

МИНИСТЕРСТВО ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ И ТОРГОВЛИ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
НИЖЕГОРОДСКИЙ КОММЕРЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

Научная работа студента

На тему: Аудит амортизации основных средств

Выполнила:  
Студентка «4-1ЭФ» группы  
Экономического факультета  
Мальцева Я.В.

Научный руководитель:  
Широкова Л. П.

Нижний Новгород

2002

## Содержание

Введение.....	3
1. Основные направления аудита амортизации основных средств.....	4
2. Аудит бухгалтерского учета амортизации основных средств.....	8
3. Аудит налогового учета амортизации основных средств.....	12
4. Типичные ошибки, обнаруживаемые при аудите амортизации основных средств. ....	17
Заключение.....	18
Список использованной литературы.....	19

## Введение.

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности, среди которых достойное место может занять аудит. Его главная цель – обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций у юридических объектов могут быть объективно подтверждены независимым аудитором.

Аудит можно разделить на несколько разделов, в одном из них значительное внимание уделено методике аудиторской проверки различных операций и работ в сфере финансово – хозяйственной деятельности предприятия.

## Основные нормативные документы.

- 1) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ;
- 2) 25 глава Налогового кодекса Российской Федерации.
- 3) Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года N 26н.
- 4) Постановление правительства РФ от 1 января 2002 года N 1 «О Классификации основных средств включаемых в амортизационные группы»
- 5) Письмо Минфина РФ от 27.12.2001 № 16-00-14/573 «Об учёте основных средств»

### 1. Основные направления аудита амортизации основных средств.

Амортизация основных средств представляет собой денежное выражение возмещения затрат путем перенесения стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг), а по объектам непроизводственного назначения – на собственные источники.

Если материалы и сырье списываются на себестоимость по мере списания в производство в полной сумме, то основные средства – частями.

Понятие амортизации означает процесс перенесения стоимости основных средств на себестоимость продукции.

Объектами амортизации являются основные средства, принадлежащие предприятию на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

В ходе проверки устанавливается, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации; учитывается ли при этом их движение; правильно ли применяются нормы амортизации и поправочные коэффициенты к ним; нет ли случаев начисления амортизации во время проведения технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой; нет ли фактов прекращения начисления амортизации по объектам во время их ремонта и простоя; обоснованно ли применяется метод ускоренной амортизации активной части производственных основных средств.

Одна из важных задач проверки — проследить, обеспечивалось ли надлежащее начисление амортизации в течение нормативного амортизационного периода по каждому инвентарному объекту основных средств. Проверяется расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия.

При проверке документов по начислению и учету амортизации основных средств нужно иметь в виду, что начисление амортизации не производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации, при этом могут быть переведены на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. Решение о консервации принимается руководителем предприятия, о чем издается соответствующий приказ. Никаких согласований с налоговыми органами и местными властями при этом не требуется. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации.

На время реконструкции и технического перевооружения продлевается нормативный срок службы основных средств. При этом не прекращается начисление амортизации во время ремонта основных средств.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливается, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляются причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагаются меры к недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки следует рекомендовать администрации внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

Проверяется правильность отражения начисленной суммы амортизации на счетах бухгалтерского учета и отдельных объектах учета затрат производства.

При проверке полноты принятия в расчет при начислении амортизации сравнивают общую стоимость основных средств с остатком по счету 01 в Главной книге и данными баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения.

К амортизируемому имуществу не относятся земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционы).

В состав амортизируемого имущества не включаются:

- 1) имущество бюджетных организаций;
- 2) имущество некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- 3) имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);
- 4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- 5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
- 6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;
- 7) имущество, первоначальная стоимость которого составляет до десяти тысяч рублей включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

-переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Объекты основных средств стоимостью не более 10000 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. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Следует проверить расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия. Начисление амортизации без учета движения приводит к искажению учетных данных об издержках производства и действительной величине остаточной стоимости основных средств.

В сезонных производствах годовая сумма износа начисляется равномерно в течение периода работы предприятия в отчетном году.

Важно проверить правильность применения норм амортизации и поправочных коэффициентов к ним. Поправочные коэффициенты, увеличивающие базовую норму, применяют в случаях эксплуатации основных средств в условиях их значительной загрузки или в условиях агрессивной среды, вызывающей их повышенный износ.

Необходимо проверить правильность отражения начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета и отдельных объектах учета затрат производства.

Аудитор должен проверить начисление амортизации по объектам основных средств в соответствии с учетной политикой, обоснованность документального подтверждения срока полезного использования объектов основных средств. Своевременность и правильность начисления амортизации в соответствии со

способами, принятыми организацией в учетной политике. Проверяется наличия объектов, стоимость которых не погашается.

## 2. Аудит бухгалтерского учета амортизации основных средств.

В ПБУ 6/01 предусмотрено четыре способа амортизации:

1) Линейный способ. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяются исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта. Суммы отчислений одинаковы за весь период эксплуатации.

2) Способ уменьшаемого остатка. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из сроков полезного использования данного объекта.

3) Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта.

4) Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Годовая сумма амортизации определяется исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта.

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

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта



основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

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

Выбранный метод должен быть обязательно отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же метод по всем основным средствам – один и тот же метод может применяться внутри группы однородных объектов.

Амортизация по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 года начисляется по нормам, установленным Едиными нормами амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденными постановлением СМ СССР от 22.10.1990 г. № 1072.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, размере  $1/12$  годовой суммы

Начисленную сумму амортизации по собственным основным средствам отражаются в бухгалтерском учёте следующим образом:

Дебет 20,23,25,26,44;      Кредит 02

По основным средств, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по:

Дебет 91 Кредит 02

При вводе объекта основного средства в эксплуатацию должен быть обязательно составлен акт приемки – передачи. Дата составления акта и будет являться датой ввода. Срок полезного использования объектов основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начисляется с 1го числа месяца, следующим за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету и производится до полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с 1го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

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

Аудитор проверяет, чтобы на один вид основных средств устанавливались единые сроки полезного использования с момента ввода в эксплуатацию и до выбытия применялся один метод начисления амортизации.

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

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

По счетам учета амортизации основных средств в аналитическом учете ведутся лицевые счета по каждому предмету основных средств. Величина балансовой(остаточной) стоимости основных средств зависит от порядка начисления амортизации.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Аудитор проверяет наличие обоснований для применения ускоренной амортизации, т.е. наличие агрессивной среды или повышенная сменность эксплуатации основных средств, коэффициент не должен превышать 2, а по лизинговому имуществу 3.

Переход на начисление ускоренной амортизации обязательно должен быть оформлен приказом руководителя.

Исходя из положений ГК РФ при решении вопроса принятия объекта к бухгалтерскому учету недвижимое имущество отражается до момента государственной регистрации на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Объект не может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств без государственной регистрации, учитывая и те обстоятельства, что объект недвижимости закончен капитальным строительством, оформлен соответствующими первичными документами.

Только с момента государственной регистрации права собственности на объект недвижимости в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета

01 “Основные средства” в корреспонденции с кредитом счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

### 3. Аудит налогового учета амортизации основных средств.

В соответствии с Налоговым кодексом амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности и используется им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из методов – линейный или нелинейный.

Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в

состав соответствующей амортизационной группы, и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

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

$$K = [1/n] \times 100\%,$$

где  $K$  - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

$n$  - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [2/n] \times 100\%$$

где  $K$  - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

$n$  - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 процентов от первоначальной

(восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

- 1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- 2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тысяч рублей и 400 тысяч рублей, основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в случае, если по такому имуществу принято решение о применении линейного метода начисления амортизации), вправе определять

норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Например, годовая норма амортизации по средствам копирования и оперативного размножения (шифр 44804), согласно Постановлению №1072, была 12,5%, а срок амортизации - 8 лет. Теперь такое средство относится к 3-й группе, и срок его полезного использования определяется от 3 до 5 лет (норма амортизации – от 20% до 33,3%).

В 3-ю группу включены компьютеры, радиотелефоны, легковые автомобили (за некоторыми исключениями), а различная мебель – в 4-ю группу.

При отнесении имущества к группе необходимо руководствоваться кодом ОКОФ (Общероссийский классификатор основных фондов).

В отличие от четырех способов начисления амортизации в бухгалтерском учете в целях налогообложения следует применять один из двух методов начисления амортизации – **линейный** и **нелинейный** (п. 1 ст. 259 НК РФ).

**Линейный метод** (аналогичен линейному способу по ПБУ 6/01) представляет собой равномерное списание стоимости, ежемесячное начисление одних и тех же сумм в процентах от первоначальной (восстановительной стоимости) имущества. Сумма отчислений получается путем деления первоначальной стоимости на срок полезного использования объекта в месяцах.

**Нелинейный метод** предполагает расчет амортизации исходя из того же срока полезного использования, остаточной стоимости объекта и коэффициента 2. При этом методе имущество будет амортизироваться быстрее. Здесь сумма начислений все время меняется и ежемесячно пересчитывается. Когда остаточная стоимость объекта при нелинейном методе составит 20 % от первоначальной (восстановительной), организация обязана перейти на линейный метод: поделить остаточную стоимость на оставшийся срок полезного использования и начислять амортизацию равными долями.

Выбранный метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.



5. Типичные ошибки, обнаруживаемые при аудите амортизации основных средств.

В налоговом кодексе предусматривается амортизация объектов жилищно-коммунального хозяйства, городского благоустройства. В бухгалтерском учете по таким объектам амортизация не начисляется. 1 раз в год на забалансовых счетах отражается износ, следовательно, типичными ошибками являются:

1. Отсутствие бухгалтерского и налогового учета одновременно.
2. Неправильное применение норм амортизации, т. е. неправильная группировка основных средств классификации амортизационных групп.
3. Начисление амортизации по неамортизируемому имуществу.
4. Начисление амортизации по основным средствам не принятым к учету из-за отсутствия обязательного пакета первичных документов.
5. Начисление амортизации при достижении накопленной амортизации первоначальной или восстановительной стоимости.
6. Начисление амортизации при переводе основных средств на консервацию на срок более трех месяцев и реконструкцию, модернизацию на срок более года.
7. Применение повышающих коэффициентов амортизации без документального подтверждения их использования в агрессивной среде или с увеличением времени эксплуатации за счет повышенной сменности.

## Заключение

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они изнашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления амортизации по установленным нормам. Задачей аудитора на данном этапе является своевременное и правильное отражение начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Цель аудитора - сформировать мнение о достоверности начисленной амортизации основных средств.

### Список использованной литературы

1. 25 глава Налогового кодекса Российской Федерации.
2. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года N 26н.
3. Постановление правительства РФ от 1 января 2002 года N 1 «О Классификации основных средств включаемых в амортизационные группы»
4. Письмо Минфина РФ от 27.12.2001 № 16-00-14/573 «Об учёте основных средств»
5. Педченко И.В. Изменения в порядке начисления амортизации основных средств // Российский налоговый курьер. 2002. №13.
6. Семенова С. И. Амортизация основных средств приобретенных в 2002году // Главбух, 2002. №7.