



УЧЕТ И АУДИТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

М.В. Кондратюк, студентка,
Л.А. Алексеева, доцент,
ФГБОУ ВО «Калининградский государственный
технический университет»

Данная статья посвящена особенностям ведения бухгалтерского, налогового учета и аудита начисления амортизации основных средств на основе нормативно-правовой базы РФ. Объектом исследования было выбрано общество с ограниченной ответственностью «Западная рыбная компания», расположенное в г. Светлом. На примере данного экономического субъекта проведена аудиторская проверка, на основании которой предложены практические рекомендации, направленные на совершенствование учета и контроля начисления амортизации основных средств и разработки учетной политики.

бухгалтерский и налоговый учет, аудит, амортизация, основные средства, аудиторские процедуры, аудиторские доказательства, бухгалтерская (финансовая отчетность)

Проверка правильности отражения в учете операций, связанных с начислением амортизации основных средств, в настоящее время приобретает особое значение для любой организации.

От правильного выбора оптимальной учетной политики начисления амортизации зависит не только снижение налогооблагаемой прибыли, но и ускорение процесса обновления состава основных средств организации, в связи с чем повышается конкурентоспособность выпускаемой продукции, повышается фондоотдача и инвестиционная активность. Кроме того, нередки случаи недостоверной оценки активов повысить либо к занижению, либо к завышению налоговой нагрузки при избыточном имуществе.

Целью исследования является изучение порядка ведения учета амортизации в учете и отчетности согласно действующим нормативным актам, регулирующим учет и отчетность в Российской Федерации (на примере ООО «Западная рыбная компания»).

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть порядок ведения аналитического и синтетического учета амортизационных отчислений;
- выявить особенности бухгалтерского и налогового учета;
- провести аудиторскую проверку отражения амортизации в учете и отчетности;
- дать оценку системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- осуществить планирование аудиторской проверки;
- обеспечить сбор аудиторских доказательств;
- обобщить результаты аудита и дать рекомендации руководству по его результатам.

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью «Западная рыбная компания», которое занимается переработкой и заморозкой таких видов рыбы, как килька, лещ, камбала, салака, треска, судак, плотва и др.

Амортизация – это процесс погашения стоимости объектов основных средств путем списания части первоначальной стоимости основных средств на текущие издержки производства [7]. Поскольку амортизация относится к расходам, то она оказывает существенное влияние на конечный финансовый результат – прибыль, как основной показатель любой предпринимательской деятельности.

Следует отметить, что учет амортизации основных средств ведется в разрезе синтетического и аналитического учета.

Структура основных средств ООО «Западная рыбная компания», по которым начисляется амортизация, следующая:

- Цех заморозки (16244 тыс. руб., или 39 %): аппараты скороморозильные, высокого давления и воздушные конденсаторы для рефвагона, компрессора, испарители, трансформаторы;
- Транспортный участок (24544 тыс. руб., или 59 %): легковые автомобили, большегрузы и автопогрузчики;
- Администрация (832 тыс. руб., или 2 %): компьютерная техника, мебель, телевизор, холодильник и др.

Основные нормативные документы, необходимые для проверки учета и аудита начисления амортизации основных средств, представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Нормативные документы, необходимые для проведения проверки учета и аудита начисления амортизации основных средств в ООО «Западная рыбная компания»

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Аудит
1) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ; 2) Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н; 3) Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н	Налоговый Кодекс РФ: ст. 258, ст. 259, ст. 272, ст. 273	1) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ; 2) Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696; 3) Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696; 4) Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите» утвержден Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696

Особое внимание следует обратить на то, что проведение аудиторской проверки, начиная с 1 января 2017 г., должно осуществляться в соответствии с международными стандартами аудита. Правила (стандарты) определены приказами № 192н от 24.10.2016 г. и № 207н от 09.11.2016г. «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» срок полезного использования основных средств и годовая сумма амортизации в бухгалтерском учете рассчитываются одним из четырех способов: линейным, методом уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования и пропорционально объему выпуска продукции.

При линейном способе амортизация начисляется равномерно, этот способ применяют к основным средствам со стабильной производительностью, постоянными периодическими расходами на ремонт. В исследуемой организации применяется данный метод.

Способ уменьшаемого остатка и способ по сумме чисел лет срока полезного использования являются вариантами ускоренного метода начисления амортизации.

Способ пропорционально объему выпуска продукции рассчитывается исходя из натурального показателя объема продукции [3].

Применение ускоренных методов начисления амортизации основных средств в первые годы увеличивает себестоимость продукции, а в последние годы уменьшает данный показатель, оказывая влияние на показатели бухгалтерской прибыли организации и рентабельность активов [7].

Налоговое законодательство Российской Федерации устанавливает два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

При линейном способе первоначальная стоимость основного средства уменьшается на амортизационную премию. Исходя из этой стоимости и рассчитывается величина ежемесячной амортизации в налоговом учете [1]. Данная организация в налоговом учете применяет именно такой метод.

При нелинейном способе начисления объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в соответствующие амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии [1].

Аудит амортизации основных средств состоит в проверке регистров синтетического и аналитического учета:

- регистры аналитического учета: документы по поступлению основных средств (договор купли-продажи, акт приема-передачи), инвентарные карточки учета основных средств, инвентарный список основных средств;

- регистры синтетического учета: ведомость начисления амортизации, главная книга, бухгалтерский баланс (стр. 1150) и пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Этапы проведения аудита амортизации основных средств представлены на рисунке 1.

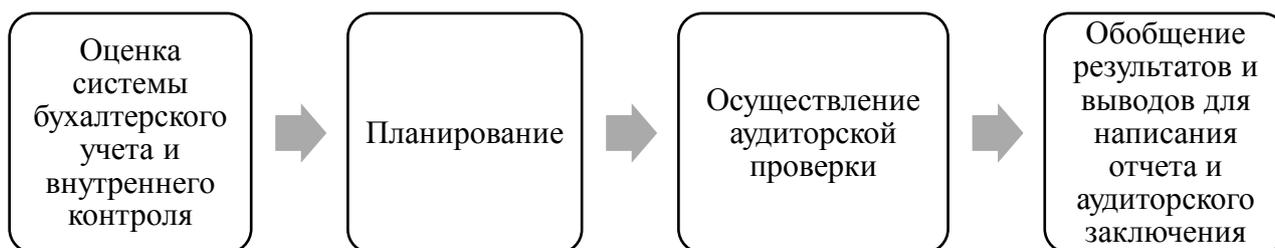


Рисунок 1 - Этапы проведения аудита амортизации основных средств в ООО «Западная рыбная компания»

На первом этапе была дана оценка системы учета и внутреннего контроля:

- изучены и проанализированы основные принципы ведения бухгалтерского учета основных средств и начисления амортизации в учетной политике;

- исследован порядок отражения хозяйственных фактов в регистрах бухгалтерского учета, формах и методах обобщения таких регистров;

- изучено распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности по начислению амортизации;

При проведении оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля применялись следующие процедуры:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей в регистрах учета и отчетности;

- проверка наличия документооборота и наличия разрешительных записей руководящего состава по движению основных средств, по которым начисляется амортизация;

- проведение периодических и внезапных инвентаризаций по основным средствам;

- проведение проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета основных средств, начисленной амортизации по ним с помощью тестирования.

По результатам тестирования у экономического субъекта уровень системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета определен как средний. Было выявлено также отсутствие графика документооборота.

На втором этапе «Планирование» был рассчитан уровень существенности, который составил 3650 тыс. руб., разработана программа аудита амортизации основных средств, которая представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Программа аудита начисления амортизации основных средств в ООО «Западная рыбная компания»

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Рабочие документы
1	1. Аудит движения основных средств: поступления и выбытия	
	1.1. Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Договоры, соглашения
	1.2. Проверка правильности отнесения объектов основных средств к амортизационным группам	Приказы, акты приемки-передачи, инвентарные карточки
	1.3. Проверка срока, с которого начинается и заканчивается начисление амортизации основных средств	Приказы, акты приемки-передачи, инвентарные карточки
	1.4. Проверка фактического выбытия основных средств	Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета
	1.5. Проверка отражения в отчетности амортизации по выбывшим основным средствам	Регистры бухгалтерского учета, инвентарные карточки
2	Аудит начисления амортизации	
	2.1. Проверка ежемесячного начисления амортизации основных средств на соответствие учетной политике	Ведомость амортизационных отчислений, инвентарные карточки, учетная политика
	2.2. Проверка отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета по учету затрат	Ведомость распределения амортизационных отчислений, регистры б/у
	2.3. Проверка на соответствие данных аналитического учета начисленной амортизации с данными счетов Главной книги	Подсчет и сверка данных (пересчет, прослеживание)
3	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	
	3.1. Проверка расчетов по НДС	Налоговый Кодекс, гл. 21, баланс, декларация по НДС
	3.2. Проверка расчетов по налогу на прибыль	Налоговый Кодекс, гл. 25, отчет о финансовых результатах, справки, расчеты

На третьем этапе были собраны аудиторские доказательства в том порядке, в котором составлена программа аудиторских процедур по существу, и в соответствии с чем составлены рабочие документы.

На четвертом этапе были проанализированы рабочие документы, составленные в ходе аудиторской проверки, обобщены результаты проверки и сделаны выводы, которые необходимы для написания отчета руководству экономического субъекта и аудиторского заключения Существенных нарушений, которые бы повлияли на достоверность отчетности, не выявлено. Однако у организации отсутствует график документооборота, поэтому ей рекомендуется разработать общий график документооборота, который следует включить в Учетную политику в качестве приложения.

Кроме того, в результате анализа, у экономического субъекта выявлена значительная налоговая нагрузка по налогу на прибыль. В 2015 г. сумма налога составила 1366,6 тыс. руб., а в 2016 году – 1813,8 тыс. руб.

Поэтому в целях уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль компании рекомендовано применять в налоговом учете амортизационную премию в размере 30 %.

Так как организация приобретает основные средства, относящиеся к четвертой амортизационной группе, срок полезного использования которых составляет 60 мес., то компания имеет право применять амортизационную премию.

Для этого у исследуемой организации были произведены расчеты по обычному линейному способу начисления амортизации и с применением амортизационной премии в размере 30 %.

При линейном способе ежемесячная сумма амортизации составила 319 тыс. руб., которая относится на себестоимость реализуемой продукции и уменьшает доходы налог на прибыль в сумме 64 тыс. руб.

При применении амортизационной премии организация может сэкономить на налоге на прибыль. Так, при приобретении основных средств на сумму 19150 тыс. руб. организация может списать на расходы 5745 тыс. руб. или сэкономить при начислении налога на прибыль 1149 тыс. руб.

Остаточная стоимость составляет 13 405 тыс. руб. (19 150 тыс. руб. – 5 745 тыс. руб.). Сумма ежемесячной амортизации будет 223 тыс. руб. Она будет списываться в расходы и минимизирует налогооблагаемую базу, т.е. уменьшит налог на прибыль на 45 тыс. руб. (223 тыс. руб. * 20 %).

При использовании амортизационной премии налог на прибыль уменьшится на 1194 тыс. руб. (1149 тыс. руб. + 45 тыс. руб.), так будет только один раз в период ввода основных средств. Все последующие месяцы налог на прибыль будет уменьшаться на 45 тыс. руб., пока амортизация полностью не спишется.

Выгода применения амортизационной премии очевидна: применением амортизационной премии у организации возникнет налогооблагаемая временная разница, которая должна будет отразиться проводкой по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 5 745 тыс. руб.

По мере начисления амортизации налогооблагаемая временная разница уменьшится, поскольку сумма ежемесячных амортизационных отчислений, признаваемых в бухгалтерском учете, будет превышать сумму начисленной амортизации в налоговом учете [7;95]. То есть на последнее число каждого месяца ОНО будет уменьшаться, что должно отражаться записью по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Обобщая результаты исследования, в качестве рекомендаций предлагается внести изменения в учетную политику организации, что будет способствовать улучшению ведения бухгалтерского, налогового учета, внутреннего контроля. Для этого необходимо:

- **разработать график** документооборота, в результате которого будут соблюдаться установленные правила, связанные с порядком составления, сдачей и приемом документов в установленные сроки, порядком ведения учета и составлением достоверной, качественной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

- **для налогового учета** нужно прописать порядок и критерии применения, амортизационной премии в размере 30 % в целях минимизации налога на прибыль.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации, ст. 257.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (ред. от 23.05.2016 г.)

3. Приказ Минфина России от 30.03.2001 №26н. (ред. от 16.05.2016 г.) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

4. Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016 г.).

6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н) (ред. от 06.04.2015. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008.

7. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – Москва : Проспект, 2016. – 507 с.

ACCOUNTING AND AUDIT OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

M. Kondratiuk, student,
L. Alexseeva, Associate Professor,
Kaliningrad State Technical University

This article is devoted to the specifics of accounting, taxation and audit accrual of amortization of fixed assets on the basis of the regulatory and legal framework of the Russian Federation. The object of the study was chosen the limited liability company “Western Fish Company”, located in city Svetloy. Based on the example of this economic entity, an audit was carried out, on the basis of which practical recommendations aimed at improving accounting and control of accrual of amortization of fixed assets and development of accounting policy were proposed.

accounting and tax accounting, audit, depreciation, fixed assets, audit procedures, audit evidence, accounting (financial statements)