

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления  
(наименование института полностью)

---

38.03.01 Экономика  
(код и наименование направления подготовки, специальности)

---

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)**

на тему Бухгалтерский учет и аудит основных средств

Студент

С.М. Тохирова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. экон. наук А.П. Данилов

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Консультант

канд. пед. наук., доцент М.В. Абрамова

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2022

## Аннотация

Тема бакалаврской работы: «Бухгалтерский учет и аудит основных средств».

Выпускная работа состоит из введения, трех глав, заключения, таблиц, списка литературы, включая зарубежные источники.

Основные средства оказывают важное значение на осуществление хозяйственной деятельности, поскольку в общей сложности они являются материально-производственной базой и образуют техническое обеспечение экономического субъекта.

Цель выпускной квалификационной работы является организация бухгалтерского учета основных средств в АО "Рифар", а также проведения аудита основных средств анализируемого предприятия.

Бакалаврская работа может быть разделена на следующие логически взаимосвязанные части: теоретические и методологические основы бухгалтерского учета и аудита основных средств; организация бухгалтерского учета в АО "Рифар"; проведение аудита основных средств в АО "Рифар".

В результате предлагаемые мероприятия позволят усовершенствовать систему первичного учета основных средств в АО «Рифар», усовершенствовать учет наличия и движения основных средств, а также повысить эффективность инвентаризации.

Помимо вышеперечисленных мероприятий, АО «Рифар» следует обратить внимание на физическое состояние основных средств, а именно на высокий уровень их износа. Анализ также показал наличие в организации проблем по снижению эффективности использования основных средств, которые требуют проведения определенных мероприятий по совершенствованию основных средств или увеличению продаж работ и услуг предприятия для увеличения выручки.

## **Abstract**

The title of the graduation work is: "Accounting and audit of fixed assets".

The final work consists of an introduction, three chapters, conclusion, tables, list of references, including foreign sources.

Fixed assets are important for the implementation of economic activities, since in total they are the material and production base and form the technical support of the economic entity.

The purpose of the final qualifying work is the organization of accounting of fixed assets in JSC "Rifar", as well as the audit of fixed assets of the analyzed enterprise.

The thesis can be divided into the following logically interrelated parts: theoretical and methodological foundations of accounting and audit of fixed assets; organization of accounting in JSC "Rifar"; conducting an audit of fixed assets in Rifar JSC.

As a result, the proposed measures will improve the system of primary accounting of fixed assets in Rifar JSC, improve the accounting for the presence and movement of fixed assets, as well as increase the efficiency of inventory.

In addition to the above measures, Rifar JSC should pay attention to the physical condition of fixed assets, namely, their high level of wear. The analysis also showed the existence of problems in the organization to reduce the efficiency of the use of fixed assets, which require certain measures to improve fixed assets or increase sales of works and services of the enterprise in order to increase revenue.

## Оглавление

Введение.....	5
Глава 1 Теоретические и методологические основы бухгалтерского учета.....	7
и аудита основных средств.....	7
1.1 Понятие и сущность основных средств .....	7
1.2 Нормативно-правовое регулирования бухгалтерского учета и .....	15
аудита основных средств.....	15
1.3. Методические основы бухгалтерского учета и аудита основных .....	21
средств.....	21
Глава 2 Организация бухгалтерского учета в АО "Рифар" .....	33
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия .....	33
2.2 Бухгалтерский учет основных средств в АО "Рифар" .....	40
Глава 3 Аудит основных средств в АО "Рифар" .....	54
3.1 Планирование и программа аудита основных средств на предприятии	54
3.2 Проведение аудита основных средств на предприятии.....	57
Заключение .....	63
Список используемой литературы .....	63
Приложение А Бухгалтерский баланс.....	68
Приложение Б Отчет о финансовых результатах .....	70

## Введение

Основные средства являются важнейшей составляющей в деятельности организации. Зачастую основные средства представляют собой большую часть активов экономического субъекта, они участвуют в производственных и вспомогательных процессах предприятия, имеют высокую стоимость и долгий срок эксплуатации, являются значимой частью расходов экономического субъекта. В связи с этим грамотный бухгалтерский учет основных средств может значительно повлиять на финансовые показатели предприятия.

Актуальность темы исследования обоснована тем, что основные средства являются важнейшей составляющей в деятельности организации. На сегодняшний день экономика развивается таким образом, что конкуренция все больше сказывается на деятельности субъектов хозяйственной деятельности, в независимости от формы собственности. На сегодняшний день отмечается повышение ответственности предприятий, а также и самостоятельности к тому, чтобы максимально рационально применять и учитывать основные средства, в результате чего осуществляется максимально эффективная хозяйственная деятельность.

Для основных средств характерно выступать в качестве одного из ключевых элементов создания ресурсов экономического субъекта. Основной отличительной чертой основных средств является их многократное использование в хозяйственной деятельности, то, что первоначальные характеристики остаются неизменными в течение длительного времени. Когда осуществляется производственная деятельность, а также, когда воздействуют внешние факторы, осуществляется закономерная потеря свойств, в результате чего они переводят свои потребительские характеристики в исходное значение при первоначальной оценке методом амортизации в течение определенного периода.

Для основных средств предусматривается их огромная роль в том, чтобы реализовать хозяйственную деятельность, так как – это по большей части материальная производственная база, необходимая для формирования технического обеспечения субъекта экономической деятельности.

Цель выпускной квалификационной работы является анализ организации учета основных средств в АО "Рифар", а также аудит основных средств анализируемого предприятия.

Задачи исследования состоят в:

- изучении понятия и сущности основных средств;
- рассмотрении нормативно-правового регулирования учета и аудита основных средств;
- исследовании методологических основ бухгалтерского учета и аудита основных средств;
- представлении организационно-экономической характеристики организации;
- проведении оценки учета и аудита основных средств;
- планировании аудиторских процедур по проверке основных средств;
- разработке программы аудита учета основных средств в организации;
- представлении результатов аудита основных средств в организации.

Объект исследования - основные средства в АО "Рифар".

Предмет исследования - процесс проведения бухгалтерского учета и аудита основных средств на предприятии.

Теоретической и методологической основой исследования и базы данных являются работы отечественных и зарубежных исследователей по организации бухгалтерского учета основных средств. В качестве базы данных использованы официальные бухгалтерские данные АО "Рифар".

Практическая значимость проведенного исследования состоит в том, что проведение бухгалтерского учета и разработка программы аудита

основных средств могут оказаться полезными для практических разработок, использующих их в своей основе.

## **Глава 1 Теоретические и методологические основы бухгалтерского учета и аудита основных средств**

### **1.1 Понятие и сущность основных средств**

Основные средства — это средства труда, которые используются в производственном процессе длительный период (более 12 месяцев), имеющие высокую стоимость, медленно изнашивающиеся и переносящие свою стоимость по частям на изготавливаемую предприятием продукцию. Основные средства – это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, либо для осуществления административных и социально-культурных функций. Основные средства относятся к внеоборотным активам в балансе предприятия.

Основные средства являются важнейшей составляющей в деятельности организации. Зачастую основные средства представляют собой большую часть активов экономического субъекта. Благодаря основным средствам большинство предприятий осуществляют свою деятельность.

Грамотный бухгалтерский учет основных средств может значительно повлиять на финансовые показатели организации благодаря их высокой стоимости и длительного периода использования. Правильный учет основных средств необходим для определения себестоимости продукции и расходов предприятия.

«Основные средства представляют собой одни из структурных составляющих активов, которые используются экономическим субъектом во время долгосрочного периода в ходе изготовления продукции, товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также в целях управления предприятием. Сроком полезного использования считается время, за которое

эксплуатация объекта основных фондов может доставлять доходы экономическому субъекту. Некоторым группам основных производственных фондов время полезной эксплуатации рассчитывается пропорционально произведенной готовой продукции (количества услуг, работ в натуральных единицах)» [3, с.98].

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [5, с. 126].

«По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся: в эксплуатации; в запасе; в ремонте; в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации; на консервации. В практике планирования и технико-экономическом анализе по степени воздействия на предмет труда производственные основные средства разграничиваются на: активные и пассивные» [24, с. 192].

Классификация основных средств по степени воздействия на производственную мощность представлена на рисунке 1.

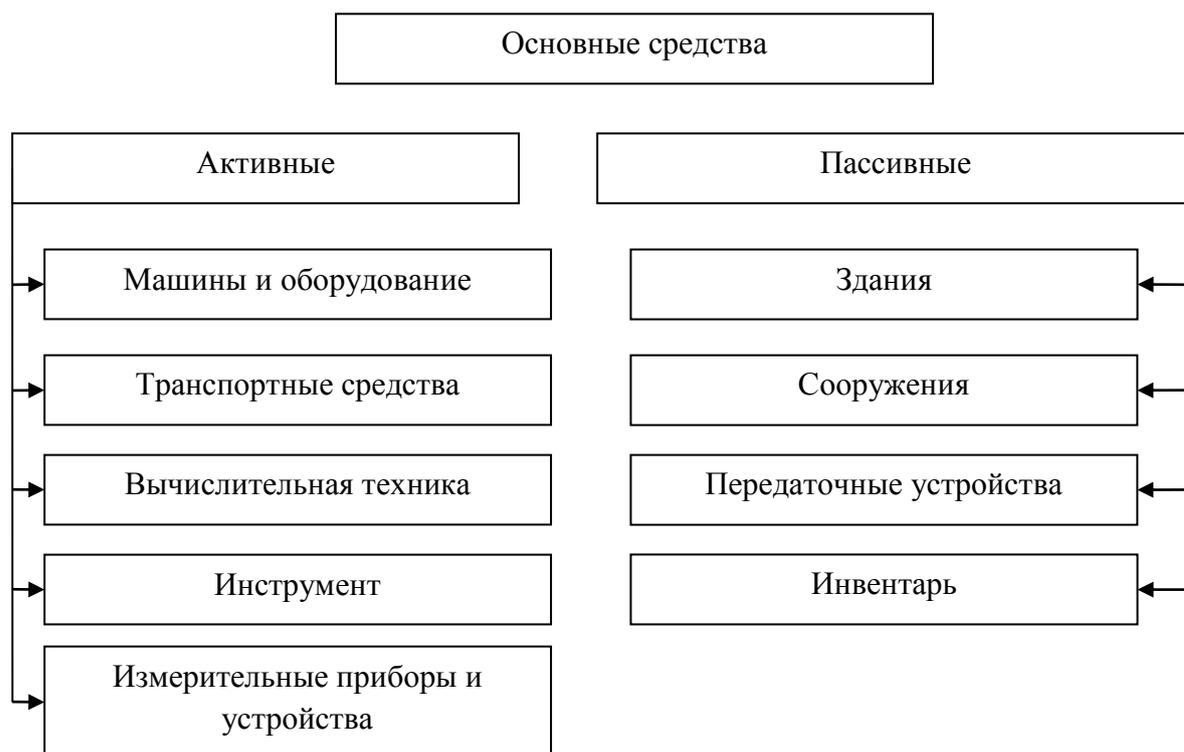


Рисунок 1 - Классификация основных средств по степени воздействия на производственную мощность

«Под активными понимаются основные средства, которые принимают участие в процессе производства продукции. Основные фонды, которые не оказывают непосредственного влияния на объем продукции, относятся к пассивным. Производственная структура основных фондов складывается под влиянием ряда факторов и прежде всего типа, характера производства и обусловленных ими особенностей технологических процессов, характера применяемой техники. Производственная структура основных фондов характеризует соотношение в общей их стоимости отдельных элементов, различающихся по характеру их участия в производственном процессе. В общем виде она отражает соотношение между активной и пассивной частями основных фондов» [24, с. 198].

«Основные средства также можно разделить по функциональному назначению на производственные и непроизводственные. К производственным основным средствам можно отнести те средства, которые

участвуют в процессе производственной деятельности и которые создают благоприятные условия для осуществления этой деятельности. К ним можно отнести оборудование, машины, складские помещения и т.д.» [35, с. 18].

«Что касается непроизводственных основных фондов – они находятся в ведении предприятия, не участвуя при этом в производстве. Непроизводственные основные средства со временем утрачивают свою стоимость, и амортизационные отчисления на них не начисляются. Для содержания таких основных средств используется прибыль предприятия. При ведении бухгалтерского учета и планировании производственные и непроизводственные фонды рассматриваются отдельно, так как это различные сферы экономической составляющей предприятия» [9, с. 67].

«Далее рассмотрим понятие виды оценок основных средств. Оценивать основные средства нужно обычно в таких случаях:

- сделки купли-продажи, обмена объекта основного средства;
- возникновения имущественных споров;
- вычисление размера вклада в уставный капитал;
- оформление кредита под залог имущества;
- процедура банкротства;
- определение величин страховых сумм и выплат и др» [12, с. 200].

«К видам оценок основных средств можно отнести в первую очередь первоначальную, то есть это оценка, по которой приобретены основные средства. Если основное средство получено безвозмездно, то первоначальной стоимостью считается их рыночная стоимость на дату принятия к учету» [37].

«Рыночная стоимость определяется на основании цен на аналогичные продукты, также на уровне цен по данным Федеральной службы государственной статистики или, по экспертной оценке,» [33].

Если основное средство было приобретено за плату, то первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат на приобретение,

сооружение, изготовление этого основного средства, но в нее не включается налог на добавленную стоимость и иные возмещаемые налоги.

«Первоначальную стоимость нужно определять по таким группам основных средств как:

- приобретенные за плату у других организаций, а также изготовленными самостоятельно на предприятии;
- внесенные в качестве вклада в уставный капитал;
- полученные на безвозмездной основе от другой организации или лица;
- приобретенные по договорам, предусматривающим выполнение обязательств не денежными средствами» [30].

«Для того, чтобы погасить стоимость основных средств нужно обязательно делать амортизационные отчисления. Соответственно появляется новое понятие – остаточная стоимость. Остаточной стоимостью признается первоначальная стоимость за вычетом износа.

Первоначальная стоимость также может видоизменяться при переоценке, реконструкции, модернизации, достройке основных средств. Также оценку основных средств можно еще провести по восстановительной стоимости. Она рассчитывается как стоимость воспроизводства основных средств на определенную дату при уровне современных технологий» [28].

«Каждая организация может один раз в год переоценивать группы основных средств по восстановительной стоимости. Это происходит путем индексации первоначальной стоимости либо методом прямой оценки по подтвержденным документально рыночным ценам» [7, с. 110].

«Самой главной разницей между этими двумя способами оценки можно считать то, что при первоначальной оценке стоимость основных средств выражается в ценах на момент приобретения основного средства, тогда как восстановительная стоимость складывается из стоимости воспроизводства на дату переоценки ранее приобретенных основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, которые вносятся в качестве вкладов в уставный капитал, складывается из денежного измерителя этих средств, сумма которого согласовывается учредителями или участниками общества, за исключением случаев по законодательству Российской Федерации. Первоначальной стоимостью основных фондов, полученных экономическим субъектом на условиях договора дарения, считается их рыночная цена на момент постановки на учет в качестве инвестиций во внеоборотные средства. Первоначальной стоимостью объектов, которые получены на основании договоров, предусматривающих оплату натуральными ресурсами, считается сумма активов, которые переданы или подлежат передаче экономическим субъектом. Цена активов, которые переданы или подлежат передаче хозяйствующим субъектом, определяется в соответствии со стоимостью, по которой в схожих условиях экономический субъект рассчитывает цену соответствующих активов» [11, с.116].

«Основные средства являются материально-технической базой производства; от их структуры, степени использования и воздействия на предмет труда зависят производственная мощность, уровень технической вооруженности и производительности труда на предприятии и, следовательно, конкурентоспособность предприятия» [1, с. 354].

«Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства». Вообще он вступил в силу с 1 января 2022 года. Однако организация может принять решение о его применении до указанного срока, то есть и с 2021 года.

По сравнению с действующим ПБУ 6/01(который утратил силу с 01.01.2022) новый Стандарт как вводит много новых понятий, так и дает организации большую свободу действий в той или иной ситуации.

Организация, которая работает на Федеральном стандарте бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», будет самостоятельно

определять лимит стоимости, выше которого актив признается основным средством, а ниже — оборотным активом (инструментом, хозяйственным инвентарём и т. п.) (п. 5 ФСБУ 6/2020)» [1, с. 354].

«Какое экономически обоснованное решение примет по этому вопросу руководство организации, такое и будет правильным. И никто не вправе будет заявить, что оно (это решение) неверное. И, исходя из принятого руководством решения, возможны следующие варианты. Первый. Решено установить лимит стоимости основных средств в сумме, равной 100 тыс. руб. Таким образом, по активам, приобретенным после начала применения ФСБУ 6/2020, исчезнет разница между их отражением в регистрах бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли. И бухгалтеру не нужно будет возиться с начислением отложенных налоговых обязательств, а затем с их погашением при приобретении различного инвентаря, инструментов, и других, относительно недорогих активов стоимостью от сорока до ста тысяч рублей. И даже если наши законодатели через год, или там через два, опять повысят лимит стоимости основных средств для целей налогообложения прибыли, никто не может запретить организации самостоятельно сделать тоже самое» [6, с. 412].

«Для организаций малого и среднего бизнеса, это, возможно, оптимальный выход. Но при этом следует учесть, что балансовая (в девичестве — остаточная) стоимость основных средств ниже нового установленного лимита должна быть списана в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль (п. 49 ФСБУ 6/2020). По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные, по отраслевому признаку — на основные средства промышленности, сельского хозяйства, торговли, строительства, транспорта, связи, жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, культуры и т.д. Второй. Руководство организации принимает решение оставить для новых основных средств тот же самый лимит — 40 тыс. руб., или, допустим, увеличить его до 60-ти, или там, до 80-ти тыс. руб. Возможно, что это решение для данной

конкретной организации экономически целесообразно по целому ряду причин» [6, с. 425].

## **1.2 Нормативно-правовое регулирования бухгалтерского учета и аудита основных средств**

«Одним из важных пунктов в бухгалтерском учете является нормативно- правовое регулирование. Нормативно-правовое регулирование основных средств – документы, установленные законодательством, которые регулируют приобретение, выбытие, эксплуатацию и любые другие действия, связанные с основными средствами.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета имеет четыре уровня:

- первый уровень (федеральные законы, указы президента, постановления правительства РФ, регулирующие постановку учета);
- второй уровень (национальные стандарты бухгалтерского учета);
- третий уровень (указания или инструкции ведения бухгалтерского учета, утвержденные федеральными органами);
- четвертый уровень (документы организации, которые разработаны с учетом специфики предприятия, утвержденные руководителем)» [10, с. 3].

«Самым главным законом Российской Федерации является Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Его первостепенная цель – установление единых требований к бухгалтерскому учету, бухгалтерской отчетности, а также создание механизма, который регулировал бы весь бухгалтерский учет» [37].

«Весь бухгалтерский учет построен и регулируется на допущениях – базовых условий, которые создаются организацией при постановке учета:

- непрерывность деятельности (предприятие планирует продолжать свою деятельность в будущем, у него отсутствуют предпосылки к ликвидации и сокращению деятельности);

- временная определенность фактов хозяйственной деятельности (факты деятельности должны относиться к тому отчетному периоду, в котором они имели место быть);
- имущественная обособленность (имущество предприятия и обязательства учитываются обособленно от имущества собственников или других организаций, даже если это группа компаний);
- последовательность применения учетной политики на предприятии (учетная политика, выбранная изначально, должна применяться от одного отчетного периода к другому)» [8, с. 124].

«Также есть основные требования к ведению бухгалтерского учета, которые отражены в действующем законодательстве, а именно в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»:

- полнота (полное отражение в бухгалтерском учете всех операций организации);
- своевременность (своевременное отражение всех фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете);
- осмотрительность (организация должна быть готова также и к учету убытков, нежели к учету доходов);
- приоритет содержания перед формой (отражение в учете операций, исходя из экономического содержания, а не только из правовой формы);
- непротиворечивость (данные бухгалтерского учета не должны противоречить друг другу);
- рациональность (ведение бухгалтерского учета должно быть рациональным и экономным, обязательно нужно основываться на величину предприятия)» [29].

«В федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» для регулирования в области бухгалтерского учета выделены такие документы как:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта» [37].

«В методических указаниях прописаны правила проведения инвентаризации, правила составления сличительных ведомостей, правила и порядок регулирования излишек и недостат при проведении инвентаризации и правила оформления результатов проведенной инвентаризации» [19].

«Что касается положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», то оно устанавливает особый порядок правил в бухгалтерском учете при формировании информации об основных средствах, а именно:

- дает первоначальную оценку основным средствам (первоначальная стоимость, переоценка, дооценка, фактические затраты на приобретение основных средств, а также выбытие и реорганизация основных средств);
- определяет, какой объект на предприятии можно принять в качестве объекта основных средств, а какой нельзя;
- определяет порядок и правила начисления амортизации основных средств;
- определяет основные требования к раскрытию информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности» [38].

«Регулироваться бухгалтерский учет нормативно-правовыми документами должен в любой организации, так как главная задача предприятия – необходимость правильного осуществления бухгалтерского учета для получения достоверной и полной информации, вследствие которой можно сделать полный анализ всей экономической деятельности предприятия» [27].

«На современном этапе развития организаций можно руководствоваться не только отечественными государственными стандартами, а также использовать рекомендации и нормы, которые будут

понятны не только в России, а во всем мире. Это возможно при применении Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО). Эти стандарты сформированы на основе международной практики ведения бухгалтерского учета и также составления отчетности» [36, с. 218].

«Актуально вести бухгалтерский учет по МСФО также и потому, что многие компании кредитуются не только в российских компаниях, а также и за рубежом, и при учете по МСФО гораздо удобнее работать с поставщиками, покупателями и зарубежными инвесторами. В настоящее время для бизнеса очень важно не ограничиваться инвестициями внутри страны, а выходить на международный рынок и это требует ведение бухгалтерского учета и отчетности не только по российским стандартам, но также и по международным. При такой направленности организации можно гарантировать расширение экономической деятельности на долгосрочную перспективу» [2, с. 204].

«Учет основных средств по многим причинам представляет собой один из самых сложных участков ведения бухгалтерского учета. Он ведется по каждой отдельной единице бухгалтерского учета. Основные средства также принимают последующее участие при формировании общего финансового результата на протяжении длительного времени и занимают самую крупную графу активов на предприятии» [32].

«В соответствии со стандартом по МСФО IAS 16 п. 6 «Основные средства» основное средство – это материальный актив, у которого срок полезного использования превышает один период и назначение которого – участие в производстве и поставке товаров и услуг, приобретенное для целей предоставления его в аренду либо для управленческих нужд. Согласно российским стандартам ведения бухгалтерского учета термин основные средства в ФСБУ 6/2020 не рассматривается, но указаны основные критерии объекта, для принятия его в качестве основного средства, это:

- актив приобретен для нужд организации и будет задействован в деятельности компании;

- использование актива планируется более чем 12 месяцев;
- организация приобрела актив не для перепродажи;
- данный объект способен приносить экономическую выгоду» [22, с. 38].

«Как мы можем видеть и российские, и международные стандарты признают подтверждение расходов документами в качестве главного принципа учета. Но самая главная проблема в том, что есть большие разногласия в плане самого учета основных средств. Что касается МСФО, экономическая выгода там трактуется в зависимости от личного суждения бухгалтера и его профессионализма. Экономическая выгода рассматривается как командный дух, имидж предприятия, лояльное отношение сотрудников и т.д. Однако не могут быть включены в состав основных средств такие объекты как: имеющие отношение к культурно-социальной сфере, которые не участвуют в производственном процессе и в поставке товаров, услуг, либо других нужд предприятия в соответствии с МСФО» [15, с. 54].

«Также важные отличия идут по размеру стоимости объекта основного средства к принятию в учете. Выше этих расходов учитывается объект в качестве основного средства, если расходы ниже, то они списываются единовременно в момент ввода в эксплуатацию объекта. Если рассматривать МСФО, то предприятие само устанавливает величину порога капитализации и соответственно закрепляет эти данные в учетной политике. Что касается российских стандартов, то у нас основные средства, не превышающие 40 000 рублей, разрешено списывать единовременно в составе расходов предприятия» [20, с. 364].

«В соответствии с международными стандартами основные средства принимаются к учету по справедливой стоимости. Справедливая стоимость определяется путем переоценки основного средства, также организация обязана переоценить все основные средства, находящиеся в одной группе. Групп основных средств в МСФО девять. Соответственно на балансе все

основные средства должны быть отражены по справедливой стоимости» [18, с. 50].

«Таким образом, любая организация, которая захочет перейти на МСФО в обязательном порядке переоценивает все основные средства по справедливой стоимости, что также дополнительно ведет к затратам. Следовательно, руководители предприятия обычно задают вопрос, так ли уж важен переход на МСФО. Ответить на него можно таким образом: чем больше имущества находится на балансе организации, тем менее выгодным и затратным с финансовой стороны становится учет по МСФО» [4, с. 114].

«Также рассмотрим понятие «амортизации». И по российским, и по международным стандартам трактуется оно очень похоже. Амортизация – систематическое распределение стоимости объекта основных средств по всему сроку его использования. Рассматривая ФСБУ 6/2020, делаем вывод, что амортизация не начисляется на объекты, которые спустя время не меняют свои характеристики и потребительные свойства. К этим объектам относятся земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и прочее» [4]. В процессе работы основные фонды предприятия устаревают. Наступает духовный и физический упадок. Амортизация – это потеря стоимости зданий, сооружений, машин, машин и другого оборудования в связи с научно-техническим прогрессом и повышением производительности труда. Физический износ возникает в результате активной эксплуатации оборудования, а также под действием сил природы (коррозия металла). Стоимость основных средств предприятия возмещается за счет амортизационных отчислений (стоимость основных средств для выполнения работ, производства товаров, услуг). Если уменьшить сумму амортизации за весь срок службы объекта от первоначальной стоимости, получим оставшуюся стоимость.

### **1.3. Методические основы бухгалтерского учета и аудита основных средств**

Российские стандарты ведения бухгалтерского учета предполагают такие способы начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально выполненного объема продукции;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Выбранный метод начисления амортизации применяется ко всей группе однородных основных средств в течение всего срока полезного использования [14].

Купленные ОС компания должна оприходовать по первоначальной стоимости. При ее формировании учтите расходы на приобретение и монтаж, скидки от поставщиков, плату за отсрочку/рассрочку, оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и т. д.

По новым правилам бухгалтерии, учет основных средств, приобретенных по договору купли-продажи или поставки, зависит от размера первоначальной стоимости. Ее следует сравнить с лимитов стоимости ОС, установленной в организации. Данный лимит компания определяет самостоятельно с учетом критерия существенности [13].

Если первоначальная стоимость основного средства не превышает лимит, установленный в организации, то спишите его стоимость в расходы.

Если же первоначальная стоимость актива равна или превышает лимит стоимости ОС, установленный в организации, то его относят на счет 01 "Основные средства".

Покупку основного средства в 2022 году необходимо оформить документально.

Затраты по приобретению основного средства отражайте на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» или счете 07 «Оборудование к установке» по правилам ФСБУ 26/2020.

В учете основных средств делаются следующие проводки (таблица 1).

Таблица 1 - Учет основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
К учету принята стоимость актива, купленного за отдельную плату, которое компания планирует учесть, как ОС	08 (07)	60 (76)
Приняты к учету затраты компании на приобретение имущества, которое компания планирует учесть, как ОС, а также издержки на доведение объекта до пригодности к использованию	08 (07)	23 (26,70,76)
Отражен НДС по цене актива и затратам на доведение его до пригодности к использованию	19	60 (76)
Принято к учету и введено в эксплуатацию ОС по первоначальной стоимости (учет использования основных средств проводите на момент, когда объект пригоден к эксплуатации и находится по месту своего местоположения п. 18 ФСБУ 26/2020)	01 (03) субсчет «ОС в эксплуатации»	08 (070)
Отражено начисление амортизации по ОС, используемому при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) или в торговой деятельности компании	20 (23, 25, 44...)	02
Произведены амортизационные отчисления по ОС, которое использовалось при создании (модернизации, реконструкции) другого внеоборотного актива	08	02
Начислена амортизация по ОС, используемому в прочих видах деятельности организации	91-2	02

Не смотря на существенные перемены в бухучете, порядок списания основных средств и проводки для отражения данных операций остались прежними. Основные причины списания основных средств, согласно ст. 40 ФСБУ 6/2020.

Унифицированные формы документов, которые обязательны при оформлении списания основных средств в 2022 году, законодательством не предусмотрены.

Организации вправе разработать собственные бланки, либо использовать стандартизированные шаблоны, регламентированные

Постановлением Госкомстата от 21.01.2003 № 7 С учета снимается полностью амортизированный объект, от использования которого не ожидается никаких экономических выгод.

В бухучете делаются стандартные проводки (таблица 2).

Таблица 2 – Отражение списания основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости ОС	01 субсчет «Выбытие ОС»	01
Списана накопленная амортизация по объекту ОС	02	02 субсчет «Выбытие ОС»
Списана сумма обесценения	02 субсчет «обесценение ОС»	01 субсчет «Выбытие ОС»
Признаны затраты на демонтаж	96	60, 70, 69, 10
Признаны затраты на демонтаж, если ранее создавалось оценочное обязательство	91-2	60, 70, 69, 10
Отражено списание прочих затрат при выбытии ОС	91-2	01 субсчет «Выбытие ОС»

«Что касается МСФО, то там тоже несколько методов начисления амортизации:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства продукции» [17, с. 654].

«Как мы можем видеть, в МСФО нет метода: списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Организация, придерживающаяся стандартов МСФО, использует метод, который точнее всего подходит для группы основных средств и отражает предполагаемую структуру потребления будущих финансовых выгод, заключенных в активе» [26].

Методы амортизации основных средств на предприятии необходимо применять последовательно от одного периода к следующему.

«Главным различием в начислении амортизации между МСФО и российскими стандартами является сам учет амортизационных отчислений.

Согласно МСФО, амортизация высчитывается с учетом ликвидационной стоимости объекта основного средства. Российский бухгалтерский учет принимает за базу для расчета амортизации реальную стоимость приобретения основных средств» [31].

«Также МСФО 16 предполагает, что промежуток полезного использования основных средств и метод начисления амортизации могут быть со временем пересмотрены и изменены при необходимости. Если все-таки происходит изменение, то ранее отнесенные на издержки суммы амортизации менять не нужно. Что касается российских стандартов, в ПБУ 6/01 сказано, что выбранный способ начисления амортизации используется на протяжении всего срока полезного использования и изменить его практически невозможно, в теории он крайне редко может быть пересмотрен. Если предприятие вдруг решает, что амортизация все это время начислялась неверно и срок полезного использования был неправильно определен, то исправления должны быть отражены во всех предыдущих периодах» [16, с. 118].

«Основное отличие между МСФО и российскими стандартами также заключается в том, что при построении учета и отчетности конечные цели назначения финансовой отчетности могут не совпадать. По российским стандартам отчетность направлена на достоверное отражение имущественных отношений и показывает положение предприятия с юридической точки зрения» [31].

«Что касается МСФО, то там отчетность не направлена на отражение юридической стороны действий, а больше направлена на экономическое содержание. Отчетность МСФО больше подлежит анализу инвесторами и прочими предприятиями.

Следовательно, указанные пользователи отчетности имеют разные интересы и потребности в отчетности, в связи с этим принципы формирования финансовой отчетности также имеют некоторые различия. Сейчас проходит эра глобализации и соответственно компании, которые

используют только российские стандарты ведения бухгалтерского учета, попадают в проблемные ситуации, связанные с сотрудничеством с международными инвесторами, иностранными партнерами. Происходит все это из-за того, что российская бухгалтерская отчетность не соответствует международной отчетности» [25].

«Поэтому главная задача сейчас стоит в сближении российских стандартов с международными, так как впоследствии это укрепит международные связи. Для того чтобы произвести сближение, нужно опираться на изучение отечественной и иностранной литературы, а также поэтапно вводить принципы МСФО (IAS 16). После введения новых мер, можно будет повысить качество бухгалтерского учета и отчетности, в частности бухгалтерского учета основных средств, а также их эффективного использования в современных условиях. При соблюдении этих мер произойдет колоссальное привлечение иностранных инвесторов, что поможет продвинуть отечественные предприятия и продукцию на мировую арену» [20, с.302].

Сейчас люди живут в мире новых машин и машин, и автоматизация постепенно затрагивает все отрасли, заменяя человека машинным трудом, и профессию бухгалтера тоже хотят заменить машинами и искоренить их.

Далее мы рассмотрим, что для этого сделано в России и что может произойти и реально ли убрать бухгалтеров. «Цифровая экономика – это экономическая деятельность, в которой основным фактором производства являются цифровые данные, обработка больших объемов и использование результатов их анализа по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяет значительно повысить эффективность различных видов производства. технологии, оборудование, хранение, продажа, поставка товаров и услуг.

Иными словами, цифровая экономика – это деятельность, непосредственно связанная с развитием цифровых компьютерных

технологий, к которым относятся онлайн-сервисы, электронные платежи, онлайн-торговля и так далее» [22, с. 116].

«У цифровой экономики есть много плюсов: снижение издержек производства, рост производительности, повышение конкурентоспособности. Но также присутствуют и минусы, такие как:

- риск киберугроз, связанный с проблемой защиты персональных данных (частично проблема мошенничества может решаться внедрением так называемой цифровой грамотности);
- «цифровое рабство» (использование данных о миллионах людей для управления их поведением);
- рост безработицы на рынке труда, поскольку будет возрастать риск исчезновения некоторых профессий и даже отраслей, но скорее всего такое еще долго не случится» [22, с. 118].

Бухгалтерская роботизация — это замена человеческого труда машинами и приложениями, и в России пока рано говорить о роботизации бухгалтерского учета и полной упразднении бухгалтерской профессии. Да, конечно, прогресс есть, но есть много нюансов, которые математики могут упускать из виду при разработке программ, так как учет и особенно учет основных средств должен вести человек, знающий методику учета, хорошо и прекрасно об этом знают, чего, к сожалению, на данном этапе программы они дать нам не могут. Они не могут мыслить логически и решать сложные проблемы.

Конечно, каждому предпринимателю хочется сменить бухгалтера, они не платят каждый раз, не ходят на больничные, и человеческий фактор роли не играет, но в ближайшее время, я думаю, это невозможно.

Первая причина – постоянная смена стандартов учета, а значит, все эти программы и настройки роботов нужно обновлять чуть ли не каждую неделю, а это очень трудоемкий процесс и вероятность обновления многих программ и систем очень мала, соответственно получается, что количество

ошибок увеличивается. Также новые стандарты требуют профессионального учета и, к сожалению, устройство с этим не справляется.

Вторая причина того, что этого не произойдет в ближайшее время, заключается в том, что уровень бухгалтерской робототехники в настоящее время на данном этапе очень низок: достижения в этой области позволят лишь распознать отсканированные первичные документы и сложить их в папки для дальнейшей обработки бухгалтером, т. е. фактически достигнут прогресс только до уровня помощника профессионального бухгалтера.

В дополнение к причинам, упомянутым выше, есть еще один аргумент в пользу того, чтобы не верить в общую бухгалтерскую робототехнику. «Серьезные исследования, основанные на глубоком анализе рынка труда, не предсказывают сокращения численности бухгалтеров в ближайшее время. Например, Бюро трудовой статистики Министерства труда США публикует раз в два года руководство по профориентации, в котором описывается абсолютный и относительный рост занятости по 325 профессиям в 25 секторах экономики в течение следующих 10 лет.

Последнее такое исследование было опубликовано в прошлом году. Ожидается, что профессия бухгалтера вырастет на 10%, что является одним из самых высоких показателей среди финансовых и деловых профессий. Однако этот прогноз относится только к квалифицированным специалистам. Для обычных бухгалтеров, выполняющих обычные операции, перспективы не такие радужные» [43]. Предполагается, что их количество уменьшится – только за счет автоматизации первичных учетных процессов.

Теперь давайте посмотрим, как роботизация повлияла на сферу учета основных средств и какие инновации есть в этой области.

«Основные средства - часть имущества, используемого в качестве средства труда при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг либо для управления организацией более 12 месяцев или нормального срока эксплуатации, если более 12 месяцев.

К основным фондам предприятия относятся следующие виды: здания, сооружения, машины и энергетическое оборудование, приборы измерения и контроля, компьютеры, транспортные средства, инструменты, производственное оборудование и приспособления, многолетние саженцы и другие основные средства.

Срок полезного использования основных средств – это период, в течение которого использование основных средств предприятия должно приносить доход организации или служить целям ее деятельности» [43]. В процессе работы основные фонды предприятия устаревают. Наступает духовный и физический упадок. Амортизация – это потеря стоимости зданий, сооружений, машин, машин и другого оборудования в связи с научно-техническим прогрессом и повышением производительности труда. Физический износ возникает в результате активной эксплуатации оборудования, а также под действием сил природы (коррозия металла).

Стоимость основных средств предприятия возмещается за счет амортизационных отчислений (стоимость основных средств для выполнения работ, производства товаров, услуг). Если уменьшить сумму амортизации за весь срок службы объекта от первоначальной стоимости, вы получите оставшуюся стоимость. Амортизация основных средств может производиться следующими способами: в письменной форме, уменьшая баланс, исходя из общего количества лет использования и списывая его стоимость пропорционально объему продукции (работает).

Исходя из этого, можно предположить ситуации, когда машина не справляется с правильным отражением учета основных средств. Предположим, что основные средства мы получили, автомобиль не справляется с соответствующей оценкой и затратами на принятие к учету, здесь обязательно нужен специалист, который сможет дать правильную оценку и показать правильный срок амортизации, правильно принять основные средства для целей бухгалтерского учета.

Так же при проведении инвентаризации машина может только подсчитать количество объектов, представленных в программе, но по факту без человека не обойтись, бухгалтер должен произвести оценку и пересчет основных средств и внести в программу, изменить любой Критерии, если необходимо.

Либо какая-то нестандартная, сложная ситуация с допуском, владение основными средствами, особый индивидуальный подход и отличное знание методологии бухгалтерского учета, программа-робот этого не чувствует и делает все в углеродном варианте, а опытный бухгалтер всегда анализирует. Они описывают каждую ситуацию отдельно и объясняют свои действия по-разному, в зависимости от каждой ситуации.

Сейчас можно увидеть множество новых приложений и бухгалтерских программ, которые точно облегчат жизнь, но о полной роботизации учета говорить пока рано, вернее, говорить об этом не приходится, потому что в любом случае все эти программы должен возглавлять знающий специалист, чтобы контролировать и контролировать их. Так что бухгалтерская профессия не обязательно исчезает, она, конечно, со временем меняется, но в любом случае люди стоят во главе этой системы и постоянно следят за ней, потому что невозможно уделить свое внимание устройству. Отличный и грамотный главный бухгалтер, который в данном случае способствует легальному снижению налогов, выбирает наиболее эффективный метод начисления амортизации и принимает правильное решение по ведению прибыльного и законного учета. Машина, к сожалению, этого не может, но делает все по стандарту, и владельцы бизнеса сильно страдают по сравнению с грамотным бухгалтером [17, с. 223].

На сегодняшний день экономика развивается таким образом, что конкуренция все больше сказывается на деятельности субъектов хозяйственной деятельности, в независимости от формы собственности. На сегодняшний день отмечается повышение ответственности предприятий, а также и самостоятельности к тому, чтобы максимально рационально

применять и учитывать основные средства, в результате чего осуществляется максимально эффективная хозяйственная деятельность.

Для основных средств характерно выступать в качестве одного из ключевых элементов создания ресурсов экономического субъекта. Основной отличительной чертой основных средств является их многократное использование в хозяйственной деятельности, то, что первоначальные характеристики остаются неизменными в течение длительного времени. Когда осуществляется производственная деятельность, а также, когда воздействуют внешние факторы, осуществляется закономерная потеря свойств, в результате чего они переводят свои потребительские характеристики в исходное значение при первоначальной оценке методом амортизации в течение определенного периода. Для основных средств предусматривается их огромная роль в том, чтобы реализовать хозяйственную деятельность, так как – это по большей части материальная производственная база, необходимая для формирования технического обеспечения субъекта экономической деятельности.

«До того, как проводить непосредственную проверку ОС, в компании должна быть разработана специальная методика ее проведения. При этом для начала необходимо учитывать некоторые аспекты:

- организацию контроля присутствия, а также целостности ОС;
- рациональность и точность при отнесении объектов к категории ОС;
- достоверность оценки в бухучете;
- правильность составления документов, а также ведения операций учета по прибытию и выбытию ОС;
- правильность расчетов по начислению и отображению мероприятий по амортизации и исправлению неисправностей ОС;
- детальность отражения сведений об активах, а также их перемещении в бухгалтерской отчетности» [23].

Итак, были рассмотрены теоретические и методические основы бухгалтерского учета и аудита основных средств и затронута актуальная тема роботизации бухгалтерского учета.

Этапы проведения аудита основных средств представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Этапы проведения аудита основных средств

Этапы аудита ОС	Что включает в себя этап
1	2
1 этап: Подготовительный	Собирается необходимая информация о компании.
2 этап: Разработка плана программы аудита	Аудитор составляет график аудита и выбирает специалистов, которые должны провести аудит. Документы, подготовленные на этапе начального планирования, не являются окончательными, их необходимо дорабатывать.
3 этап: Проверка	Данный этап, на котором необходимая информация собирается, а затем анализируется. Обычно испытание проводят в следующей последовательности: <ul style="list-style-type: none"> <li>- перерасчет;</li> <li>- осмотр;</li> <li>- опрос;</li> <li>- проверить информацию в документах;</li> <li>- оценка показателей.</li> </ul>
4 этап: Составление рекомендаций и заключения	После подтверждения всей информации аудитор делает письменное заключение. Заключение может быть полностью положительным, то есть, когда не обнаружено и не изменено никаких конфликтующих факторов. Если аудитор не располагает достаточной информацией для подготовки заключения, он вправе отказаться от представления своего заключения.

В результате очень простых операций могут возникать ошибки. Особенно когда речь идет о нестандартных ситуациях. В ходе проверки

специалисты могут выявить некоторые недостатки или неточности.

«Например:

- неправильное определение первоначальной стоимости имущества, полученного по договору аренды;
- нерациональная конфигурация основных средств;
- отнесение затрат на реконструкцию или реновацию на затраты на ремонт;
- игнорирование срока возмещения НДС, связанного с приобретением основных средств» [4];
- неверный учет операций при безвозмездном получении активов, а также их передаче.

Таким образом, с помощью аудита основных средств предприятие может проверить полноту и достоверность отражения операций с основными средствами в бухгалтерском учете. Кроме того, по требованию проверяемого субъекта в ходе проверки может быть проведен анализ эффективности основных средств.

## Глава 2 Организация бухгалтерского учета в АО "Рифар"

### 2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

«АО "Рифар" ИНН 5604009196 ОГРН 1025600684240 зарегистрировано 11.12.2002 по юридическому адресу 462630, Оренбургская область, г. Гай, Технологический пр-д, д.18. Статус организации: действующая. Руководителем является генеральный директор Пеньков Александр Сергеевич (ИНН 561605631245). Размер уставного капитала - 11 850 000 рублей. Основной вид деятельности – производство радиаторов» [5].

В таблице 4 представим основные данные по АО "Рифар".

Таблица 4 - Основные данные по АО "Рифар"

Полное наименование юридического лица	АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "РИФАР"
ИНН	5604009196
КПП	560401001
Код по ОКПО	41807387
Форма собственности (по ОКФС)	16
Организационно-правовая форма (по ОКОПФ)	12267
Вид экономической деятельности по ОКВЭД 2	25.21.1
Местонахождение (адрес)	462630, Оренбургская обл, г Гай, проезд Технологический, 18
Единица измерения	Тыс. руб.
Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту	Да
Наименование аудиторской организации/ФИО индивидуального аудитора	ООО "Независимая аудиторская фирма "Аудитинком"
ИНН	5610012905
ОГРН/ОГРНИП	1025601018376

Организационная структура управления АО "Рифар" представлена на рисунке 2» [6]. «Организационная структура компании является линейно-функциональной, директору подчиняются бухгалтер, отдел маркетинга,

отдел снабжения и сбыта, финансовый отдел, зам. директора по производству и вспомогательный персонал. Зам директора по производству подчиняются производственный, упаковочный цеха и отдел обслуживания производства» [7].

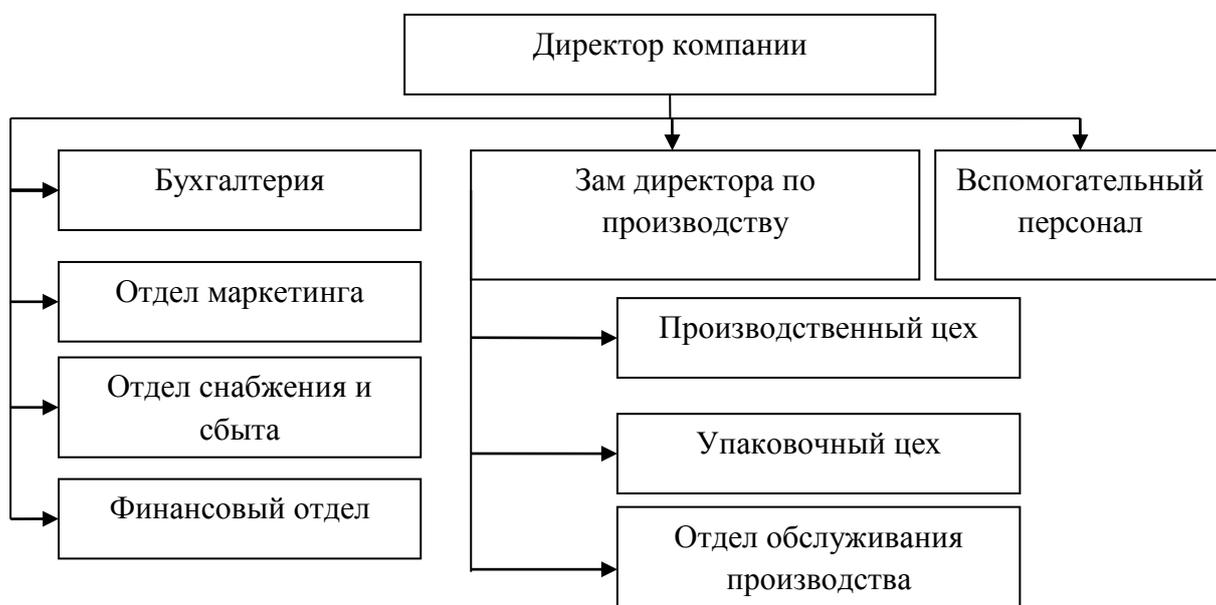


Рисунок 1 - Организационная структура управления АО "Рифар"

Мировой рынок радиаторов отопления, включая рынок алюминиевых радиаторов и рынок биметаллических радиаторов, показал существенное изменение продаж в 3 квартале 2021 года к 2020 году.



Рисунок 2 - Динамика продаж на мировом рынке радиаторов отопления, в том числе рынке алюминиевых радиаторов и рынке биметаллических радиаторов в 2019 - 2021 гг.

Мы рассчитываем это изменение по сравнению со 2 кварталом 2021 года + 14,38%. Но дело не в этом. Если в 4 квартале 2019 года объем продаж на рынке радиаторов отопления, включая рынок алюминиевых радиаторов и рынок биметаллических радиаторов, по нашим расчетам составил 818 854 тыс. долл., то уже в 3 квартале 2021 года мы рассчитали 909 003 тысячи долларов, что говорит о полноте изменений рынка. При этом стало ясно, что индекс продаж во 2 квартале 2020 года в период с 2020 по 2021 год достиг рекордно низкого уровня.

Сравнение 9 месяцев 2020 года и того же периода 2021 года более наглядно с точки зрения понимания прогнозируемых в 2021 году изменений на рынке радиаторов отопления, включая рынок алюминиевых радиаторов и рынок биметаллических радиаторов. За 9 месяцев 2021 года по сравнению с аналогичным периодом 2020 года мы оцениваем изменение продаж на рынке радиаторов отопления, включая рынок алюминиевых радиаторов и рынок биметаллических радиаторов +29,46% до уровня 2 463 704 тыс. долларов.

Далее рассмотрим динамику продаж биметаллических радиаторов АО "Рифар" с его главным конкурентом ООО "Оренбургский радиатор".

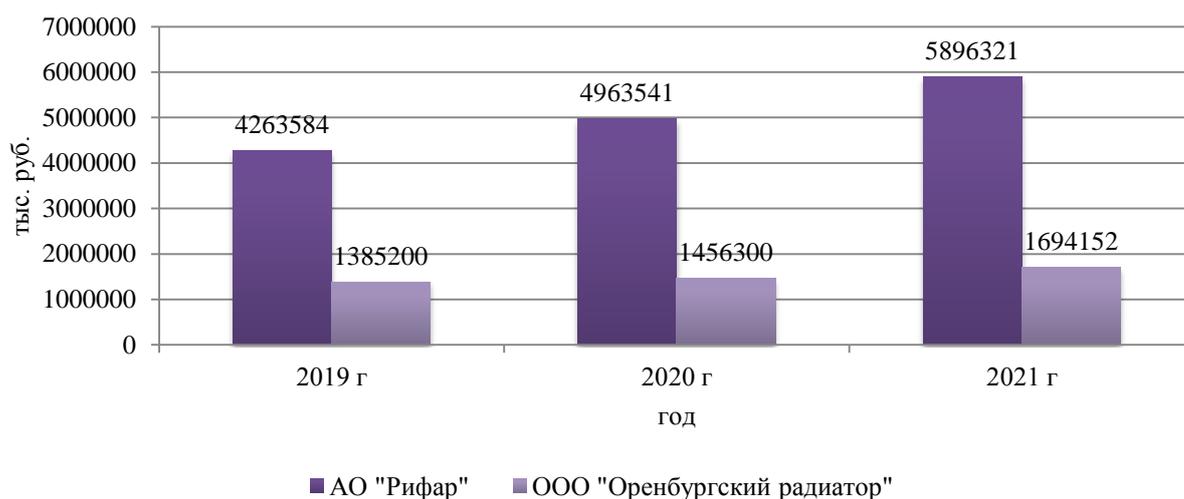


Рисунок 3 - Динамика продаж биметаллических радиаторов АО "Рифар" с его главным конкурентом ООО "Оренбургский радиатор" за 2019-2021 гг.

Из рисунка 3 видно, что ООО "Оренбургские радиаторы" уступает АО "Рифар" в процентном соотношении по продажам радиаторов. В АО "Рифар" реализовано радиаторов в 2019 году на сумму 4263584 тыс. руб., а в у ООО "Оренбургский радиатор" на сумму 1385200 тыс. руб. В 2021 году АО "Рифар" реализовано радиаторов на сумму 58996321 тыс. руб., а в у ООО "Оренбургский радиатор" было реализовано радиаторов на сумму 1694152 тыс. руб.

Далее рассмотрим основные экономические показатели АО "Рифар" за 2019-2021 гг. в таблице 5.

Таблица 5 - Экономические показатели АО "Рифар" за 2019-2021 гг., тыс. руб.

Наименование	2019 г.	2020 г.	2021 г.	Абсолютное отклонение 2021 г. от 2019 г.	Темп прироста 2021 г. к 2019 г., %
Выручка от реализации	4855518	5059478	6556789	1701271	35,0
Расходы по обычной деятельности	3487196	3523989	4476414	989218	28,4
Валовая прибыль	1368322	1535489	2080375	712053	52,0
Коммерческие расходы	92544	88510	101706	9162	9,9
Управленческие расходы	122726	243767	293300	170574	138,9
Прибыль от продаж	1153052	1203212	1685339	532287	46,2
Проценты к получению	2686	8824	5322	2636	98,1
Проценты к уплате	39322	36626	34011	-5311	-13,5
Прочие доходы	11708	47592	102563	90855	776,0
Прочие расходы	26317	119637	97655	71338	271,1
Прибыль до налогообложения	1101807	1103365	1661558	559751	50,8
Налог на прибыль	221800	242269	328162	106362	48,0
Чистая прибыль	880007	861096	1333396	453389	51,5

На рисунке 4 представим динамику основных экономических показателей АО "Рифар" за 2019-2021 гг» [8].



Рисунок 4 - Динамика основных экономических показателей АО "Рифар" за 2019-2021 гг.

Из рисунка 4 видно, что происходит рост выручки в АО "Рифар" в 2021 году по сравнению с 2019 годом на 1701271 тыс. руб. или 35,0%, Себестоимость выросла в 2021 году по сравнению с 2019 годом на 989218 тыс. руб. или 28,4%. Чистая прибыль АО "Рифар" выросла в 2021 году по сравнению с 2019 годом на 453389 тыс. руб. или 51,5%.

Анализ бухгалтерского баланса АО "Рифар" в 2019–2021 гг. представлен в таблице 6.

Таблица 6 - Показатели бухгалтерского баланса АО "Рифар" в 2019–2021 гг., тыс. руб.

Наименование показателя	2019 г.	2020 г.	2021 г.	Абсолютное отклонение 2021 г. от 2019 г.	Темп прироста 2021 г. к 2019 г., %
1	2	3	4	5	6
Внеоборотные активы	1157010	1316165	1704074	547064	47,3
Оборотные активы	2465951	2529562	3652466	1186515	48,1
Актив	3622961	3845727	5356540	1733579	47,8
Капитал и резервы	2914023	3194469	4042810	1128787	38,7

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6
Долгосрчные обязательства	362862	388715	808715	445853	122,9
Краткосрчные обязательства	346076	262543	505015	158939	45,9
Пассив	3622961	3845727	5356540	1733579	47,8

На рисунке 5 представим динамику активов АО "Рифар" в 2019–2021 гг.



Рисунок 5 - Динамика активов АО "Рифар" в 2019–2021 гг.

Из рисунка 5 следует, что внеоборотные активы АО "Рифар" выросли в 2021 году по сравнению с 2019 годом со 1157010 тыс. руб. до 1704074 тыс. руб., увеличение произошло на 547064 тыс. руб. или 47,3%.

Оборотные активы АО "Рифар" выросли в 2021 году по сравнению с 2019 годом со 2465951 тыс. руб. до 3652466 тыс. руб., увеличение произошло на 1186515 тыс. руб. или 48,1%.

На рисунке 6 представим динамику пассивов АО "Рифар" в 2019–2021 гг.

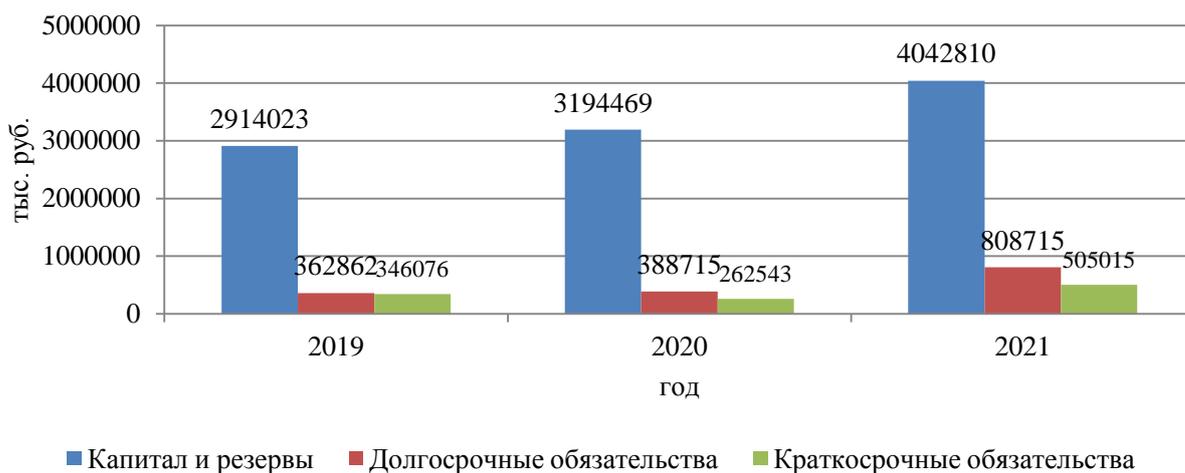


Рисунок 6 - Динамика пассивов АО "Рифар" в 2019–2021 гг.

«Из рисунка 6 следует, что капитал и резервы АО "Рифар" выросли в 2021 году по сравнению с 2019 годом со 2914023 тыс. руб. до 4042810 тыс. руб., увеличение произошло на 1128787 тыс. руб. или 38,7 %.

Долгосрочные обязательства АО "Рифар" выросли в 2021 году по сравнению с 2019 годом со 362863 тыс. руб. до 808715 тыс. руб., увеличение произошло на 445853 тыс. руб. или 122,9%.

Оценка рентабельности АО "Рифар" на 2019–2021 годы представлены в таблице 7» [8].

Таблица 7 - Показатели рентабельности АО "Рифар" за 2019–2021 гг.

Наименование показателя	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Рентабельность продаж (R продаж)	23,75	23,78	25,7
Общая рентабельность (R общая)	22,69	21,81	25,3
Чистая рентабельность (R чистая)	18,12	17,02	20,3
Экономическая рентабельность (R экономическая)	24,29	22,39	24,9
Рентабельность собственного капитала (R собственного капитала)	30,2	26,96	33,0
Валовая рентабельность (R валовая)	28,18	30,35	31,7
Затратоотдача	31,14	31,20	37,6

На рисунке 7 представим динамику показателей рентабельности АО "Рифар" за 2019-2021 гг» [9].

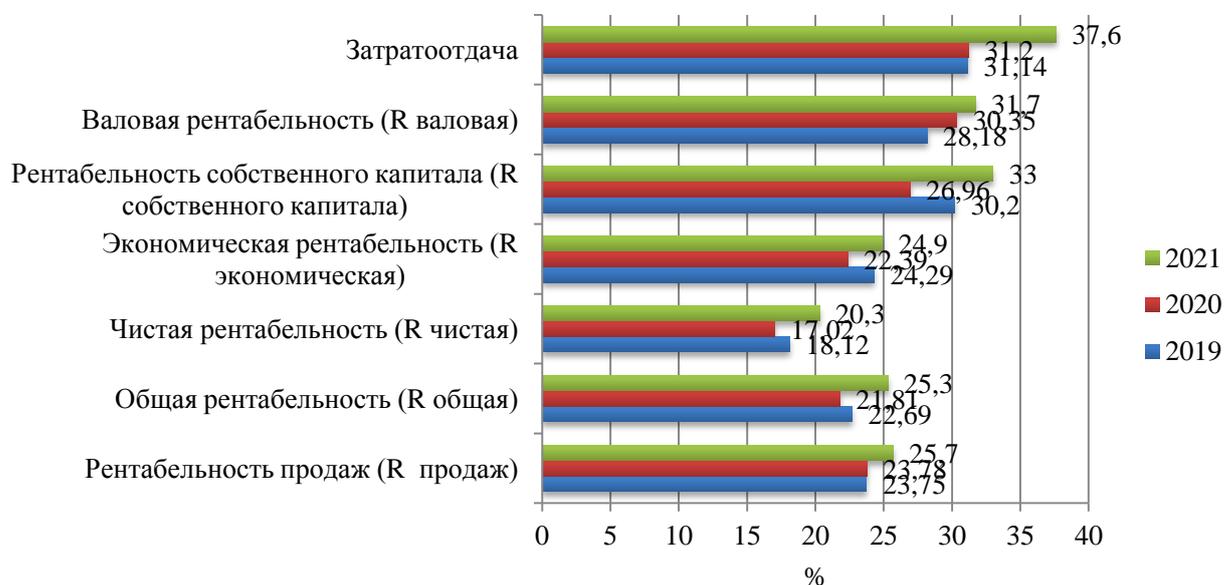


Рисунок 7 - Динамика показателей рентабельности АО "Рифар" за 2019-2021 гг.

Из рисунка 6 следует, что все коэффициенты рентабельности выше нормативного значения и в 2021 году имеют динамику к росту. Таким образом, предприятие АО "Рифар" является высоколиквидным, финансово устойчивым и рентабельным предприятием.

## 2.2 Бухгалтерский учет основных средств в АО "Рифар"

«Бухгалтерский учет на анализируемых предприятия организован соответствии с Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». На предприятии организован синтетический, аналитический и сводный учет, который ведется автоматизировано, посредством программного обеспечения «1С: Бухгалтерия».

При проведении инвентаризации основных средств анализируемые предприятия руководствуются законодательными и нормативными актами

Российской Федерации. В частности, бухгалтерский учет ведется в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Учет основных средств».

Все операции по движению и учету основных средств фиксируются в документах, утвержденных учетной политикой, и отражаются в бухгалтерском учете. «Для ведения учета движения основных средств в бухгалтерском учете исследуемых предприятий планом счетов филиалов предусмотрен счет 01 «Основные средства»» [37].

В соответствии с п. 52 Методических указаний по учету основных средств на анализируемых предприятиях в качестве объектов основных средств принимаются объекты, по которым:

- закончены капитальные вложения;
- оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче объекта основных средств;
- документы переданы на государственную регистрацию;
- объекты фактически эксплуатируются» [19].

«Если основные средства фактически используются, но право собственности еще не оформлено, они учитываются отдельно на субсчете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства исследуемых предприятий учитываются по их первоначальной стоимости, включающей затраты на приобретение, монтаж, доставку, таможенные пошлины, брокерские комиссии и др. Первоначальная стоимость не включает НДС, так как это налог.

Бухгалтерские записи, используемые при учете основных средств на предприятиях, представлены в таблице 8» [10].

Таблица 8 - Корреспонденция счетов по принятию объекта основных средств АО "Рифар" к учету

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4
Приобретен объект основных средств	08	60	202500
Учтен НДС по приобретаемому признаку	19	60	40500
Произведена оплата за объект	60	51	243000
НДС принят в учет	68	19	40500
Оплачена доставка объекта	60	51	29000
Приняты к учету расходы по доставке объекта	08	60	29000
Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08	231500

В момент использования, как уже было сказано, амортизация начисляется на стоимость основных средств. Начисление амортизации основных средств на учете исследуемых предприятий начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект находится на учете. Амортизация начисляется до полного списания или списания основных средств» [11].

Амортизация не приостанавливается в течение периода эксплуатации объекта основных средств (за исключением случаев его перевода на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объектов длительностью более 12 месяцев).

Для отражения начисленной суммы амортизации в бухгалтерском учете делаются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет 20 (44,25,26) Кредит 02 — начислена амортизация по ОС.

При проведении работ по восстановлению основных средств формируются записи, отраженные в таблице 9.

Таблица 9 - Корреспонденция счетов по восстановлению объекта основных средств АО "Рифар"

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4
Восстановление сторонней организацией			
Отражена стоимость работы подрядчика	08	60	61807
Учтен НДС	19	60	12361
НДС принят к вычету	68	19	12361
Расходы на модернизацию списаны на первоначальную стоимость	01	08	61807
Восстановление объекта самостоятельно			
Отражена оплата труда работникам, занятым в модернизации с отчислениями	08	70,69	25480
Отражена стоимость материалов	08	10	104762
На первоначальную стоимость списаны расходы	01	08	175760

«Как видно из таблицы 9, в случае восстановления объекта основных средств третьим лицом сумма взимаемого налога на добавленную стоимость не включается в стоимость объекта основных средств, а только стоимость работы подрядчика.

Основной перечень основных средств составляют инвентарные ведомости. Рядом с ними указывают наименование и инвентарный номер объекта, год изготовления (постройки), дату и номер акта амортизации, код стоимости (включать амортизацию), сумму амортизации, внутреннее перемещение и причина увольнения. На оборотной стороне инвентарных карточек размещаются сведения о сроках и стоимости сдачи, дооборудования, реконструкции и реконструкции объекта, выполненных ремонтов, а также краткая индивидуальная характеристика объекта» [7].

«Инвентарные карточки в АО «Рифар» в бухгалтерии составляются в одном экземпляре на каждый инвентарный номер. Они могут быть использованы для группового учета однотипных предметов, имеющих

одинаковые технические характеристики, одинаковую стоимость, одно производственно-хозяйственное назначение и введенных в эксплуатацию в течение календарного месяца.

Инвентарные карточки заполняются на основании первичных документов (актов приемки, технических паспортов и др.) и затем сдаются в соответствующий отдел организации под расписку.

Инвентаризация основных средств может проводиться по месту нахождения (использования) основных средств для контроля за их сохранностью.

В них указываются номер и дата инвентарного листа, инвентарный номер объекта, его полное наименование, первоначальная стоимость и сведения о выбытии (движении) - дата и номер документа, и причина его выбытия» [7].

Учет ведется по местонахождению основных средств в инвентарных листах. В качестве первичных документов заполняют инвентарные карточки. Один экземпляр остается по местонахождению основного средства, по которому проводят инвентаризацию.

Синтетический учет наличия и движения основных средств предприятия основывается на следующих расчетах:

01 «Основные средства» (активный);

02 «Амортизация основных средства» (пассивный);

91 «Прочие доходы и расходы (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду» [23].

«Согласно учетной политике АО "Рифар", имущество, предоставляемое за плату во временное пользование (аренду), учитывается на отдельном субсчете балансового счета «Основные средства». Имущество, полученное в аренду, учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные

средства». Основные средства, полученные (приобретенные) за счет средств целевого финансирования, учитываются на отдельном субсчете балансового счета 01 «Основные средства»» [34].

«При реализации основных средств полученные доходы относятся к прочим доходам, расходы относятся к прочим расходам. При этом в расходы от реализации включают сумму остаточной стоимости, а также расходы, связанные с реализацией основных средств. При этом делается соответствующая запись:

Дт 91 – Кт 01 - списана остаточная стоимость реализованного объекта основных средств.

При ликвидации основных средств к прочим затратам относятся стоимость оставшихся основных средств, затраты на реконструкцию, ликвидацию и ликвидацию имущества.

Стоимость материалов или иного имущества, полученных при ликвидации основных средств, включается в состав прочих доходов. Выбытие объекта основного капитала, переданного в качестве доли в уставный капитал (доли), осуществляется в размере его остаточной стоимости» [7].

«Стоимость перевозки основных средств (автомобилей и т.п.) внутри хозяйства исчисляется в зависимости от целевого назначения отдельных видов средств на счет 25 «Общие коммерческие расходы» или на счет 26 «Общие коммерческие расходы».

Рассмотрим несколько примеров включения основных средств в АО «Рифар». В январе 2021 года АО «Рифар» безвозмездно получил от физического лица каток – асфальтобетонное покрытие. Рыночная цена холодильника на день поставки установлена в размере 180 000 рублей. Срок полезного использования установлен в 6 лет, амортизация начисляется в письменной форме.

В бухгалтерском учете АО "Рифар" безвозмездное получение катка будет отражено следующими проводками» [11].

Таблица 10 - Учет безвозмездно полученного основного средства в АО "Рифар"

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
08	98	180 000	- поступление катка;
01	08	180 000	- ввод в эксплуатацию;
20	02	2500	- отражение амортизации по катку;
98	91	2500	- учет дохода от использования катка

Амортизационные отчисления в размере 2 500 руб. (180 000 руб./6 лет/12 мес.) по катку на исследуемом предприятии отражаются в учете с февраля 2021 года (месяц, следующий за месяцем ввода в эксплуатацию), сумму амортизационных отчислений так же отражается как доход, полученный по договору благотворительности.

Рассмотрим учет приобретения основных средств. В декабре отчетного года АО «Рифар» приобрело оборудование по договору. Он стоил 118 000 рублей. (в т.ч. НДС - 18 000 руб.). Стоимость отправки устройства в мастерскую и его сборки составила 23 600 руб. (с учетом НДС - 3600 руб.).

Таблица 11 – Проводки по учету приобретения станка в АО "Рифар"

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
08-4	76	100 000	- учтены расходы по покупке станка
19-1	76	18 000	- учтена сумма НДС по станку
19-1	76	3600	- учтена сумма НДС по расходам на доставку и монтаж станка
60	51	141600	- оплачен станок, его доставка и монтаж
25	76	20 000	- списаны расходы на доставку станка
01	08-4	100 000	- станок зачислен в состав основных средств
68 субсчет «Расчеты по НДС»	19-1	21600	- произведен налоговый вычет по НДС

В балансе АО "Рифар" за отчетный год по строке 1150 будет указана первоначальная стоимость станка в сумме 120 тыс. руб. за вычетом начисленной амортизации.

В марте 2021 года предприятие завершило возведение гаража собственными силами для собственных нужд, на что были израсходованы материалы на 120 000 руб., а расходы по оплате труда составили 128 000 руб. По учету данных расходов сделаны проводки (таблица 12):

Таблица 12 - Проводки по учету строительства гаража собственными силами в АО "Рифар"

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
08	10	120000	- учет расходов на материалы;
08	70	128 000	- учет расходов на оплату труда;
08	69	38656	- страховые взносы;
01	08	286656	- принятие гаража к учету.

Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении своего имущества любые действия, не противоречащие закону и иным нормативным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. В отношении права собственности на основные средства необходимо обратить внимание на пункты статей 295, 297 и 298 РФГ.

«Основные средства под воздействием времени, сил природы и в процессе работы постепенно теряют свои первоначальные свойства, физические качества и подвергаются физическому и духовному износу. В результате снижается справедливая стоимость основных средств, которая амортизируется в течение срока службы актива. В состав затрат на производство и обращение включаются средства на частичное возмещение стоимости основных средств – амортизационные отчисления, размер которых зависит от балансовой стоимости и нормы амортизации. Нормы амортизации обычно устанавливаются в процентах от балансовой стоимости и варьируются в зависимости от типа основных средств и условий их эксплуатации.

Сумма амортизационных отчислений по основным средствам должна быть достаточной для строительства или приобретения новых объектов после выбытия существующих объектов, но не более первоначальной стоимости объектов с учетом их переоценки.

АО «Рифар» для расчета амортизационных отчислений рассчитывает годовую сумму амортизационных отчислений, которая рассчитывается исходя из первоначальной стоимости основного объекта и нормы амортизации в зависимости от срока полезного использования основного объекта.

На примере АО "Рифар": предприятием приобретен объект основных средств (гараж, по примеру, который представлен выше) стоимостью 286 656 рублей со сроком полезного использования в течение 10 лет (исходя из технических условий)» [7].

Расчет амортизации линейным способом норма амортизации составит 10%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит:  $286\ 656 \text{ руб.} \times 10\% = 28665,6 \text{ руб.}$

Учет сумм амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств».

Расчет амортизации основных средств АО "Рифар" служит основанием для записи сумм амортизационных отчислений по соответствующим счетам, а именно дебет счета:

- 20 «Основное производство»
- 23 «Вспомогательное производство»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 44 «Расходы на продажу» и кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

«Сальдо кредитовое по счету 02 «Амортизация основных средств» отражает величину накопленной амортизации основных средств, которые числятся на счету 01 «Основные средства». Оборот по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» - сумма амортизации по выбывшим

объектам, независимо от причин выбытия. Оборот по кредиту - суммы начисленной амортизации за отчетный период» [32].

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется АО "Рифар» при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

«В целях налогового учета: начисление амортизации по всему амортизируемому имуществу производится исходя из срока полезного использования установленного в соответствии с «Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1.01.2001 года №1» [21].

Рассмотрим пример начисления амортизации в АО "Рифар" .

В бухгалтерском учете АО "Рифар" данные хозяйственные операции были отражены следующим образом (таблица 13).

Таблица 13 – Начисление амортизации в АО "Рифар"

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
08	60	100 000	- отражена договорная стоимость оборудования;
19	60	18 000	- учтен НДС, предъявленный поставщиком оборудования;
08	76	10 000	- расходы по доставке оборудования учтены в первоначальной стоимости основного средства;
19	76	1 800	- учтен НДС, предъявленный перевозчиком;
01	08	110 000	- принято оборудование к учету в качестве основного средства;
68	19	19 800	- принят к вычету НДС;
60,76	51	129 800	- перечислена оплата поставщику, перевозчику
20	02	1 833,33	- начислена амортизация (110 000 : 60 мес.)

«АО «Рифар» в январе 2021 года приобрело оборудование на сумму 118 000 рублей. (в т.ч. НДС - 18 000 руб.). Стоимость отправки оборудования составила 11 800 руб. (с учетом НДС - 1800 руб.). Оборудование введено в эксплуатацию в январе 2015 года. Срок службы данного оборудования 5 лет, метод начисления амортизации линейный.

Как видно из примера, сумма начисленной амортизации ежемесячно составляет 1833,33 руб. По условиям примера порядок начисления амортизации по данному оборудованию в налоговом учете несколько иной, так как в налоговом учете амортизационными отчислениями признаются затраты в размере 11 000 рублей одновременно.

При выбытии основных средств накопленная амортизация объекта списывается на уменьшение его стоимости. В настоящее время отражаются дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01 «Основные средства» [8].

«При реализации основных средств в связи с моральным износом, амортизацией безвозмездно остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражаются все расходы, связанные с развитием основных средств, а по кредитам - все доходы, связанные с выбытием основных средств (доходы от реализации объектов, стоимость материалов, отходы, полученные отходы). при ликвидации объектов и др.).

Таким образом, на счете 91 «Доходы и прочие расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат рассчитывается со счета 91 по счет 99 «Прибыли и убытки».

Рассмотрим примеры вывода из эксплуатации основных фондов АО «Рифар». Поскольку этих фактов на предприятии не было, то примеры будут условными» [8].

«Договор купли-продажи №1 подписан 16 января 2021 года. По условиям договора будет реализовано на 206 500 руб., в том числе НДС - 31 500 руб. и техническое оборудование на 384 500 руб., в т.ч. НДС – 58 653 руб.

По данным бухгалтерского учета первоначальная стоимость бурового насоса 200 000 рублей, насос приобретен в марте 2021 года, годовая норма амортизации 12,5% в соответствии с требованиями единой ставки. С апреля

2021 года по объекту будет начислена амортизация в размере 2083 руб. в месяц (200 000 руб \* 12,5%/12 мес). По состоянию на 01.01.2021 начисленная сумма амортизации составила 118 731 руб. (2083 руб. \* 57 мес.), остаток 81 269 руб. Первоначальная стоимость технологического оборудования составляет 360 тыс. рублей. Годовая норма амортизации составляет 10 процентов. Оборудование введено в эксплуатацию 15 марта 2021 года. Начисленная сумма амортизации за период с 01.04.2021 по 01.01.2022 составила 99 000 руб. (3000 руб \* 33 месяца). Основные средства были доставлены покупателю железнодорожным транспортом. Транспортные расходы составили 10 000 руб. По реализованным объектам основных средств эти затраты распределялись пропорционально выручке от реализации. Согласно актам приема-передачи основных средств № 1 и № 2 от 17.01.2021 года право собственности на амортизируемое имущество перешло в момент передачи покупателю. По условиям договора покупатель произвел оплату 20.01.2021» [8].

Рассмотрим бухгалтерский учет реализации основных средств АО «Рифар» на основании первичных документов были сделаны следующие проводки (Таблица 14):

Таблица 14 - Отражение реализации основных средств в АО "Рифар"

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
1	2	3	4
62	91	206 500	- отражена выручка от реализации бурового насоса (с НДС);
62	91	384 500	- отражена выручка от реализации технологического оборудования;
91	68	31 500	- начислен НДС по реализованному буровому насосу;
91	68	58 653	-начислен НДС по реализованному технологическому оборудованию;
01/2	01/1	200 000	- списана первоначальная стоимость бурового насоса;
01/2	01/1	360 000	- списана первоначальная стоимость технологического оборудования;

02	01/2	120814 (118731+2083)	- списана амортизация по реализованному буровому насосу (включая амортизационные отчисления за январь 2021 г.);
----	------	-------------------------	---

Продолжение таблицы 14

1	2	3	4
02	01/2	102000 (99000+3000)	- списана амортизация по реализованному технологическому оборудованию (включая амортизационные отчисления за январь 2021 г.);
25	76	10000	- начислены затраты по доставке покупателю реализованных объектов основных средств;
91	25	4000(10000*40%)	- списаны расходы по доставке бурового насоса;
91	25	6000(10000*60%)	- списаны расходы по доставке технологического оборудования;
91	01/2	79186(200000-120814)	- списана остаточная стоимость бурового насоса;
91	01/2	258 000 (360000-102000)	- списана остаточная стоимость технологического оборудования;
91	99	91814	- выявлен финансовый результат от реализации бурового насоса
91	99	61 847	- выявлен финансовый результат от реализации технологического оборудования.

В целом следует отметить, что учет основных средств на предприятии организован достаточно грамотно, но не все положения учетной политики соответствуют действующему законодательству.

### 3. Аудит основных средств в АО "Рифар"

#### 3.1 Планирование и программа аудита основных средств на предприятии

Период аудита: с 01.01. 2021 г. по 31.12.2021 г.

Количество человеко-часов: 40

Руководитель аудиторской группы: Кечина И.Ю.

Состав аудиторской группы: Сергиенко М.С.

Планируемый аудиторский риск: 1,3% Планируемый уровень существенности: 775 тыс. руб.

Таблица 15 - Общий план аудита основных средств в АО "Рифар"

Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
Аудит наличия основных средств и их сохранности	10 мая 2022 года	Сергиенко М.С.
Аудит поступления и выбытия основных средств	11 мая 2022 года	Сергиенко М.С.
Аудит амортизации основных средств	12 мая 2022 года	Сергиенко М.С.
Аудит инвентаризации основных средств	13 мая 2022 года	Сергиенко М.С.
Аудит операций, связанных с налогообложением основных средств	14 мая 2022 года	Сергиенко М.С.

Из таблицы 15 следует, что аудит наличия основных средств и их сохранности АО "Рифар" планируется провести 10 мая 2022 года, исполнителем назначен Сергиенко М.С., аудит поступления и выбытия основных средств планируется провести 11 мая 2022 года, аудит амортизации основных средств планируется провести 12 мая 2022 года, аудит инвентаризации основных средств планируется провести 13 мая 2022 года, аудит операций, связанных с налогообложением основных средств планируется провести 14 мая 2022 года.

Далее разработаем программу аудита учета основных средств на предприятии.

Программа аудита основных средств в АО "Рифар" представлена ниже.

Таблица 16 — Программа аудита основных средств в АО "Рифар"

Планируемые виды работ	Период проведения	Рабочие документы
1	2	3
Аудит наличия основных средств и их сохранности	10 мая 2022 года	х
Проверка наличия и оформления договоров купли – продажи основных средств	10 мая 2022 года	Договоры купли продажи ОС
Проверка правильности отражения первоначальной стоимости основных средств	10 мая 2022 года	Акты приемки - передачи, инвентарные карточки
Проверка организации синтетического и аналитического учета основных средств по местам их закрепления	10 мая 2022 года	Учетная политика, первичные документы, учетные регистры
Проверка порядка учета затрат на ремонт основных средств	10 мая 2022 года	Сметы, отчеты
Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	10 мая 2022 года	Бухгалтерский баланс, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
Аудит поступления и выбытия основных средств	11 мая 2022 года	х
Проверка фактического поступления основных средств	11 мая 2022 года	Приказы, акты, регистры учета
Проверка фактического выбытия основных средств	11 мая 2022 года	Приказы, акты, регистры учета
Проверка отражения в формах отчетности движения основных средств	11 мая 2022 года	Бухгалтерский баланс, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
Аудит амортизации основных средств	12 мая 2022 года	х
Проверка правильности начисления амортизации	12 мая 2022 года	Учетная политика, справки, регистры
Проверка основных средств, по которым не начисляется амортизация	12 мая 2022 года	Учетная политика, справки, регистры

Продолжение таблицы 16

1	2	3
Проверка отражения амортизации в формах отчетности	12 мая 2022 года	Бухгалтерский баланс, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
Аудит инвентаризации основных средств	13 мая 2022 года	х
Проверка результатов последней инвентаризации	13 мая 2022 года	Акты инвентаризации, инвентаризационные ведомости
Изучение результатов переоценки основных средств	13 мая 2022 года	Акты инвентаризации, инвентаризационные ведомости
Аудит операций, связанных с налогообложением основных средств	14 мая 2022 года	х
Проверка правильности начисления транспортного налога	14 мая 2022 года	НК РФ, расчеты, сведения
Проверка правильности начисления земельного налога.	14 мая 2022 года	НК РФ, расчеты, сведения

Аудит амортизации основных средств, проверка правильности начисления амортизации, проверка основных средств по которым не начисляется амортизация и проверка отражения амортизации в формах отчетности будут проведены 12 мая 2022 года.

Аудит инвентаризации основных средств, проверка результатов последней инвентаризации и изучение результатов переоценки основных средств будут проведены 13 мая 2022 года.

Аудит операций, связанных с налогообложением основных средств, проверка правильности начисления транспортного налога и проверка правильности начисления земельного налога будут проведены 14 мая 2022 года.

### 3.2 Проведение аудита основных средств на предприятии

Выполняя процедуру аудита сохранности основных средств в АО "Рифар", аудитор получил ответы на следующие вопросы, которые представлены в таблице 17.

Таблица 17 – Рабочий документ аудитора «аудит сохранности основных средств и их движения»

Вопрос	Ответ
2	3
Определен ли круг лиц, которые несут ответственность за поступление и выбытие объектов основных средств, за правильное оформление учета данных операций?	Да
Заключены ли договоры материальной ответственности с этими лицами	Да
Согласовывается ли увольнение и перемещение материально — ответственных лиц с главным бухгалтером организации?	Да
Имеется ли в графике документооборота распределение обязанностей по составлению и оформлению первичных документов по приему — передаче основных средств с указанием сроков их представления?	Нет
Наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов на движение основных средств, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером?	Да
Наличие у контрольно-пропускной службы и бухгалтерии образцов подписей лиц, имеющих право подписи первичных документов на движение основных средств?	х
Оснащены ли складские помещения и места постоянного и временного хранения основных средств, оборудованием в соответствии с правилами пожарного надзора и техники безопасности?	Да
Оснащены ли складские помещения и места постоянного и временного хранения основных средств средствами видео фиксации	Нет
Общие правила проведения инвентаризации соответствуют положениям нормативных актов?	Да
Порядок проведения инвентаризации основных средств соответствует положениям нормативных актов?	Да



Продолжение таблицы 17

2	3
Формы первичных документов по учету результатов инвентаризации основных средств соответствуют положениям нормативных актов?	Да
Составление сличительной ведомости по инвентаризации основных средств соответствует положениям нормативных актов?	Нет
Отражение в бухгалтерском учете излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?	Да
Отражение в бухгалтерском учете недостач основных средств, выявленных при инвентаризации, соответствует положениям нормативных актов?	Да
Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы, производится в соответствии с положениями нормативных актов?	Да
Налогообложение в операциях по отражению результатов инвентаризации основных средств соответствует положениям нормативных актов?	Да

Таким образом, проверка сохранности основных средств выявила следующие недостатки, в том числе:

- в графике работы отсутствует разделение обязанностей по разработке и выполнению первичных документов на прием-передачу основных средств с указанием срока их представления;
- АО «Рифар» не составляет сравнительную отчетность по инвентаризации основных средств.

В результате выявленные недостатки в организации охраны основных средств и их учета хоть и небольшие, но требуют внимания.

Рабочий документ аудитора «Аудит документов и учета основных средств» приведен в таблице 18.

Таблица 18 – Рабочий документ аудитора «проверка документального оформления и учета основных средств»

Вопрос	Ответ
2	3
Договора на приобретение основных средств за плату заключены в соответствии с положениями нормативных актов?	Да

Продолжение таблицы 18

2	3
Формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за плату, соответствует положениям нормативных актов?	Да
Бухгалтерский учет и налогообложение операций по приобретению объектов основных средств по договору купли-продажи (поставки) соответствует положениям нормативных актов?	Да
Бухгалтерский учет операций по приобретению основных средств первоначальной стоимостью до 40 000 руб. соответствует положениям нормативных актов?	Да
Принятие объектов основных средств к бухгалтерскому учету, оформляется составлением акта о приеме-передаче?	да, но имеются недочеты в оформлении
Заключены ли договора на продажу основных средств?	Да
Соответствуют ли форма и содержание договоров гражданскому законодательству?	Да
Выбытие объектов основных средств в бухгалтерском учете отражается на основании акта о приеме-передаче?	Да

Аудит основных средств сложный процесс, но в то же время он необходим любому предприятию, выступая в качестве механизма регулирования эффективности и рентабельности операций.

Заключение аудитора определяет не только результаты детальной проверки операций с основными средствами, но и системность учетной политики по этим средствам, что в свою очередь может повлиять на цели и стратегию финансово-хозяйственной деятельности организации.

В ходе проверки документации по бухгалтерскому учету основных средств мы видим, что учет основных средств соответствует законодательству, но некоторые документы по учету не имеют даты и подписей, оформление документов не соответствует требованиям.

Для усовершенствования системы учета основных средств в АО «Рифар» необходимо провести ряд мероприятий, в том числе:

- выявление причин и устранение отрицательных дебетовых и кредитовых оборотов отдельных видов основных средств;
- включить в график работ пункт о распределении обязанностей по разработке и выполнению исходных документов на прием-передачу основных средств с указанием срока их представления;
- составить соответствующий акт по результатам инвентаризации основных средств;
- привести первичную учетную документацию в соответствии с требованиями.

Прогнозируемый экономический эффект от предлагаемых мероприятий показан в Таблице 19.

Таблица 19 - Планируемый эффект от предлагаемых мероприятий для АО "Рифар"

Мероприятие	Планируемый эффект
Определить причины и устранить в будущем нецелесообразные дебетовые и кредитовые обороты по отдельным видам основных средств	Формирование достоверной информации о движении основных средств в целях использования ее для анализа движения, технического состояния и эффективности использования основных средств
В график документооборота внести пункт, касающийся распределения обязанностей по составлению и оформлению первичных документов по приему — передаче основных средств с указанием сроков их представления	Повышение уровня сохранности основных средств, совершенствование системы первичного учета основных средств
Составить сличительные ведомости по итогам инвентаризации основных средств	Совершенствование системы инвентаризации основных средств. Повышение качества и эффективности учета основных средств
Устранить замечания по оформлению первичных документов по учету принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету.	Совершенствование системы первичного учета основных средств

Вышеуказанные мероприятия для усовершенствования системы учета основных средств в АО «Рифар» позволят повысить эффективность инвентаризации и улучшить систему учета наличия и движения основных средств.

Помимо данных мероприятий, организации желательно обратить внимание на высокий уровень износа основных средств, это говорит о нехорошем физическом состоянии активов. Следует провести диагностику состояния основных средств и по необходимости модернизировать их, либо заменить на новое.

Также исходя из анализа можно увидеть то, что эффективность использования основных средств снижается, что требует проведения определенных мероприятий по усовершенствованию основных средств или увеличению продаж работ и услуг предприятия для увеличения выручки.

## Заключение

Основные средства — это одна из составляющих активов, которые хозяйствующий субъект использует в долгосрочном периоде при производстве товаров, товаров (выполнении работ, услуг), а также для управления предприятием. Окупаемость — это период, в течение которого деятельность объекта основных средств может приносить доход хозяйствующему субъекту. По некоторым группам основных средств срок их использования исчисляется пропорционально готовой продукции.

На сегодняшний день экономика развивается таким образом, что конкуренция все больше сказывается на деятельности субъектов хозяйственной деятельности, в независимости от формы собственности. На сегодняшний день отмечается повышение ответственности предприятий, а также и самостоятельности к тому, чтобы максимально рационально применять и учитывать основные средства, в результате чего осуществляется максимально эффективная хозяйственная деятельность.

Для основных средств характерно выступать в качестве одного из ключевых элементов создания ресурсов экономического субъекта. Основной отличительной чертой основных средств является их многократное использование в хозяйственной деятельности, то, что первоначальные характеристики остаются неизменными в течение длительного времени. Когда осуществляется производственная деятельность, а также, когда воздействуют внешние факторы, осуществляется закономерная потеря свойств, в результате чего они переводят свои потребительские характеристики в исходное значение при первоначальной оценке методом амортизации в течение определенного периода. Для основных средств предусматривается их огромная роль в том, чтобы реализовать хозяйственную деятельность, так как — это по большей части материальная производственная база, необходимая для формирования технического обеспечения субъекта экономической деятельности.

Учет основных средств на предприятии организован в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». При организации бухгалтерского учета основных средств предприятие руководствуется законодательными и нормативными актами Российской Федерации. В компании налажен синтетический, аналитический и сводный учет, который автоматизирован с помощью программы «1С:Бухгалтерия».

Стоимость основных средств предприятия возмещается за счет амортизационных отчислений (стоимость основных средств для выполнения работ, производства товаров, услуг). Исчисление амортизации основных средств по бухгалтерскому учету на предприятии начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект принят к учету.

Амортизационные отчисления производят до полного списания стоимости основных средств. Амортизация не приостанавливается в течение периода эксплуатации объекта основных средств (за исключением случаев его перевода на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объектов длительностью более 12 месяцев). В случае восстановления объекта основных средств третьим лицом сумма налога на добавленную стоимость включается не в стоимость объекта основных средств, а только в стоимость работ подрядчика.

Аудит основных средств сложный и очень сложный процесс, но в то же время он необходим любому предприятию, выступая в качестве механизма регулирования эффективности и рентабельности операций. Заключение аудитора определяет не только результаты детальной проверки операций с основными средствами, но и системность учетной политики по этим средствам, что в свою очередь может повлиять на цели и стратегию финансово-хозяйственной деятельности организации. В ходе проверки документации по бухгалтерскому учету основных средств мы видим, что учет основных средств соответствует законодательству, но некоторые документы по учету не имеют даты и подписей, оформление документов не соответствует требованиям.

Для усовершенствования системы учета основных средств в АО «Рифар» необходимо провести ряд мероприятий, в том числе:

- выявление причин и устранение отрицательных дебетовых и кредитовых оборотов отдельных видов основных средств;
- включить в график работ пункт о распределении обязанностей по разработке и выполнению исходных документов на прием-передачу основных средств с указанием срока их представления;
- составить соответствующий акт по результатам инвентаризации основных средств;
- привести первичную учетную документацию в соответствии с требованиями.

В результате предлагаемые мероприятия позволят усовершенствовать систему первичного учета основных средств в АО «Рифар», а также повысить эффективность инвентаризации. Помимо вышперечисленных мероприятий, АО «Рифар» желательно обратить внимание на высокий уровень износа основных средств, это говорит о нехорошем физическом состоянии активов. Следует провести диагностику состояния основных средств и по необходимости модернизировать их, либо заменить на новое.

Также исходя из анализа можно увидеть то, что эффективность использования основных средств снижается, что требует проведения определенных мероприятий по усовершенствованию основных средств или увеличению продаж работ и услуг предприятия для увеличения выручки.

## Список используемой литературы

1. Агеева О.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата / О.А. Агеева, Л.С. Шахматова. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 509 с.
2. Агеева О.А. Основы бухгалтерского учета и анализа / Агеева О.А., Серебренников С.С., Харитонов С.С. – Санкт-Петербург.: Питер, 2017. – 448 с.
3. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Практикум / И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2016. - 368 с.
4. Бабаев Ю. А. Расчеты организации. Учет, налогообложение, управление / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. - М.: Инфра-М, Вузовский учебник, 2018. - 336 с.
5. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. - М.: Проспект, 2016. - 424 с.
6. Бородина В.В. Документирование в бухгалтерском учете / В.В. Бородина. - М.: Форум, 2018. – 686 с.
7. Бурлуцкая Т.П. Бухгалтерский учет для начинающих (теория и практика) / Т.П. Бурлуцкая. - Вологда: Инфра-Инженерия, 2016. - 208 с.
8. Васильчук О.И. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие/ О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков; Под ред. Л.И. Ерохина. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 496 с.
9. Гарнова В.Ю. Экономический анализ: Учебное пособие / Н.Б. Акуленко, В.Ю. Гарнова, В.А. Колоколов; Под ред. Н.Б. Акуленко. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 157 с.
10. Гартвич А. Бухгалтерский учет с нуля. / А. Гартвич. - СПб.: Питер, 2015. - 400 с.
11. Герасимова Л. Н. Теория бухгалтерского учета / Л.Н. Герасимова. - М.: Феникс, 2018. - 352 с.
12. Гетьман В. Г. Бухгалтерский финансовый учет / В.Г. Гетьман,

В.А. Терехова. - М.: Дашков и Ко, 2017. - 504 с.

13. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

14. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ. - Режим доступа: Система «Консультант плюс».

15. Грег Шилдс Accounting, 2017.

16. Грег Шилдс Auditing: The Ultimate Guide to Performing Internal and External Audits, 2018.

17. Грег Шилдс LLC: The Ultimate Guide to Starting a Limited Liability Company, and How to Deal with LLC Accounting and LLC Taxes, 2018.

18. Джон А. Трэйси Accounting Workbook For Dummies

19. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебник и практикум / И.М. Дмитриева. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 323 с.

20. Каморджанова Н. А. Бухгалтерский финансовый учет / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. - М.: Питер, 2018. - 464 с.

21. Касьянова Г.Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 960 с.

22. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Н.С. Смородинова. - М.: Финансы и статистика, 2018. - 240 с.

23. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49. - Режим доступа: Система «Гарант».

24. Миславская Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2016. - 592 с.

25. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ, (принят ГД РФ 16.07.1998), часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ, (принят ГД РФ 19.07.2000)). – Режим доступа: Система «Гарант».

26. Островская О.Л. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата / О.Л. Островская, Л.Л. Покровская, М.А. Осипов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 394 с.

27. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н. - Режим доступа: Система «Гарант».

28. Поленова С. Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Зарубежный и российский опыт / С.Н. Поленова. - М.: Дашков и Ко, 2018. - 348 с.

29. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 4/99, утверждено Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

30. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», ПБУ 9/99, утверждено Приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

31. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) утв. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н ред. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

32. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», ПБУ 6/01, утверждено Приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

33. Положение по бухгалтерскому учёту «Учетная политика организации», ПБУ 1/08, утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.– Режим доступа: Система «Консультант плюс».

34. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

35. Постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» 21.01.2003 №7. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

36. Постановление Правительства РФ «О классификации основных

средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.02 №1. - Режим доступа: Система «Гарант».

37. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» от 13.10.03 №91н. - Режим доступа: Система «Гарант».

38. Регламент проведения инвентаризации в Обществе с ограниченной ответственностью «Газпром трансгаз Югорск» / 09-173-2013.- Югорск:2013.- 107 с.

39. Томас Р. Иттelson Financial Statements, 2020.

40. Учёт основных средств в организации (бухгалтерский, налоговый) / Б.С. Михайлова, Б. Д. Гомбоева/ Анализ практики.-2015.-№ 2/2015.

41. Учет основных средств в России и за рубежом / Д. А. Кардашина, С. В. Поведишникова. — Текст : непосредственный // Молодой ученый. — 2019. — № 2 (240).-С.218-221.—/https://moluch.ru/archive/240/554440/

42. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. – Режим доступа: Система «Консультант плюс».

43. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ. – Режим доступа: Система «Гарант».

44. Brayley R., Myers S. Principles of corporate finance. Moscow: Olymp-Business CJSC, 2008. 1008 p.

45. Brigham Y., Gapensky L. Financial Management. St. Petersburg: Ekon. shk., 2009. 668 p.

46. J. K. Van Horn. Fundamentals of financial management. Translated from English/Gl. ed. series Ya.V. Sokolov. M.: Finance and Statistics, 2005. 800 p.

47. Stone D, Hitching K. Accounting and Financial analysis. Preparatory course. 2004. 304 p.

48. Wallace, M. Accounting Profit vs. Economic Profit Assets. [Электронный ресурс] / М. Wallace // - Режим доступа: <http://smallbusiness.chron.com/accounting-profit-vs-economic-profit->

assets30586.htm



Продолжение приложения А

Продолжение таблицы А.1

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На <u>декабря</u> 20 <u>19</u> г.	20 <u>20</u> г.	20 <u>21</u> г.
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	11 850	11 850	11 850
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( - ) <sup>7</sup>	( - )	( - )
	Переоценка внеоборотных активов	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
	Резервный капитал	575	575	575
	Нераспределенная прибыль	2 901 599	3 182 045	4 030 385
	Итого по разделу III	2 914 024	3 194 470	4 042 810
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	362 715	388 715	808 715
	Отложенные налоговые обязательства	147	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу IV	362 862	388 715	808 715
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	40 234	2 154	40 116
	Кредиторская задолженность	305 841	267 311	433 798
	Доходы будущих периодов	-	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	31 101
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу V	346 075	269 465	505 015
	<b>БАЛАНС</b>	<b>3 622 961</b>	<b>3 852 650</b>	<b>5 356 540</b>

Руководитель Дмитриева Дмитриева А.А.  
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 30 ” марта 20 22 г.

Примечания

## Приложение Б

### Отчет о финансовых результатах

Таблица Б.1 – Отчет о финансовых результатах

<b>Отчет о финансовых результатах</b>		<b>за _____ год _____ 20 21 г.</b>		
		Форма по ОКУД		
		Дата (число, месяц, год)		
Организация _____	АО «Рифар»	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика _____		ИНН		
Вид экономической деятельности _____	Производство алюминия	по ОКВЭД		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	Акционерное общество	по ОКОПФ/ОКФС		
Некоммерческое учреждение/частная _____		по ОКЕИ		
Единица измерения: <b>тыс. руб.</b> (млн. руб.)				

Коды		
0710002		
31	12	2021
5604009196		
24.42		
384 (385)		

Пояснения	Наименование показателя	За <u>Январь-декабрь</u> 20 <u>21</u> г.	За <u>Январь-декабрь</u> 20 <u>20</u> г.
	Выручка	6 556 789	5 059 478
	Себестоимость продаж	( 4 476 414 )	( 3 523 989 )
	Валовая прибыль (убыток)	2 080 375	1 535 489
	Коммерческие расходы	( 101 706 )	( 88 510 )
	Управленческие расходы	( 293 330 )	( 243 767 )
	Прибыль (убыток) от продаж	1 685 339	1 203 212
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	5 322	8 824
	Проценты к уплате	( 34 011 )	( 36 626 )
	Прочие доходы	102 563	47 592
	Прочие расходы	( 97 655 )	( 119 637 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	1 661 558	1 103 365
	Текущий налог на прибыль в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	( 328 162 )	( 242 269 )
	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	-	-
	Прочее	4 150	-
	Чистая прибыль (убыток)	1 333 396	861 096

Продолжение приложения Б

Продолжение таблицы Б.1

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За <u>Январь-декабрь</u> 20 <u>21</u> г.	За <u>Январь-декабрь</u> 20 <u>20</u> г.
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>	1 333 396	861 096
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	-	-

Руководитель Дмитриева Дмитриева А.А.  
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 28 ” марта 20 21 г.