполнения внутреннего контроля по учету ОС.

Поэтому применение внутреннего контроля по учету ОС на российских предприятиях позволит эффективно вести учет ОС.

Рекомендуем на предприятии «Суворовские бани» организовать подразделение или выделить специалиста из числа бухгалтерии для проведения внутреннего аудита основных средств предприятия. В целом взаимодействие внутреннего аудита с системой управления предполагает выделение, как минимум, следующих связей:

- обратной связи между сотрудниками по выполнению ими своих непосредственных функций;
- обратной связи между деятельностью менеджеров, операционных подразделений, центров ответственности;
- обратной связи между деятельностью операционных подразделений, основными видами деятельности и результатами.

Собственная служба внутреннего аудита по учету ОС, сформированная на предприятии «Суворовские бани», основана на знании сотрудниками предприятия внутренних особенностей учета основных средств и специфики деятельности предприятия в целом. Развитие специализации собственных сотрудников предприятия позволит повысить уровень грамотности бухгалтерской службы предприятия в области аудита ОС и полученный опыт останется внутри предприятия «Суворовские бани». Развитие кадрового персонала в области внутреннего кон-

троля позволит повысить уровень развития менеджерского состава предприятия и может послужить стартовой площадкой для профессионального и карьерного роста управленческих кадров.

В обязанности службы внутреннего контроля предприятия «Суворовские бани» будет входить оценка эффективности существующих систем контроля на предприятии, управление бизнес-процессами в области учета и применения ОС, предупреждение финансовых и предпринимательских рисков, выявление событий и препятствий, которые препятствующих развитию бизнеса. В силу того, что формирование структуры внутреннего контроля будет произведено из сотрудников предприятия, затраты на организацию и проведение внутреннего аудита не предприятию будут относительно небольшие.

При разработке контрольных процедур по внутреннему аудиту основных средств на предприятии «Суворовские бани» необходимо учитывать фундаментальные требования внутреннего контроля, а именно разделение функций по уровням контроля. Обязательно должны быть распределены между разными исполнителями следующие функции:

1. Инициирование операции (бухгалтер);
2. Отражение операции в учете (служба внутреннего контроля);
3. Получение и хранение актива (служба внутреннего аудита).

Например, сотрудник, который инициировал покупку актива, не может физически получить актив или отразить поступление актива в учетной системе.

Инициированию операций характерен превентивный контроль. Целью превентивных внутренних контролей является намерение предприятия «Суворовские бани» предотвратить нежелательные для нее события по учету ОС или сдержать их развитие. Это активные контроли, которые помогают предотвратить потери. Примерами превентивных контролей являются:

– разделение обязанностей между сотрудниками – для исключения злоупотреблений и махинаций с отчетностью по учету ОС (в отсутствие такого контроля может возникнуть риск хищения денежных средств и соответствующего искаже-

ния отчетности, когда, например, один и тот же сотрудник полностью готовит платежные документы и отвечает за сверку с банком по учету приобретения ОС и затрат на их восстановление и ремонт);

- система внутренних согласований (например, с другими функциональными подразделениями);

- правила, требующие получения надлежащего разрешения от своего руководителя для совершения определенных действий в рамках установленных лимитов полномочий;

- наличие надлежащей документации (например, специальные форматы ваучеров или других бланков строгой отчетности для исключения легкодоступных сотрудникам фальсификаций; отсутствие подписанных пустых бланков; заранее пронумерованные бланки документов, отпечатанные типографским способом для обеспечения целостности порядковых номеров и т. п.);

- система физического контроля над сохранностью активов.

Для отражения операции в учете характерен определяющий контроль, который предназначен для обнаружения нежелательных действий сотрудников после того, как эти действия уже совершились. Определяющие контроли, свидетельствуя о факте произошедших потерь, не предназначены для их предотвращения.

Примерами таких контролей являются:

- плановые и внезапные проверки руководством деятельности своих сотрудников;

- различные анализы (например, соотношение финансовой и подлежащей нефинансовой информации, коэффициентный анализ, расследование неожиданных результатов в отчетности или необычных данных, план-факторный анализ);

- различные сверки (например, данных управленческой отчетности и ФО по сегментам бизнеса, данных из учетных систем компании с внешними источниками или контрагентами);

- инвентаризации (например, для проверки наличия запасов и основных средств, числящихся на балансе компании);

– аудит (внутренний и внешний).

Для службы внутреннего аудита характерен корректирующий контроль, который нацелен на исправление уже допущенных конкретных ошибок с целью коррекции ситуации, восстановления объективной картины бизнеса и устранения искажений в отчетности по учету ОС (например, корректирующие внутригрупповые сверки оборотов и балансов, в ходе которых выверяются и исправляются записи по деятельности между филиалами и дочерними компаниями отчитывающегося предприятия по учету ОС).

Все три типа контролей имеют важное значение для эффективной работы системы внутреннего контроля (СВК) в целом. С точки зрения поддержания качества отчетности превентивные контроли имеют особенно важное значение, потому что они активны по своей природе (требуют конкретных действий от сотрудников и (или) руководства) и подчеркнута нацелены на поддержание качества как производственного процесса, так и отчетности, получаемой в его результате. С другой стороны, определяющие контроли играют важную роль для предоставления доказательств того, что превентивные контроли действительно функционируют как положено и предотвращают как потери бизнеса, так и искажения в его отчетности. Такая специфическая контрольная деятельность, как контроль над информационными системами, может быть как превентивной, так и определяющей (в силу самой природы ИТ-среды).

Значительную роль в достоверности отражения данных в отчетности по МСФО играет автоматизация систем бухгалтерского и управленческого учета. Кратко это можно выразить так: чем меньше ручной работы и переносов данных из учетных систем в таблицы и обратно, тем меньше вероятность возникновения технических ошибок как в отношении сумм отражаемых операций, так и в присваиваемых аналитиках.

Однако даже если все аналитики присвоены верно и настроены автоматические выгрузки данных, необходимость выполнения контрольных процедур оста-

ется. В частности, следует убедиться, что сама автоматизированная система работает корректно.

Уменьшить трудозатраты при проведении данных контрольных процедур поможет внедрение единого плана счетов по РСБУ (включая аналитики, субконто и справочники) в учетные системы всех компаний холдинга. Это даст возможность централизованно вносить изменения и тестировать все доработки, проводить обучение сотрудников и сконцентрировать свои силы на первичном участке контроля – отражение входящих документов, о чем мы писали выше дорабатывается техническое задание, проводится тестирование таких доработок

Существенную роль в организации внутреннего аудита и обеспечении его эффективности играет его планирование. Планирование аудита представляет собой процесс определения задач аудита по всем направлениям деятельности организации и включает в себя долгосрочный план и годовой график проведения аудита.

Планирование должно обеспечить: определение основных задач года и распределение приоритетов по различным заданиям, подробности выполняемой работы, даты проведения аудита, определение аудиторского цикла, обозначение основных направлений риска в деятельности организации (табл. 2.14).

Каждый из этапов, описанный в табл. 2.14, требует от руководства значительных усилий. Проблема состоит в том, что построение СВК является не узкой задачей одного-двух специалистов, а мероприятием, охватывающим абсолютно все предприятие. При этом наверняка будет ощущаться сопротивление различных функциональных служб, которые будут считать, что разработка и внедрение СВК является задачей только бухгалтеров или финансистов компании. Напротив, каждый функциональный менеджер и руководители «под ним» должны нести свою личную ответственность за те внутренние контроли, которые зависят от них и были предписаны им в процессе внедрения СВК.

Таблица 2.14 - Этапы анализа и план мероприятий по оценке, построению и улучшению СВК на предприятии «Суворовские бани»

Этап	Мероприятия
Планирование и сфера	Внедрить процесс оценки внутренних контролей, назначить ответст-

охвата процесса оценки	венного исполнителя. Определить все финансовые отчеты – предметы внутренних контролей. Определить уровень материальности для каждого отчета. Определить наиболее значительные счета плана счетов, регулярно используемые в ФО допущения и основные типы хозяйственных сделок. Построить мэппинг (таблицу соответствия) счетов плана счетов и основных сделок. Определить организационный подход (кто, что и когда тестирует)
Формализация внутренних контролей	Задokumentировать и прояснить понимание, полезность и значение уже существующих внутренних контролей для всех значительных счетов, групп счетов и хозяйственных транзакций
Оценка дизайна и операционной эффективности системы контролей	Оценить дизайн и операционную эффективность существующей СВК над процессом подготовки ФО. Задokumentировать результаты оценки
Определение и устранение недостатков	Определить, сгруппировать и оценить недостатки, отдельно относящиеся к дизайну и к операционной эффективности индивидуальных внутренних контролей. Обобщить выводы. Исправить ошибки в контролях и устранить недостатки
Подготовка отчета	Подготовить для ИП письменный отчет руководства по обеспечению функционирования эффективности СВК над подготовкой ФО по учету ОС

Внутренний аудит как система внутреннего контроля может считаться эффективным, если он своевременно выявляет недостатки в каждой из подконтрольных систем, предупреждает возникновение недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию, искажающую представление о реальном положении дел.

Поэтому предметом аудиторской деятельности должна быть в том числе оценка системы внутреннего контроля, существующей в проверяемой организации и её структурных подразделениях. Для того, чтобы оценить эффективность системы внутреннего контроля, аудиторы должны собрать достаточное количество аудиторских доказательств. В данном случае аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемой организации или третьих лиц, а также результаты её анализа, позволяющие сделать соответствующие выводы и выразить собственное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности и о состоянии проверяемого направления деятельности или подразделения организации.

Аудиторы являются независимыми в выборе приёмов и методов аудита, отражённых в программе. При проведении аудита аудиторы должны обеспечивать и

демонстрировать объективное и независимое отношение к фактам проверки. Они не должны ставить свои выводы по проверяемым направлениям деятельности и материалам в зависимости от экономических, финансовых и прочих связей.

Исходя из основных задач службы внутреннего аудита, осуществление в компании контрольных функций должно обеспечивать ясность и открытость полученных результатов. Результаты аудита оформляются в виде отчётов и являются для руководства основанием для принятия и реализации решений, направленных на устранение выявленных замечаний и выполнение рекомендаций.

Есть и трудности, с которыми может столкнуться предприятие «Суворовские бани» при постановке службы внутреннего контроля на предприятии, в частности, это:

- неполный или частичный доступ к необходимой информации;
- недостаточное доверие к деятельности службы внутреннего контроля;
- отсутствие средств на организацию системы внутреннего контроля на предприятии, в частности, на содержание штата;
- различия между российскими и международными стандартами аудита и т. д.

Первую проблему можно решить путем обеспечения эффективного взаимодействия службы внутреннего контроля с другими подразделениями предприятия при поддержке менеджмента предприятия.

Проблема недостаточного доверия к деятельности службы внутреннего контроля решается путем повышения доверия к специалистам такой службы (причем обеспечение эффективного взаимодействия между подразделениями компании также может повысить доверие). Немаловажное значение для повышения доверия к внутренним контролерам имеют также следующие факторы:

- профессиональные качества и компетентность;
- значимость и качество полученной контролерами информации.

Необходимо бухгалтеру предприятия «Суворовские бани» пройти обучение по проведению внутреннего аудита ОС и внести в его обязанности проведение аудита ОС с занесением изменений в его должностную инструкцию, а в идеале дол-

жен получить сертификат аудитора, хорошо ориентироваться в вопросах бухгалтерского и налогового учета, МСФО. Кроме того, специалисты такого рода должны постоянно повышать свою квалификацию.

Таким образом, организация службы внутреннего аудита на предприятии «Суворовские бани» позволит обеспечить целостное управление основными средствами, основанное на актуальной и достоверной информации.

Выводы по главе три

При разработке контрольных процедур по внутреннему аудиту основных средств на предприятии «Суворовские бани» необходимо учитывать фундаментальные требования внутреннего контроля, а именно разделение функций по уровням контроля. Обязательно должны быть распределены между разными исполнителями следующие функции:

1. Инициирование операции (бухгалтер);
2. Отражение операции в учете (служба внутреннего контроля);
3. Получение и хранение актива (служба внутреннего аудита).

Если в «Суворовские бани» применить зарубежный опыт внутреннего контроля по учету ОС, то риск допустит ошибки по учете ОС будет невелик. Однако существует сложность в практическом осуществлении внутреннего контроля учета ОС, необходимо разграничить границы внутреннего и внешнего контроля, которые в РСБУ совмещены в один внутренний аудит учета ОС. Необходимо будет грамотно распределить специалистов по трем линиям защиты внутреннего контроля. Например, к первой линии защиты учета ОС отнести бухгалтерию, ко второй линии контроля — службу внутреннего контроля, к третьей — службу внутреннего аудита. Внешние аудиторы будут проводить окончательную оценку учета ОС.

Необходимо бухгалтеру предприятия «Суворовские бани» пройти обучение по проведению внутреннего аудита ОС и вменить в его обязанности проведение ау-

дита ОС с занесением изменений в его должностную инструкцию, а в идеале должен получить сертификат аудитора, хорошо ориентироваться в вопросах бухгалтерского и налогового учета, МСФО. Кроме того, специалисты такого рода должны постоянно повышать свою квалификацию.

Необходимо будет грамотно распределить специалистов по трем линиям защиты внутреннего контроля. Например, к первой линии защиты учета ОС отнести бухгалтерию, ко второй линии контроля — службу внутреннего контроля, к третьей — службу внутреннего аудита. Внешние аудиторы будут проводить окончательную оценку учета ОС.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные средства представляют собой активы, которые непосредственно участвуют многократно в производственном процессе, при этом не изменяя свою натуральную форму и имеют срок использования более одного года. С помощью амортизационной политики предприятия стоимость основных средств уменьшается по мере износа и переносится на себестоимость изготавливаемой продукции.

Внутренний аудит в процессе развития рыночных отношений позволяет планировать, анализировать и контролировать деятельность предприятий. В результате проведения внутреннего аудита предприятия могут эффективнее использовать свои ресурсы и активы, а также проводить правильно бухгалтерский учет своей деятельности. Методы внутреннего аудита представляют: опрос, наблюдение, оценивание доказательство и анализ. Результаты аудита фиксируются в отчете.

Учет основных средств на предприятии осуществляется на основании ПБУ 6/01. Для получения пользователями отчетности информации о вложениях предприятия в ОС и изменениях в таких инвестициях ведется учет основных средств по МСФО 16 «Основные средства». Этот стандарт является международным и применяется при формировании финансовой документации преимущественно для зарубежных заинтересованных лиц.

Учет основных средств по международным стандартам 16, 1 и 18 имеет как схожесть, так и определенные отличия от отечественных стандартов.

- первоначальная оценка материального актива, признаваемого как основное средство - производится по его фактической стоимости. Причем в такую стоимость включены все расходы, связанные с его приобретением, доставкой и сборкой (монтажом). При продаже или ликвидации основного средства, в его фактическую стоимость включаются расходы на его разборку (демонтаж), вывоз и восстановление участка, где находилось основное средство. Например, участка, на котором находилось здание после его сноса;

- при изменении показателей обязательств в части будущих расходов на выведение основного средства из эксплуатации, или восстановлении участка на котором такое средство находилось – увеличивается стоимость основных средств, и амортизация всей стоимости начисляется на протяжении всего срока его использования;

- расходы на кредиты и займы, которые были получены для приобретения или создания объекта основных средств также входят в первоначальную его стоимость;

- амортизации подлежит полная фактическая стоимость основных средств на протяжении всего периода его использования.

Таким образом, применение МСФО 16 позволяет грамотно формировать учет основных средств по МСФО и предусматривает классификацию активов в качестве ОС, алгоритмы последующей и первоначальной оценки ОС, порядок их переоценки и др.

Объектом исследования в данной работе выступил Оздоровительный комплекс «Суворовские бани».

По результатам деятельности предприятия «Суворовские бани» можно сделать вывод, что выручка от реализации оздоровительных услуг увеличилась в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 5,6 %. В 2018 году произошло увеличение выручки от оздоровительных услуг на 4,1% по сравнению с 2017 годом, за счет увеличения цен на рынке банных услуг. Чистая прибыль предприятия «Суворовские бани» в 2017 году снизилась на 21,9% по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году увеличилась на 27,2% по сравнению с 2017 годом.

Стоимость основных средств предприятия «Суворовские бани» на 2017 год составила 27670 тыс. руб., что по сравнению с 2016 годом больше на 4,7%. В 2018 году ОС увеличились на 2,2%, по сравнению с 2017 годом.

Одной из главных задач предприятия «Суворовские бани» является грамотное управление основными средствами предприятия и повышение эффективности использования, значительного увеличения отдачи основных средств предприятия,

являющихся материальной базой производства, которое не возможно без грамотного и правильного бухгалтерского учета основных средств на предприятии.

Ведение бухгалтерского учета предприятию «Суворовские бани» помогает не только повысить оперативность и надежность информации о его финансово-хозяйственной деятельности, но и усилить контроль за финансовыми, материальными и иными ресурсами.

Внутренний аудит «Суворовские бани» представляет деятельность внутренним специальным подразделением предприятия, как деятельность, которая направлена на оценку эффективности системы внутреннего контроля «Суворовские бани», учетной политики, полноты и достоверности освещения информации в отчетности предприятия с целью предупреждения и устранения выявленных нарушений, ошибок и неэффективного использования ресурсов предприятия «Суворовские бани».

Цель внутреннего аудита ОС в «Суворовские бани» по МСФО заключается в процессе анализа учета ОС в соответствие с МСФО, правильности трансформации отчетности по МСФО и составления обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об ОС, отраженной в финансовой отчетности предприятия и пояснениях к ней.

Планируя внутреннюю аудиторскую проверку ОС в «Суворовские бани» аудитор, составляет план и программу, в которой выбирает те вопросы и работы, которые войдут в проверку.

Собственная служба внутреннего аудита по учету ОС, сформированная на предприятии «Суворовские бани», основана на знании сотрудниками предприятия внутренних особенностей учета основных средств и специфики деятельности предприятия в целом. Развитие специализации собственных сотрудников предприятия позволит повысить уровень грамотности бухгалтерской службы предприятия в области аудита ОС и полученный опыт останется внутри предприятия «Суворовские бани». Развитие кадрового персонала в области внутреннего контроля позволит повысить уровень развития менеджерского состава предприятия и

может послужить стартовой площадкой для профессионального и карьерного роста управленческих кадров.

В обязанности службы внутреннего контроля предприятия «Суворовские бани» будет входить оценка эффективности существующих систем контроля на предприятии, управление бизнес-процессами в области учета и применения ОС, предупреждение финансовых и предпринимательских рисков, выявление событий и препятствий, которые препятствующих развитию бизнеса. В силу того, что формирование структуры внутреннего контроля будет произведено из сотрудников предприятия, затраты на организацию и проведение внутреннего аудита не предприятию будут относительно небольшие.

При разработке контрольных процедур по внутреннему аудиту основных средств на предприятии «Суворовские бани» необходимо учитывать фундаментальные требования внутреннего контроля, а именно разделение функций по уровням контроля. Обязательно должны быть распределены между разными исполнителями следующие функции:

1. Инициирование операции (бухгалтер);
2. Отражение операции в учете (служба внутреннего контроля);
3. Получение и хранение актива (служба внутреннего аудита).

Если в «Суворовские бани» применить зарубежный опыт внутреннего контроля по учету ОС, то риск допустит ошибки по учете ОС будет невелик. Однако существует сложность в практическом осуществлении внутреннего контроля учета ОС, необходимо разграничить границы внутреннего и внешнего контроля, которые в РСБУ совмещены в один внутренний аудит учета ОС.

Необходимо будет грамотно распределить специалистов по трем линиям защиты внутреннего контроля. Например, к первой линии защиты учета ОС отнести бухгалтерию, ко второй линии контроля — службу внутреннего контроля, к третьей — службу внутреннего аудита. Внешние аудиторы будут проводить окончательную оценку учета ОС.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 25.12.2018 N 493-ФЗ.)//СЗ РФ. -2018.- N 13
2. Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994№ 51-ФЗ (в ред. от 03.08.2018 N 339-ФЗ) [Электронный ресурс] - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/
3. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.11.2018 N 444-ФЗ) [Электронный ресурс] - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
4. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 1 декабря 2014 г. N 403-ФЗ) / Российская газета, 2014, №254
5. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств «ПБУ 6/01» (изм. 16 мая 2016 г.)
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] - <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-16-Osnovny-e-sredstva-.pdf>
7. Правило (Стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» /Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] - <http://www1.minfin.ru>.
8. Аудит отчетности, подготовленной по МСФО [Электронный ресурс] - <https://finexpertiza.ru/service/ifrs/audit-otchetnosti-podgotovlennoy-po-msfo/>
9. Аудит отчетности в формате МСФО - основные положения [Электронный ресурс] - https://nalog-nalog.ru/audit/audit_otchetnosti_v_formate_msfo_osnovnye_polozheniya/
10. Бабаев, Ю. А., Петров, А. М. Теория бухгалтерского учета / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров Изд.: Проспект, -2016. – 256 с.

11. Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. - М.: Лань, 2017. - 320 с.
12. Богапольский, А.Б. Построение системы внутренних контролей при подготовке отчетности по МСФО. Часть 1. Построение системы внутреннего контроля [Электронный ресурс] - <http://finotchet.ru/articles/746/>
13. Богаченко, В.М. Основы бухгалтерского учета/ В.М. Богаченко. - Ростов на/Д: Фе-никс, 2016. - 336 с.
14. Бодрова, Т. В. Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие для эконом. спец. вузов. - 2-е изд., переработ. и доп. / Т.В. Бодрова– М.: Дашков и К. 2016 – 341 с.
15. Васина, Г.В. Интеграция принципов управленческого учета и МСФО: достоинства и недостатки / Г.В. Васина // Молодой ученый. — 2016. — №2. — С. 439-442.
16. Вещунова, Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет./ Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина– М.: Рид Групп, 2015. – 608 с.
17. Внутренний контроль операций по МФСО [Электронный ресурс] - <http://www.finprosoft.ru/vnutrennij-kontrol-operatsij-po-msfo>
18. Гетьман, В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств/ В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2017. № 14 (260). – С. 2-14
19. Голикова, О.В., Адушева, А.Ю., Муравицкая, Н.К. Проблемы учета и аудита основных средств и варианты их решения в соответствии с международными стандартами/ О.В. Голикова, А.Ю. Адушева, Н.К. Муравицкая // Вестник ВУиТ. 2017. №4. – С. 5-6
20. Гомола, А.И., Кириллов, В.Е., Кириллов, С.В. Бухгалтерский учет. / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов – М.: Академия, 2016. – 432 с.
21. Дружиловская, Т.Ю. Новые требования к составу бухгалтерской отчетности и составлению бухгалтерского баланса в российских стандартах бухгалтер-

- ского учета и в международных стандартах финансовой отчетности / Т.Ю. Дружиловская// Международный бухгалтерский учет. 2016. № 4. С. 2–13.
22. Жуков, В.Н. Основы бухгалтерского учета / В.Н. Жуков - СПб.: Питер, 2016. - 336 с.
- 23.Иноземцева, Ю.А. Международный учет основных средств // Главная книга, 2015, №3, с. 2-3
- 24.Базовые правила определения первоначальной стоимости, амортизации, выбытия ОС по МСФО
25. Капустина, В.С. Аудит бухгалтерского баланса предприятия/ В.С. Капустина // Молодой ученый. — 2018. — №7. — С. 66-68.
- 26.Караев, Э.Н. Сущность и виды внутреннего аудита / Э.Н. Караев // Молодой ученый. — 2016. — №4. — С. 394-397.
27. Ковалева, О.В. Аудит: учебное пособие / О.В. Ковалев. – М.: «Издательство ПРИОР», -2018.- 289 с.
- 28.Когда и как проводится аудит по МСФО: задачи, основания и этапы процедуры [Электронный ресурс]- <https://www.kp.ru/guide/audit-po-msfo.html>
29. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет : Учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА – М.- 2017. – 560 с.
30. Кузнецова, О.Н. Адаптация системы бухгалтерского учета основных средств к МСФО / О.Н. Кузнецова // Вестник Брянского государственного университета. – 2016. № 3. – С. 34-37
31. Логвинов, Е.Л., Семенова, А.Н. Проблемы учета и аудита основных средств и варианты их решения в соответствии с международными стандартами/ Е.Л. Логвинов, А.Н. Семенова// Экономические исследования и разработки, 2016, №25, с. 2-3
32. Мельник, М.В. Аудит : Учебник./М.В. Мельник – М.: Экономист, 2016. – 282с.

33. Мельник, М.В. Организация системы внутреннего аудита и контроля в крупных организациях /М.В. Мельник // Аудиторские ведомости. 2016. N 1-2. С. 118 - 134.
34. Методика проведения внешнего аудита коммерческой организации / Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2018, №4 с. 5-6
35. Мялкина, А.Ф., Оводкова, Т.А., Трегубова, В.М. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / А.Ф. Мялкина, Т.А. Оводкова, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2017. № 10 (том 9). – С. 72-79
36. Остаев, Г.Я., Концевой, Г.Р. Особенности сбора аудиторских доказательств/ Г.Я. Остаев, Г.Р. Концевой // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. N 15. С. 36 - 42.
37. Подольский, В.И. Аудит : учебник для вузов / В.И. Подольский. – М.: Аудит, ЮНИТИ,- 2016.- 189 с.
38. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. / Н.В. Пошерстник– М.: Проспект, 2015. – 560 с.
39. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. - М.: Современная экономика и право; Юрайт-М, -2018. - 328 с.
- 40.Ризванова, М.В. Постановка внутреннего контроля операций по МСФО / М.В. Ризванова //Аудитор, №7, 2017, с. 5-6
41. Ровенских, В. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник для бакалавров/ В.А. Ровенских / М. : Дашков и К, 2014. - 364с.
42. Рогуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета / Т.М. Рогуленко. – КноРус: Учебник для ВУЗов, -2015. – 225 с.
43. Туякова, З.С., Саталкина, Е.В. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера/ З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2016. № 23 (413). – С. 19-32

44. Шеремет, А.Д. Суйц, В.П. Аудит / А.Л. Шеремет, В.П. Суйц- М.: ИНФРА-М, Москва, - 2017 -448 с.
- 45.Хачатурян Ю.М. Внутренний аудит [Электронный ресурс] - <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/876986.html>
- 46.Юрченко, Н.А. Контрольные процедуры и подходы, которые помогут сформировать достоверную отчетность / Н.А. Юрченко // МФСО на практике 2017, №2, с. 5-6

ПРИЛОЖЕНИЕ А – Регистр учета затрат по ОС

Сводный регистр учета затрат по основным средствам "СУРОВСКИЕ БАНИ" за 2018 год															
месяц	ст 1	ст2	ст3	ст4	ст4а	ст5	ст6	ст7	ст8	ст9	ст10	ст11	ст12	ИТОГО без з/пл	Всего затрат за месяц
январь.18	0	0	72745.53	85562.18	0.00		53580	453462.47	150050	22476.62	121716.00	0	6174.00	965 766.80	965 766.80
февраль.18	105410	0	73532	41472.4	0.00		159021.75	380384.84	214405	20549.38	207700.03	0	2320.00	1 204 795.40	1 204 795.40
март.18	0	0	102904.3	59887.52	0.00		36671	510363.11	106100	25636.13	282269.30	282992.33	46120.00	1 452 943.69	1 452 943.69
апрель.18	0	0	406925.72	73331	0.00		8378.98	350659.32	15950	29707.74	10468.00	497974.43	38434.00	1 431 829.19	1 431 829.19
май.18	25615.5	42000	568 150.63	58 532.64	0.00		14 200.00	637076.14	191 175.00	19 015.21	151086.00	540 312.09	155420.01	2 402 583.22	2 402 583.22
июнь.18	107341	0	449 742.50	51 208.62	0.00		9 193.00	545048.94	137 265.00	9 595.00	61000.00	322 379.65	326048.38	2 018 822.09	2 018 822.09
июль.18	443151.61	0	336 763.74	62 412.46	0.00		47 794.83	649633.84	224 906.50	40 377.41	102027.06	82 482.80	89628.59	2 079 178.84	2 079 178.84
август.18	524123.69	0	1 739 180.80	53 652.31	0.00		11 236.00	538088.46	438 409.50	57 328.74	65039.79	1 336 541.19	37551.4	4 801 151.88	4 801 151.88
сентябрь.18	385219.24	0	100 542.81	71 265.90	0.00		40 660.00	1006060.82	27 600.00	18 249.00	77713.00	407 016.97	106410	2 240 737.74	2 240 737.74
октябрь.18	308328.89	0	156 610.50	101 190.56	0.00		0.00	492181.96	41 566.50	38 317.01	60875.00	274 429.28	87327	1 560 826.70	1 560 826.70
ноябрь.18	248745	3500	200 492.64	57 503.02	0.00		28 147.65	550992.82	157 100.00	27 134.00	52655.40	307 653.31	67896	1 701 819.84	1 701 819.84
декабрь.18	13405.53	0	1 225 572.36	0.00	0.00		61 579.10	910648.44	48 500.00	59 707.68	178 024.55	1 896 804.72	80043	4 474 285.38	4 474 285.38
ИТОГ															
О	2 161 340.46	45 500.00	5 433 163.53	716 018.61	0.00	0.00	470 462.31	7 024 601.16	1 753 027.50	368 093.92	1 370 574.13	5 948 586.77	#####	26 334 740.77	26 334 740.77

ПРИЛОЖЕНИЕ Б – Аналитический регистр учета затрат по ОС

		СТАТЬЯ 10. ТЕКУЩИЙ РЕМОНТ						СТРОИТЕЛЬНЫЙ								
		Баня №6														
месяц	ремонт строительный		сантехника, вод-ние7.6		электроэнергия7.13;7.3		ремонт техники, инструм 7.13		связь 7.09		пожарн 7,04		бассейн7.5		Статья3	Всего затрат по 10,7,3
	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа		
январь.18															5827	5827
фев.18																0
мар.18		150													700	850
апр.18															6754	6754
май.18		3000									350					3350
июн.18																0
июль.18	523						1295								368.3	2186.3
авг.18	7778	500														8278
сентяб.18		1500								750						2250
окт.18		550														550
ноя.18	2144															2144
декаб.18		2000														2000
ИТОГО	10445	7700	0	0	0	0	1295	0	0	750	350	0	0	0	13649.3	34189.3

		СТАТЬЯ 10. ТЕКУЩИЙ РЕМОНТ						СТРОИТЕЛЬНЫЙ										
		Баня №10																
месяц	ремонт строительный		сантехника, вод-ние7.6		электроэнергия7.13;7.3		связь 7.9		газ7.2		пожарн 7,04		бассейн7.5		Хамам		Статья3	Всего затрат по 10,7,3
	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа		
январь.18																	1608	1608
фев.18		1000															9292	10292
мар.18	3150	2950													2000	1000		9100
апр.18																	28860	28860
май.18		83900									750						73454.18	158104.18
июн.18																		0
июл.18																		0
авг.18																	41667	41667
сен.18		5400						750										6150
окт.18		4000															7117	11117
ноя.18		1000																1000
дек.18	5189	1200															530	6919
ИТОГО	8339	99450	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2000	1000	162528.2	274817.18

СТАТЬЯ 10. ТЕКУЩИЙ РЕМОНТ

месяц	беседка Хижина дяди Тома											
	ремонт строительный		сантехника, водоотведение		электроэнергия		газ		статья 3	ВСЕГО		
	материал	работа	материал	работа	материал	работа	материал	работа		материал	работа	
январь.18									3525		3525	0
февраль.18		12055									0	12055
март.18											0	0
апрель.18											0	0
май.18		2500							16020		16020	2500
июнь.18											0	0
июль.18									6237		6237	0
август.18											0	0
сентябрь.18		400									0	400
октябрь.18											0	0
ноябрь.18											0	0
декабрь.18											0	0
ИТОГО	0	14955	0	0	0	0	0	0	25782	0	25782	14955

ПРИЛОЖЕНИЕ В – Расхождения в учете ОС предприятия «Суворовские бани»

Таблица В1 - Расхождения в учете ОС предприятия «Суворовские бани»

Вид активов	РСБУ	МСФО
ОС, предназначенные для продажи.	Среди российских ПБУ нет аналога МСФО 5, в теории предназначенное для продажи ОС удовлетворяет признакам материально-производственных запасов (п.2 ПБУ 5/01). На практике исключение из состава ОС происходит уже при выбытии, так как приводит к уменьшению налоговой базы по налогу на имущество и может вызвать претензии со стороны налоговых органов.	Не являются основным средством, отражение в учете регламентируется МСФО 5 "Внеоборотные активы к продаже и прекращенная деятельность".
ОС, стоимостью менее 40 тыс. руб.	Возможно отражение в учете в составе материально-производственных запасов (регламентируется учетной политикой организации).	В МСФО (IAS) 16 стоимостной критерий отсутствует.
Объекты финансовой аренды (лизинга).	Объект лизинга может учитываться на балансе одной из сторон в соответствии с условиями договора.	Признание основных средств зависит от перехода рисков и выгод от владения объектом, то есть объекты лизинга отражаются в учете как основные средства на балансе арендатора
Инвестиционное имущество	Отражается на отдельном сч.03 «Доходные вложения в материальные ценности», но входит в состав ОС, и учет регламентируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Учет регламентируется отдельным стандартом МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», МСФО 16 «Основные средства» используется по отношению к данному виду активов только при использовании затратной модели для последующей оценки активов.