Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет
имени И. Т. Трубилина»

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Учебник

Краснодар
КубГАУ
2019

FreeBusta is knowledge
without borders!

УДК 657.6:336.22(075.8)
ББК 65.052
Н23

Р е ц е н з е н т ы :

Т. И. Кисилевич – доктор экономических наук, профессор
(Сочинский государственный университет туризма и курортного дела);

И. Н. Богатая – доктор экономических наук, профессор
(Ростовский государственный экономический университет);

Н. К. Васильева – доктор экономических наук, профессор
(Кубанский государственный аграрный университет)

Н23 **Практический аудит** : учебник / А. В. Петух, М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина. – Краснодар : КубГАУ, 2019. – 359 с.

ISBN

В учебнике изложены основные теоретические и методические аспекты, связанные с организацией и проведением практического аудита, направленные на формирование навыков выявления нарушений требований действующего законодательства в области бухгалтерского учета.

Учебник предназначен для обучающихся по экономическим специальностям вузов, слушателей курсов повышения квалификации, а также практиков.

УДК 657.6:336.22(075.8)
ББК 65.052

© Петух А. В., Сафонова М. Ф.,
Калинина И. Н., 2019
© ФГБОУ ВО «Кубанский
государственный аграрный
университет имени
И. Т. Трубилина», 2019

ISBN

FreeBusta is knowledge
without borders!

ВВЕДЕНИЕ

В современной экономической ситуации особую важность приобретают вопросы обеспечения участников рынка достоверной информацией, что теснейшим образом связано с вопросами повышения качества бухгалтерской отчетности. Сегодня декларируется настоятельная потребность в создании понятной и прозрачной системы бухгалтерского учета и отчетности, на которой должна базироваться система страхования корпоративных рисков.

Повышение достоверности и надежности финансовой информации о деятельности хозяйствующих субъектов – основная задача, решаемая с помощью аудита финансовой отчетности. При этом особое значение регуляторами рынков придается повышению надежности финансовой отчетности общественно значимых экономических субъектов, к которым относятся те организации, в деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц.

Практика управления и исследования становления многоукладной экономики свидетельствует о неотложности организации аудита на основе общих для всей хозяйственной деятельности правовых регламентов. Аудит обеспечивает действенный финансовый контроль при сохранении коммерческой тайны и соблюдении законных интересов государства, юридических и физических лиц. Организация и методики проведения аудита в значительной мере могут противодействовать коррупции и являться одним из способов социальной защиты населения, существенно влияя на экономическую безопасность страны.

Аудит составляет неотъемлемую часть инфраструктуры рыночной экономики государства. Как экономическая деятельность, аудит представляет собой общественные отношения по осуществлению аудиторских услуг, направленных на удовлетворение потребностей в информации о финансово-хозяйственной деятельности участников рынка, и тем самым способствует его нормальному функционированию.

Проведение аудита на уровне программ и стратегий социально-экономического развития прямо связано с представлением об их непосредственных и конечных результатах. Через показатели результата государство получает возможность сократить ненужные

FreeBusta is knowledge
without borders!

затраты, предупредить коррупцию, перебросить ресурсы туда, где они действительно нужны и дают более высокую реальную отдачу. Работа на поставленный результат требует четкого понимания баланса различных частей стратегии, понимания причин и следствий, ясности и ответственности действующих лиц за порученный участок работы. Говоря проще, важно формировать умение работать с системой сбалансированных показателей социально-экономического развития на уровне страны в целом и со стратегическими планами, которые разрабатывает руководство страны. И, конечно же, не менее важно иметь способность видеть за каждым годовым прогнозом и государственным бюджетом продвижение страны к намеченным долгосрочным целям и вносить коррективы, используя систему стратегического мониторинга.

Роль аудиторских проверок в обеспечении достоверности финансовой отчетности обусловлена их независимостью от субъекта проверки и руководства проверяемой организации, возможностью получить независимое, а, значит, более объективное мнение о финансовой отчетности проверяемых предприятий. Фактор независимости чрезвычайно важен, поскольку именно он позволяет обеспечивать беспристрастное и непредвзятое мнение аудиторов о состоянии финансовой отчетности клиента. Это подтверждается и международными стандартами аудита, и Кодексом этики профессиональных бухгалтеров, в которых независимость рассматривается как один из важнейших факторов, определяющих деятельность профессионального бухгалтера и аудитора.

Сложившаяся мировая экономическая ситуация предъявляет повышенные требования к качеству информационного обеспечения участников финансовых рынков, то есть к качеству работы аудиторов. Все глубже и шире становятся международные требования к развитию аудиторской профессии, которые, в основном, охватывают следующие направления деятельности:

– совершенствование международных стандартов аудиторской деятельности;

– повышение требований к системе общественного надзора за аудиторской деятельностью;

– повышение требований к качеству аудита общественно значимых организаций;

FreeBusta is knowledge without borders!

– совершенствование системы контроля качества деятельности аудиторских организаций;

– углубление требований к этической составляющей аудиторской профессии.

Международная теория и практика аудита, как развитого института правовой экономики, складывались в условиях серьезной конкурентной борьбы, сопровождавшейся множеством исследований и широких публичных обсуждений их результатов. В настоящее время создана прочная правовая основа аудита, подробно разработаны формы его организации, издаются и постоянно пополняются обширные методические материалы для аудиторов. В них определены и классифицированы основные понятия, термины, категории аудиторской деятельности.

Специалист, занимающийся аудиторской деятельностью, должен иметь системное представление о бухгалтерском, управленческом, налоговом учете, анализе хозяйственной деятельности, знать методику и методы, применяемые в бухгалтерском учете и налогообложении, обладать глубокими знаниями о тенденциях и перспективах развития учетной системы.

FreeBusta is knowledge
without borders!

1 АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

1.1 Цель, задачи и источники информации, используемые при проверки расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал

Цель аудита учредительных документов и формирования уставного капитала организации – сформулировать мнение относительно соответствия учредительных документов организации действующему законодательству, правильности формирования (изменения) его уставного капитала.

Для достижения цели аудита учредительных документов организации должны быть решены следующие задачи:

– определить юридический статус экономического субъекта, сферу деятельности и права его функционирования;

– установить наличие лицензий по видам деятельности, подлежащих лицензированию;

– проверить порядок формирования и изменения уставного (складочного) капитана и изучить его структуру.

Информационная база аудита учредительных документов:

– устав или учредительный договор экономического субъекта;

– свидетельство о государственной регистрации предприятия;

–протоколы собраний учредителей;

– свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ (для экономических субъектов с участием иностранного капитала);

– документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных или муниципальных предприятий;

– свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице;

– свидетельства о регистрации в органах статистики, государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде РФ, Фонде социального страхования РФ, Фонде обязательного медицинского страхования РФ, в экологических фондах;

FreeBusta is knowledge without borders!

– выписки из протоколов: годового собрания акционеров, собраний акционеров;

– выписки из решений совета директоров;

– внутренние положения;

– договор на банковское обслуживание;

– проспект эмиссии;

– реестр акционеров для акционерных обществ;

– лицензии и разрешения на определенные виды деятельности.

Задачи и специальные аудиторские процедуры проверки уставного капитала и расчетов с учредителями представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Задачи и специальные аудиторские процедуры проверки уставного капитала и расчетов с учредителями

Направления аудита	Предмет аудита	Специальные аудиторские процедуры
Особенности функционирования организации, осуществляемых видов деятельности и учредительных документов	Юридические основания на право функционирования организации. Соответствие осуществляемых видов деятельности закрепленным в уставных документах. Соответствие содержания уставных документов действующему законодательству. Формирование уставного капитала, отраженного в учредительных документах.	Инспектирование (проверка документов по форме и по существу, применения законодательных актов при аудите учредительных документов). Арифметическая проверка сумм уставного капитала и распределения долей учредителей. Аналитические процедуры для контроля изменения уставного капитала и долей учредителей. Запрос и подтверждение учредительных документов у государственных контролирующих органов, подтверждающих государственную регистрацию организации.

FreeBusta is knowledge without borders!

Расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал и по выплате доходов	Наличие взносов учредителей. Полнота и своевременность взносов в уставный капитал в соответствии с действующим законодательством. Документальное оформление расчетов с учредителями. Организация бухгалтерского учета расчетов с учредителями. Правильность налогообложения расчетов с учредителями по выплате доходов.	Инспектирование (проверка полноты и своевременности расчетов с учредителями, документального подтверждения расчетов с учредителями по форме и по существу, корреспонденции счетов на соответствие типовому и рабочему плану счетов, оборотов по взаимокорреспондирующим счетам). Арифметическая проверка сумм и оборотов по счетам. Аналитические процедуры для контроля правильности расчетов с учредителями.

Продолжение таблицы 1.1

Направления аудита	Предмет аудита	Специальные аудиторские процедуры
Формирование и изменение уставного капитала.	Полнота формирования уставного капитала в соответствии с действующим законодательством. Организация бухгалтерского учета формирования и изменения уставного капитала.	Инспектирование (проверка законности обоснования изменения уставного капитала, типовых корреспонденций счетов по формированию и изменению уставного капитала, записей по взаимокорреспондирующим счетам). Арифметическая проверка сумм и оборотов по счетам.
Состояние и движение прочих видов капитала и резервов	Законность обоснования формирования фондов и резервов. Полнота и своевременность формирования фондов и резервов. Документальное обоснование формирования фондов и резервов. Организация бухгалтерского и налогового учета формирования и использования фондов и резервов.	Инспектирование (проверка законности обоснования формирования прочих видов капитала и резервов, документального подтверждения формирования и изменения прочих видов капитала и резервов по форме и по существу, типовых корреспонденций счетов по формированию и изменению прочих видов капитала и резервов, записей по взаимокорреспондирующим счетам). Арифметическая проверка сумм и оборотов по счетам.

К первичным документам относятся выписка банка, приходные кассовые ордера, накладные, акты оприходования имущества, акты о приемке-передаче объектов основных средств.

Регистры синтетического и аналитического учета включают журналы-ордера по счетам 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

FreeBusta is knowledge without borders!

96 «Резервы предстоящих расходов»; карточки по счетам, анализы счетов; оборотно-сальдовые ведомости; ведомости аналитического учета; бухгалтерские справки. В бухгалтерской (финансовой) отчетности информация для проверки данного участка содержится:

– бухгалтерский баланс (в активе – раздел «Оборотные активы», статья «Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал» – величина задолженности учредителей по взносам в уставный капитал; в пассиве – раздел «Капитал и резервы», статья «Уставный капитал» отражает величину уставного капитала организации);

– отчет об изменениях капитала (раздел I «Капитал», статья «Уставный (складочный) капитал» раскрывает его наличие и раздел IV «Изменение капитала», который заполняют и представляют в составе бухгалтерской отчетности только хозяйственные товарищества и общества, раскрывает изменения уставного (складочного) капитала).

1.2 Зависимость состава и содержания учредительных документов, меры ответственности учредителей от организационно-правовой формы экономического субъекта

Состав учредителей аудируемого лица влияет на целый ряд обстоятельств, в частности на классификацию предприятия как субъекта малого предпринимательства, что, в свою очередь, влияет на право аудируемого лица, например, не применять нормы ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». А наличие в уставном капитале доли государственной или муниципальной собственности в размере не менее 25 % влечет за собой необходимость соблюдения особой процедуры привлечения аудиторов (по результатам открытого конкурса), а также проведения аудита в соответствии с требованиями типового технического задания.

Состав учредителей и доля принадлежащего каждому учредителю капитала организации могут также влиять и на определение круга аффилированных лиц. В бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта информация о сделках с такими лицами.

FreeBusta is knowledge without borders!

Все акционерные общества обязаны опубликовать в сети Интернет не позднее двух рабочих дней с даты окончания отчетного квартала список аффилированных лиц, составленный на дату окончания отчетного квартала, а внесенные в список изменения – не позднее двух рабочих дней с даты внесения соответствующих изменений. Кроме того, не позднее одного дня с даты опубликования списка аффилированных лиц акционерное общество обязано опубликовать в ленте новостей сообщение об этом.

В соответствии с нормами ст. 15.19 КоАП РФ нарушение требований законодательства, касающихся предоставления и раскрытия информации на рынке ценных бумаг, влечет:

– наложение административного штрафа на юридических лиц в размере от 500 тыс. руб. до 700 тыс. руб.;

– наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 тыс. руб. до 30 тыс. руб. или дисквалификацию на срок до одного года.

Ознакомление с учредительными документами позволяет аудитору определить, кто является собственником, и уточнить, в интересах каких пользователей проводится проверка.

Аудитор устанавливает наличие соответствующих документов, соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации. Поскольку юридическое лицо считается созданным не с момента принятия учредителями решения о его создании, а с момента государственной регистрации, следует проверить наличие свидетельства о регистрации и перерегистрации, если в учредительные документы вносились изменения.

При ознакомлении с учредительным договором аудитор выясняет, какие были определены условия:

– передачи имущества;

– участия в деятельности;

– распределения между участниками прибыли и убытков;

– управления деятельностью юридического лица;

– выхода учредителей (участников) из состава общества.

Проверяя устав общества, аудитору следует помнить, что этот документ должен содержать информацию о филиалах и представительствах общества. А поскольку они не являются юридическими лицами и действуют на основании утвержденного обществом положения, то данные их бухгалтерского учета включаются в бухгал-

FreeBusta is knowledge
without borders!

терскую отчетность юридического лица. Аудитор должен проверить выполнение требований ст. 83 Налогового кодекса РФ о необходимости регистрации филиалов и представительств по местонахождению обособленных рабочих мест.

Аудит учредительных документов, формирования уставного капитала и расчетов с учредителями планируется на основе плана аудита (таблица 1.2).

Работу целесообразно начинать с проверки юридического статуса и права заниматься уставными видами деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей.

Таблица 1.2 – План аудита учредительных документов и расчетов с учредителями

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения / исполнитель	Рабочие документы	Источники информации
1	Аудит учредительных документов			
1.1	Проверка учредительных документов.			Копии учредительных документов.
1.2	Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности.			Копии разрешений, лицензии.
1.3	Прослеживание отражения величины уставного капитала, долей, распределенных согласно учредительным документам.			Копии учредительных документов, регистры бухгалтерского учета, баланс.
1.4	Сопоставление учредительных документов, решений акционеров, собственников, руководства экономического субъекта с данными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности.			Копии учредительных документов и решений, регистры бухгалтерского учета.
1.5	Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал.			Договоры купли - продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы, нотариальные документы.

FreeBusta is knowledge without borders!

1.6	Проверка регистрации изменений учредительных документов.			Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов.
2	Аудит формирования уставного капитала			
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал.			Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета.
2.2	Проверка наполнения уставного капитала по учредителям и по срокам.			Копии учредительных документов, данные о хозяйственных операциях.
2.3	Проверка величины задолженности по вкладам в уставный капитал, собственных акций, выкупленных у акционеров.			Регистры бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс.
2.4	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д. в качестве вкладов.			Методики оценки, протоколы собраний учредителей.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Продолжение таблицы 1.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения / исполнитель	Рабочие документы	Источники информации
2.5	Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вклада в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав.			Приказы, регистры бухгалтерского учета, рабочий план счетов.
2.6	Проверка бухгалтерского оформления при увеличении уставного капитала.			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс, протоколы, отчет об изменении капитала.
2.7	Проверка бухгалтерского оформления при уменьшении уставного капитала.			Приказы, акты, протоколы, регистры бухгалтерского учета, баланс, отчет об изменениях уставного капитала.
3	Аудит расчетов с учредителями			
3.1	Проверка отражения расчетов с учредителями по субсчету 75-1.			Справки, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс.
3.2	Проверка отражения расчетов с учредителями по субсчету 75-2.			Справки, расчеты, регистры учета, документы.
3.3	Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями.			Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы.
3.4	Проверка организации учета и выплаты дивидендов.			Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров.
3.5	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов.			Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс.
3.6	Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями.			Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, бухгалтерский баланс.
3.7	Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей.			Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств.

При проверке учредительных документов следует учитывать, что Гражданский Кодекс РФ (ГК РФ) устанавливает разные формы

FreeBusta is knowledge without borders!

ответственности учредителей для каждой организационно-правовой формы (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Формы ответственности учредителей для каждой организационно-правовой формы

Организационно-правовая форма	Ответственность, предусмотренная ГК РФ
Полное товарищество	Участники полного товарищества солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества (ст.75).
Товарищество на вере	Полные товарищи отвечают по обязательствам товарищества своим имуществом, а вкладчики несут риск убытков в пределах сумм внесенных ими вкладов (ст.82).
Общество с ограниченной ответственностью (ООО)	Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст.87).
Акционерное общество	Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст.96). Учредители АО несут солидарную ответственность по обязательствам, возникшим до регистрации общества (ст.98).

1.3 Проверка полноты и сроков внесения имущества учредителями при формировании уставного капитала организации

В процессе ознакомления с учредительными и другими правоустанавливающими документами аудиторы устанавливают:

– когда и где зарегистрирована организация;

– какова его организационно-правовая форма;

– какова величина уставного капитала и соответствует ли она требованиям законодательства.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества хозяйственного общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Минимальный уставный капитан на дату государственной регистрации должен составлять: для публичного акционерного общества не менее 100 000 руб., для непубличного акционерного общества и для общества с ограниченной ответственностью – не менее 10 000 руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

В виде вклада в уставный капитал общества (в счет оплаты акций) его учредителями (акционерами) могут быть внесены денежные средства, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов, вносимых в счет оплаты долей (акций), производится по соглашению между учредителями. Если номинальная стоимость доли участника общества в уставном капитале общества (приобретаемых акций), оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 20 000 руб. на дату представления документов для государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества, то такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком (аудитором).

На момент государственной регистрации общества его уставный капитал должен быть оплачен участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся часть долей (акций) должна быть оплачена участниками не позднее одного года с момента государственной регистрации общества. Не допускается освобождение учредителя общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал общества, в том числе путем зачета его требований к обществу.

Знакомясь с учредительными документами организации, аудиторы выясняют состав его учредителей (юридические и физические лица, в том числе иностранные) и каковы их доли вкладов в уставном капитане. Учредителями хозяйственного общества могут быть юридические и физические лица. Число учредителей публичных акционерных обществ не ограничено, число учредителей непубличных акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью не должно превышать пятидесяти. Акционеры публичного акционерного общества могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров этого общества. Такое общество вправе проводить разрешение акций путем как открытой, так и закрытой подписки. Акции непубличного акционерного общества распределяются только среди его учредителей или иного, заранее определенного круга лиц. В обществе с ограниченной ответственностью распределение долей в уставном капитане осуществляется между его учредителями. Уставом публичного акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью может быть ограничено право участников отчуждать свои акции (доли) третьим лицам.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Аудиторы получают также представление:

– об организационной структуре предприятия;

– о наличии филиалов и представительств;

– о полномочиях руководителей всех уровней при принятии управленческих решений: о видах фондов, создание которых предусмотрено уставом;

– о порядке распределения прибыли;

– о порядке реорганизации и ликвидации предприятия;

– о наличии ограничений для исполнительной дирекции по сумме сделок с имуществом;

– об осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Изучая виды деятельности, осуществляемые предприятием, аудиторы должны установить их соответствие тем видам деятельности, которые зафиксированы в его уставе. При этом следует знать, что отдельные виды деятельности требуют лицензирования. Поэтому необходимо выяснить наличие у предприятия лицензий, например, на выполнение строительных работ, автомобильных перевозок, производство и реализацию алкогольных изделий и др. Отсутствие лицензии по лицензируемому виду деятельности означает незаконность осуществления соответствующих хозяйственных операций.

По данным учредительных документов предприятия и учетных регистров по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал» определяется фактический порядок формирования средств уставного (складочного) капитала, размеры вкладов (пакетов акций) участников – акционеров) и своевременность их оплаты в соответствии с требованиями законодательства. Размещение акций открытого акционерного общества при его учреждении осуществляется по номинальной стоимости. Следующие выпуски акций общества могут размещаться по рыночной стоимости, но не ниже номинальной.

Аудиторы должны внимательно изучить обоснованность формирования и изменения уставного капитана, правильность учетных записей, их подтверждение соответствующими документами. Поступление взносов учредителей проверяется на основании первичных документов и записей по кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» в корреспонденцией с дебетом счетов учета денежных средств, основных средств, нема-

FreeBusta is knowledge
without borders!

териальных активов, финансовых вложений, материалов, товаров и др. Если по окончании первого года с момента регистрации предприятия в бухгалтерском балансе и в соответствующем учетном регистре по счету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» имеется дебетовое сальдо, следовательно, требования законодательства по срокам формирования уставного капитала организации нарушены.

По данным приходных кассовых ордеров, выписок банков по расчетным и валютным счетам с приложенными к ним оправдательными документами проверяется полнота и своевременность оприходования внесенных взносов.

Сверка тождества данных о величине уставного капитала проводится по схеме (рисунок 1.1).

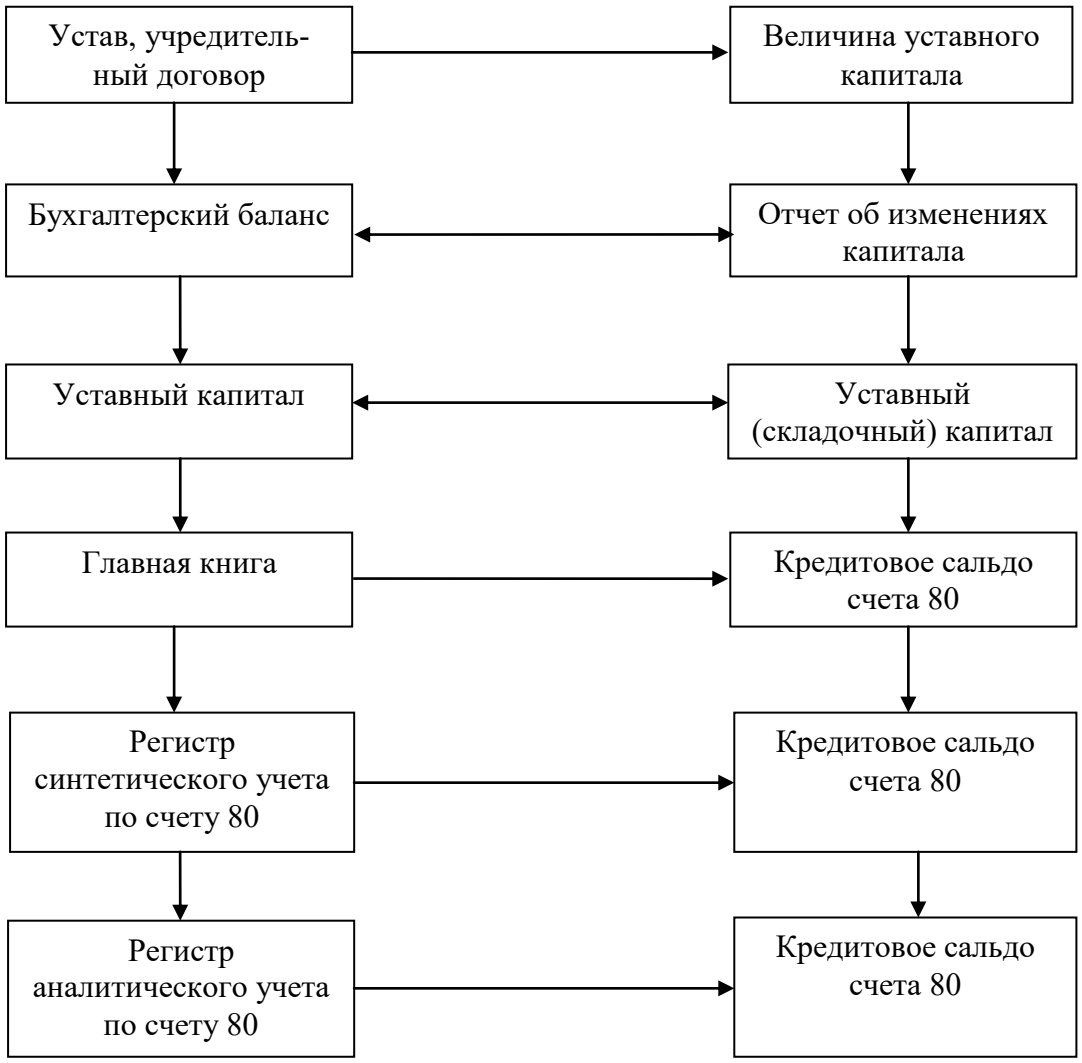

Рисунок 1.1 – Схема сверки тождества данных о величине уставного капитала

FreeBusta is knowledge without borders!

Источниками взносов учредителей в уставный капитал могут быть только собственные средства организации, поэтому целесообразно проверить документы, подтверждающие право собственности на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал.

Проверка документального подтверждения вкладов в уставный капитал осуществляется по следующим направлениям:

– наличие документов, подтверждающих вклад в уставный капитал;

– правильность оформления документов;

– контроль полноты и своевременности взносов в уставный капитал.

Необходимо установить наличие накладных, актов, приходных кассовых ордеров, выписок банка, документов, подтверждающих право собственности, и пр.

Результаты проверки полноты и своевременности расчетов с учредителями целесообразно оформить в рабочем документе (табл. 1.4).

При проверке правильности начисления доходов от участия в уставном капитале рассматриваются решения совета директоров, протоколы общего собрания учредителей (участников), акционеров.

Напомним, что общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов, доходов до полной оплаты всего уставного капитала общества, если на момент выплаты дивидендов общество имеет признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) предприятий, а также если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов.

Аудит организации бухгалтерского учета расчетов с учредителями предусматривает проверку учетных записей по корреспондирующим счетам.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 1.4 – Проверка документального оформления, полноты и своевременности расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации

По данным учредительных документов				По данным аудита				Примечание аудитора
Вид взноса	Дата взноса	Сумма взноса, руб.	Учетный документ, №, дата	Вид взноса	Дата взноса	Сумма взноса, руб.	Учетный документ	
Денежные средства	10.05. 2019	20 000	Выписка банка с расчетного счета от 12.05.2019	Денежные средства	12.05. 2019	15 000	Выписка банка с расчетного счета	Отклонение по дате и по сумме (-5000 руб.)
Основные средства	10.05. 2019	20 000	Акт приемки - передачи основных средств от 10.05.2019	Основные средства	10.05. 2019	20 000	Акт о приеме - передаче объекта основных средств по форме №ОС-1	Нарушен порядок документального оформления поступления основных средств

При проверке используются процедуры:

– инспектирование применяемых в бухгалтерском учете аналитических счетов по расчетам с учредителями на соответствие Плану счетов бухгалтерского учета и рабочему плану счетов; принимается во внимание, что аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику);

– тестирование отраженных в бухгалтерском учете корреспонденций счетов.

В процессе аудита организации бухгалтерского учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал проверяются записи по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 75-1.

На практике увеличение уставного капитала путем внесения неденежных вкладов используется организациями для повышения инвестиционной привлекательности бухгалтерского баланса как получающей, так и передающей стороны. На основании ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» в бухгалтерском балансе передающей стороны взамен актива, учтенного по исторической стоимости, будет сформировано финансовое вложение в оценке, согласован-

FreeBusta is knowledge without borders!

ной участниками. Разница между балансовой и согласованной стоимостью вносимого имущества (имущественных прав и пр.) является доходом или расходом (ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

В настоящее время действующим российским законодательством по бухгалтерскому учету предусмотрена текущая переоценка только основных средств и ценных бумаг, котирующихся на рынке. Во многих случаях это приводит к неоправданно заниженной оценке нематериальных активов (например, товарных знаков, ноу-хау), НИОКР, незавершенного строительства и прочих активов, стоимость которых формируется исходя из фактических затрат. Выход из сложившейся ситуации – передать такие активы дочернему (зависимому) обществу в качестве вклада в уставный капитал последнего по рыночной стоимости. Произвести такую операцию, достигнув желаемого результата, позволяют нормы действующего законодательства (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Влияние операций по вкладам в уставный капитал на показатели бухгалтерской отчетности получающей стороны

Показатели	Описание / Изменения	Нормативный правовой акт
Активы	Первоначальной стоимостью (фактической себестоимостью) активов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ	п. 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»; п. 9 ПБУ 14/2017 «Учет нематериальных активов»; п. 8 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; п. 12 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
Финансовый результат	Вклады участников (собственников имущества) не признаются доходами организации	п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»
Прочие показатели	Увеличение величины чистых активов	Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ приказ Минфина РФ от 28 августа 2014 № 84н

При проверке расчетов с учредителями по выплате доходов анализируются записи по дебету счета 84 и кредиту счета 75-2. Если учредитель (участник) является работником организации, то счет 75 не применяется. Начисление и выплата доходов работни-

FreeBusta is knowledge without borders!

кам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При проверке выясняются источники увеличения уставного капитала, которые возможны только за счет:

– средств, полученных акционерным обществом – эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости (эмиссионный доход);

– остатков фондов накопления, потребления и социальной сферы;

– нераспределенной прибыли по итогам предыдущего года;

– средств от переоценки основных фондов;

– дивидендов.

Аудитор устанавливает также наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капитализации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении. В процессе проверки аудитору следует произвести расчет величины чистых активов. Чистые активы рассчитываются в целях увеличения уставного капитала за счет имущества организации.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества. Определение предельной величины возможного увеличения уставного капитала за счет имущества общества представлено в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Определение предельной величины возможного увеличения уставного капитала за счет имущества общества

Предельная сумма увеличения уставного капитала (УК) (в виде неравенства)	Акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью
Max < = ЧА – (УК + РФ)	Максимальная сумма, на которую возможно увеличение уставного капитала за счет имущества общества

Экономическое обоснование расчета максимальной величины возможного увеличения уставного капитала общества за счет его имущества (в виде приведенного выше неравенства) объясняется следующим. Стоимость уставного капитала исключается из расчета по той причине, что он не может увеличиваться за счет числя-

FreeBusta is knowledge without borders!

щихся в его составе средств. Резервный же капитал специально предназначен, прежде всего, для покрытия непредвиденных затрат и возможных убытков общества, а не для увеличения его уставного капитала. В противном случае сумма увеличения уставного капитала будет отражать не реальный, а иллюзорный прирост имущества общества.

Решение об увеличении уставного капитала общества за счет имущества общества может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение.

В отношении акционерных обществ расчет стоимости чистых активов применительно к рассматриваемой ситуации производится в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или в соответствии с результатами аудиторской проверки.

Несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством РФ, является признаком, на основании которого аудитор может выразить сомнение в непрерывности деятельности.

1.4 Аудит системы управления организации

В последнее время большое внимание стали уделять аудиту, ориентированному на менеджмент. Формы такого аудиторского контроля различны. Так, в рамках управления организацией сформировался управленческий (операционный) аудит. На государственном уровне общим аналогом служит аудит эффективности. Рассмотрим особенности данных видов проверок и их роль в современной экономике.

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности понятие управленческого (операционного) аудита не закреплено, поскольку аудит в юридическом смысле ориентирован на проверку бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Критерием качества такого учета и отчетности служат нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета. Управленческий аудит ориентирован на потребности менеджмента, поэтому критерий качества управленческой информации – это

FreeBusta is knowledge
without borders!

необходимость, достаточность и релевантность такой информации для принятия и контроля выполнения управленческих решений. Сравнительная характеристика таких подсистем, как аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – финансовый аудит) и управленческий аудит, представлена в таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Характеристика финансового и управленческого аудита

Признаки сопоставления	Подсистемы аудита в широком смысле	
	финансовый аудит	управленческий аудит
Степень нормативного регулирования: аудита, как вида предпринимательской деятельности	Международные стандарты аудита	Международные стандарты аудита
аудита как процесса	Принципы и основные требования ко всем этапам аудита закреплены в стандартах	Базовые требования к планированию, документированию, сообщению результатов; методики проведения аудита не регламентированы
Область проверки	Бухгалтерский (финансовый) учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность	Любая информация, полезная и необходимая для принятия управленческих решений
Пользователи результатов аудита	В основном внешние по отношению к организации, но результаты полезны и для внутренних пользователей	Внутренние пользователи - менеджеры различных уровней
Цель аудита	Выразить мнение аудитора о достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах (критерий – соблюдение российского законодательства)	Подготовить выводы и рекомендации (в соответствии с аудиторским заданием) в отношении систем учета, контроля и управления, полезные для принятия управленческих решений
Процедуры аудита	Инспектирование, наблюдение, запрос подтверждение, пересчет, аналитические процедуры	Инспектирование, наблюдение, запрос подтверждение, пересчет, аналитические процедуры
Документирование аудита	Установлены требования к содержанию документов; ориентация – на фиксацию процесса проверки и существенных результатов, а также выводов аудитора	Могут использоваться требования к документации финансового аудита; формы и количество документов зависят от характера задания
Форма представления итогов	Аудиторское заключение типовой формы	Определяется аудитором исходя из содержания задания и ожидаемых результатов

FreeBusta is knowledge without borders!

Таким образом, в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации управленческий аудит может рассматриваться как один из видов прочих аудиторских услуг. По характеру действий аудитора управленческие услуги являются комбинированными, так как могут совмещать как услуги контроля, так и информационные услуги, а также услуги действия (например, подготовка пробной калькуляции себестоимости продукции исходя из нескольких перспективных методик расчетов или расчет окупаемости инвестиций несколькими методами).

Единого определения управленческого аудита не существует. Отдельные авторы приводят собственную трактовку этого термина. Так, отмечается, что управленческий аудит – это объективная, независимая, информационная и конструктивная оценка эффективности достижения предприятием поставленных целей и разработанной политики для выявления существующих и потенциально слабых и сильных сторон всех функций и операций, выполняемых хозяйствующим субъектом, и выработки рекомендаций по устранению недостатков.

Управленческий (операционный) аудит, аудит результатов представляется как проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Выделяются финансовый, управленческий аудит и аудит на соответствие.

Согласно докладу Специального комитета по операционному и управленческому аудиту при AICPA (Американской ассоциации дипломированных общественных бухгалтеров) операционный аудит (аудит результатов, или управленческий аудит) – это изучение аудиторами операций компании с целью дать рекомендации по экономичному и продуктивному использованию ресурсов, результативному достижению целей и осуществлению деятельности компании. Управленческий аудит также иногда называют эксплуатационным аудитом.

Управленческий аудит может быть разделен на три направления в соответствии с видами деятельности организации, которые используются и в бухгалтерском учете: оперативный аудит (аудит текущей деятельности), инвестиционный аудит (аудит инвестиционной деятельности), финансовый аудит (аудит мобилизационной

FreeBusta is knowledge without borders!

деятельности). Отличия данных направлений представлены в таблице 1.8.

Таблица 1.8 – Отличительные признаки направлений управленческого аудита

Отличительные признаки	Направления управленческого аудита		
	оперативный аудит	инвестиционный аудит	финансовый аудит
Объект проверки (группы операций)	Обычные виды деятельности организации: снабжение, производство продукции, продажа продукции, связанные с ними расчеты	Инвестиционные операции (по размещению свободных средств): финансовые вложения, вложения во внеоборотные активы, целенаправленное управление дебиторской задолженностью	Операции по финансированию; изменение уставного капитала; заемная политика; целенаправленное управление прочей кредиторской задолженностью
Методы аудита (кроме применимых процедур финансового аудита)	Маржинальный анализ; анализ рентабельности продаж, структуры доходов и расходов, запасов, дебиторской задолженности; анализ оборачиваемости запасов, дебиторской задолженности.	Анализ структуры указанных активов, методы оценки инвестиций, анализ рентабельности финансовых вложений, основных фондов, фондовооруженности, фондоемкости, обновления основных фондов; анализ оборачиваемости управляемой дебиторской задолженности.	Анализ структуры собственного капитала, его рентабельности, оборачиваемости; оценка коэффициента финансовой независимости, финансового левериджа; анализ оборачиваемости управляемой кредиторской задолженности
Пользователи результатов	Отделы снабжения, сбыта (центры затрат, доходов), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент	Инвестиционные отделы (центры инвестиций), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент	Отдел мобилизации финансовых ресурсов (центр финансирования), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент

Полный комплекс методик обработки информации для принятия управленческих решений может рассматриваться как контроллинг. Этот термин обычно соответствует европейскому аналогу американского управленческого учета. Однако если представить все рекомендуемые в рамках контроллинга приемы как связанную методику, то контроллинг будет включать не только собственно учет, анализ, контроль и планирование финансовой информации, но также и чисто управленческие приемы, права использования которых делегируются аналитикам разного уровня. Примером таких управленческих полномочий является принятие решения в форме выбора варианта действий из предложенных в результате анализа какой-либо хозяйственной ситуации. Перечень наиболее часто упоминаемых в специальной литературе методик контроллинга, сгруппированных по дальности охватываемых плановых периодов, представлен в таблице 1.9.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 1.9 – Методики контроллинга по способам анализа

Оперативный анализ (для принятия срочных решений)	Тактический анализ (обычно в пределах года)	Стратегический анализ (свыше года)
Объект анализа – текущая деятельность		
Маржинальный анализ (задачи группы «принимать дополнительный заказ»), структурный анализ прибыли от продажи, логистика	Маржинальный анализ (задачи расчета точки безубыточности), анализ «узких» мест, ABC-анализ, XYZ-анализ, оптимизация объемов заказов, анализ конкуренции (если оборачиваемость продукции высока), анализ ценовой политики (скидок, комиссионных вознаграждений и т.п.), логистика, бюджетирование	Маржинальный анализ (задачи группы «производить или покупать»), функционально-стоимостный анализ, анализ конкуренци, кривая жизненного цикла продукции, анализ сильных и слабых сторон (SWOT-анализ), оценка ролевых позиций, оценка стратегических разрывов, бюджетирование
Объект анализа – инвестиционная деятельность		
Анализ суммы и структуры доходов/расходов и денежных потоков от инвестиций	Бюджетирование, портфельный анализ, диаграмма Гантта, рентабельность инвестиций, индекс прибыльности инвестиций	Анализ сильных и слабых сторон (SWOT-анализ), оценка стратегических разрывов, разработка сценариев, бюджетирование, чистая дисконтированная стоимость, внутренняя норма прибыли на инвестицию, срок окупаемости инвестиций, матрица стратегий (инвестирования)
Объект анализа – финансовая деятельность		
Анализ суммы и структуры доходов/расходов и денежных потоков от мобилизованных ресурсов	Бюджетирование (капитальных и финансовых вложений), диаграмма Гантта, стоимость капитала, средневзвешенная стоимость капитала (WACC), анализ коэффициентов финансовой устойчивости организации (автономии, зависимости, финансирования, маневренности капитала)	Бюджетирование (по собственным и заемным источникам), анализ сильных и слабых сторон (SWOT-анализ), оценка стратегических разрывов, разработка сценариев, бюджетирование, анализ экономической добавленной стоимости (EVA)

В заданном контексте контроллинг воспринимается как комплекс приемов управленческого учета и управленческого аудита. Инновации охватывают все виды деятельности организации, поэтому методики их оценки также должны охватывать все перечисленные в таблице 1.10 направления деятельности.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 1.10 – Критерии эффективности по видам деятельности организации

Виды деятельности	Критерии эффективности		
	экономичность	продуктивность	результативность
Текущая деятельность	Снижение затрат на производство и продажу продукции (по материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости, прочим затратам) Сокращение случайных расходов, особенно связанных с нарушением хозяйственной дисциплины, например штрафов к уплате, списания сомнительной дебиторской задолженности	Рост прибыли от продаж Рост оборачиваемости товаров, готовой продукции	Рост показателей рентабельности основной деятельности (рентабельности продаж, расходов)
Инвестиционная деятельность	Снижение затрат на приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений в увязке с потребностями текущего обеспечения производства и инноваций	Рост оборачиваемости инвестиций (выручка / средние инвестиции за период; для финансовых вложений и доходных вложений в материальные ценности - проценты, дивиденды, арендная плата к получению / средняя величина этих вложений)	Рост показателей рентабельности инвестиций (всего и по видам), в том числе по потокам доходов и прибыли, генерируемых каждым видом инвестиций
Финансовая деятельность	Снижение стоимости капитала – реальных ставок по кредитам, уровней текущих дивидендных выплат; в целом – средневзвешенной стоимости капитала (WACC)	Рост оборачиваемости собственного, заемного капитала; совокупного капитала	Рост показателей рентабельности собственного и заемного капитала (по видам управляемых источников финансирования деятельности организации), рост экономической добавленной стоимости (EVA)

При создании системы финансовых индикаторов, в том числе показателей качества инноваций, может быть полезным подход, принятый для аудита государственных средств – так называемого аудита эффективности. Целевая направленность аудита эффективности в западных странах обозначается как три Е: экономичность

FreeBusta is knowledge without borders!

(economy), продуктивность (efficiency) и результативность (effectiveness). Экономичность рассматривается как снижение затрат при сохранении требуемого качества ресурсов, продукции. Продуктивность означает оптимальный результат на вложенные ресурсы. Результативность отражает степень достижения целей организации (как общих, так и предельно детализированных). Цели деятельности государственных органов часто включают нефинансовые ориентиры (например, качество лечения населения). Однако и для таких целей можно разработать количественные измерители (например, снижение затрат населения на лекарства и количества обращений за медицинской помощью как в государственные, так и в негосударственные лечебные учреждения). В системе финансовых критериев коммерческих организаций перечень критериев эффективности по видам деятельности может иметь вид, представленный в таблице 1.10.

Перечень должен рассматриваться в контексте конкретной инновационной программы. Например, если стратегия выхода на рынок новой продукции – ее диверсификация и «снятие сливок» (в сфере предметов роскоши, элитных развлечений), то цель снижения затрат будет менее актуальна, чем на рынке товаров общего пользования. Аналогично сокращение ставки дивиденда на акцию в акционерных обществах может быть предпринято только в краткосрочном периоде, так как долгосрочное сокращение выплат без объяснения причин и одобрения программы инноваций акционерами приведет к тому, что акционеры начнут продавать акции. Это, в свою очередь, при массовом характере продаж может привести к банкротству организации (если не найдется покупателей на рынке и организации придется выкупать собственные акции, а свободных ликвидных средств на это окажется недостаточно из-за ограничения доступа к внешним ресурсам вследствие снижения кредитного рейтинга организации по той же причине - снижения спроса и цены на ее акции).

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите методы проверки аудита расчетов с учредителями.

2. Перечислите основные особенности проведения аудита расчетов с дочерними и зависимыми организациями.

FreeBusta is knowledge
without borders!

3. Какими нормативными документами установлены сроки внесения взносов в уставный капитал учредителями?

4. Перечислите методы проверки соответствия фактической деятельности организации уставной?

5. Представьте варианты бухгалтерских записей по расчетам с учредителями.

6. Как проводится аудит налогообложения при формировании уставного капитала и расчетах с учредителями?

Темы рефератов

1. Основные направления проверки общих документов организации

2. Особенности проверки формирования и налогообложения уставного капитала

3. Проверка состояния внутреннего контроля в организации

4. Анализ технической и экономической политики организации и оценка ее финансового положения

FreeBusta is knowledge
without borders!

2 АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

2.1 Цель проверки и источники информации по аудиту организации бухгалтерского учета и учетной политики

Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики экономического субъекта – установить соответствие организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

Для достижения поставленной цели аудитор должен решить следующие задачи:

– установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления, предприятия;

– охарактеризовать системы документации и документооборота;

– дать оценку учетной политики предприятия.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» руководители экономического субъекта могут в зависимости от объема учетной работы: учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

Источники информации для проверки:

– положение о бухгалтерской службе организации;

– должностные инструкции сотрудников бухгалтерии,

– график документооборота,

– описание технологического процесса компьютерной обработки учетной информации,

– положение об учетной политике предприятия,

– результаты проводимых аудиторами устных опросов (бесед) и анкетирования сотрудников бухгалтерии.

FreeBusta is knowledge without borders!

2.2 Методика аудиторской проверки организации бухгалтерского учета

Объем учетной работы в конкретной организации определяется рядом факторов:

– составом задач, которые ставит руководство перед учетными работниками;

– количеством, разнообразием и сложностью регистрируемых хозяйственных операций;

– уровнем компьютеризации учетного процесса и др.

В ходе проверки аудиторы на основании изучения Положения о бухгалтерской службе, должностных инструкций, устных опросов главного бухгалтера и сотрудников службы выясняют:

– ее организационную структуру,

– распределение обязанностей, сложность выполняемых работ,

– уровень квалификации учетного персонала.

Анализ объектов учета, видов и объема обрабатываемой учетной информации, использования компьютерных технологий в учетном процессе позволяет установить фактическую трудоемкость работ по отдельным группам фактов хозяйственной жизни и определить общую потребность в специалистах и их рациональное закрепление за участками учета.

Организация самостоятельно определяет форму бухгалтерского учета (простую, журнально-ордерную, мемориально-ордерную или автоматизированную).

Основными факторами, влияющими на такой выбор, являются

– объем обрабатываемой информации,

– численность сотрудников предприятия,

– уровень квалификации учетного персонала,

– уровень применения компьютерных технологий.

В настоящее время все большее распространение получает автоматизированная форма учета, преимуществами которой является

– возможность оперативной обработки значительных массивов информации, реализация принципа однократного ввода информации в систему;

– возможность получения разнообразных отчетов по мере необходимости и за любой период времени.

FreeBusta is knowledge without borders!

Внедрение этой формы приводит к изменению структуры бухгалтерии – в ее составе появляется подразделение, которое занимается программным и техническим сопровождением компьютерных систем.

Сопоставление фактической организационной структуры бухгалтерии с оптимальной и анализ применяемой формы бухгалтерского учета дает возможность аудиторам сделать вывод о том, насколько структура бухгалтерии и форма бухгалтерского учета соответствуют условиям организации и управления предприятия и обеспечивают полноту, своевременность и экономичность обработки учетной информации.

В процессе решения следующей задачи:

1) аудиторы изучают график документооборота и устанавливают:

– порядок оформления первичных документов и сроки сдачи их в бухгалтерию,

– состав форм внутренней отчетности и порядок их составления и представления,

– применяются ли типовые формы первичных документов.

2) На основе ознакомления с фактически сложившимся в организации документооборотом определяется

– обеспеченность структурных подразделений бланками первичных документов,

– реальные сроки их подготовки и сдачи в бухгалтерию,

– содержание первичных документов, создаваемых автоматизированным способом,

– структура форм внутренней отчетности.

Сопоставление полученной информации позволяет сформулировать вывод о соответствии (или несоответствии) фактического состава используемых в организации первичных документов и форм внутренней отчетности и их движения требованиям действующего законодательства и особенностям экономического субъекта.

FreeBusta is knowledge
without borders!

2.3 Задачи аудита учетной политики

Учетная политика представляет собой принятые в организации способы ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни и деятельности. Некоторые специалисты определяют учетную политику более узко – как совокупность критериев учетного отражения и списания стоимости активов организации.

Одно из существенных назначений учетной политики заключается в том, чтобы с помощью специфических приемов и методов бухгалтерского учета по возможности выровнять кратковременные изменения финансовых показателей деятельности организации, вызванные значительным ростом или снижением объемов производства и (или) сбыта, другими объективными причинами в отдельные периоды времени как внутри отчетного года, так и в течение ряда лет.

При разработке и реализации учетной политики принимаются во внимание и другие обстоятельства, прежде всего связанные с оптимизацией налогообложения, снижением трудоемкости учета, экономией затрат на его ведение. Но главным, по нашему мнению, остается необходимость определенного, заранее объявленного регулирования затрат и результатов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности для обеспечения долговременного функционирования субъекта. Речь идет не о вуалировании отчетных показателей, а об умелом в рамках действующего законодательства применении правил (стандартов) и положений учредительных документов, допускающих перемещение тех или иных затрат и доходов из одного отчетного периода в другой путем создания резервов, использования дифференцированных методов оценки и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Такой подход вполне устраивает собственников (владельцев), которые стремятся получать более или менее устойчивый доход (дивиденды), по возможности не зависящий от рыночной ситуации. Это важно для наемных менеджеров и персонала, поскольку у них в период удачного с точки зрения финансовых результатов бизнеса остаются в распоряжении и обороте значительные сред-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ства для закупки материалов, оплаты труда и других расходов, реанимации и активизации деятельности в менее удачные периоды, для предотвращения банкротства, сохранения и увеличения числа рабочих мест, поддержания нормального уровня заработной платы и социальных выплат. Для собираемости налогов и сборов, поступающих в государственную казну, также предпочтительнее сравнительно равномерный приток денежных средств от организации, а не существенно изменяющийся при росте или падении объемов продаж, доходов и расходов.

Аудиторские проверки при этом связаны с конкретными проблемами, требующими творческого решения. С одной стороны, аудитор должен проверить и оценить счетную достоверность учета, призванного отразить действительную величину отчетных показателей, такую, которая в точности соответствует реальности в данном периоде, а с другой – принять во внимание необходимость выравнивания данных отчетности по учетным периодам в пределах года или ряда лет, осуществляемого с помощью средств и методов учетной политики.

Для этого аудитор должен оценить, насколько принятая проверяемым клиентом учетная политика соответствует целям его бизнеса в анализируемом периоде, использует ли он только общепринятые методы усреднения и резервирования, насколько они обоснованны и постоянны в применении.

Задачи аудита учетной политики:

– изучение системы организации бухгалтерского учета;

– оценка учетной политики;

– характеристика системы документации и документооборота;

– подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям.

FreeBusta is knowledge
without borders!

2.4 Требования, предъявляемые к разработке учетной политики организации

Особое внимание аудиторы должны обратить на содержание Положения об учетной политике экономического субъекта. В процессе оценки данного документа устанавливается соответствие элементов и правил реализации учетной политики предприятия требованиям, установленным ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) полнота отражения особенностей деятельности предприятия, правильность оформления этого документа и вносимых в него изменении.

Оценка эффективности учетной политики является важнейшей составной частью аудиторской проверки. Направления проведения анализа учетной политики на разных стадиях аудиторской проверки представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Направления проведения анализа учетной политики на разных стадиях аудиторской проверки

Этап аудита	Направление анализа учетной политики
Подготовка и планирование аудита	Изучение учетной политики позволяет аудитору сделать выводы о состоянии внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта, что необходимо для определения уровня существенности и аудиторского риска. С помощью учетной политики дается предварительная оценка системы бухгалтерского учета, на основе которой определяются объем, порядок и сроки проведения аудиторских процедур
Аудиторская проверка	Проверяется соблюдение учетной политики. Аудитор анализирует адекватность учетной политики по каждому разделу бухгалтерского учета. Оцениваются влияние применяемых методов учета на достоверность показателей отчетности, а также рациональность избранных методов с точки зрения трудоемкости учета. Оценивается учетная политика для целей налогообложения с точки зрения налогового планирования. Делается вывод о соответствии существующей системы бухгалтерского учета потребностям управления
Подготовка аудиторского заключения	При выражении мнения о достоверности финансовой отчетности аудитор принимает во внимание свою оценку избранных организацией учетных методик и полноту их раскрытия заинтересованным пользователям

Существующие составные части и слагаемые учетной политики предполагают широкий спектр ее объектов.

FreeBusta is knowledge without borders!

Они включают

– организационно-технические,

– методологические и методические аспекты ведения бухгалтерского учета

– положения учетной политики для целей налогообложения.

Организационно-технические аспекты учетной политики определяют:

– организацию ведения учета в организации и его форму;

– рабочий план счетов и инструкцию по его применению;

– оценку активов, пассивов и договорных обязательств;

– порядок и сроки проведения инвентаризации имущества, долговых требований и обязательств.

Хотя указанные аспекты характеризуют главным образом организационные принципы ведения учета и непосредственного отношения к учетной политике, которая может оказать воздействие на результаты хозяйствования, эти аспекты учета должны реагировать на изменение учетной политики всякий раз, когда это представляется возможным и необходимым.

Рассматривая этот раздел учетной политики, аудитор высказывает свое профессиональное мнение о рациональности избранного варианта организации бухгалтерского учета и его формы, о содержании и особенностях рабочего плана счетов, обращая особое внимание на дополнительные счета и субсчета, вводимые по инициативе организации. Он может сформулировать свои рекомендации относительно совершенствования правил документирования и документооборота, порядка и сроков проведения инвентаризации, использования тех или иных счетов и субсчетов.

Методологические и методические аспекты учетной политики составляют ее суть. Они включают основные инструменты воздействия на результаты хозяйствования, отражаемые в бухгалтерской отчетности, и фиксируют принятые организацией способы ведения учета, алгоритмы формирования его показателей:

– методы оценки активов, долговых требований и обязательств;

– способы начисления и порядок отражения в бухгалтерском учете амортизации основных средств и нематериальных активов;

– варианты группировки и списания затрат на производство и сбыт продукции;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– способы отражения в учете приобретения материальных ресурсов и их оценки при списании;

– порядок учета ремонта основных средств и отражения затрат на его осуществление;

– методология создания и использования резервов предстоящих расходов, оценочных резервов и платежей;

– порядок учета, распределения и списания расходов будущих периодов, коммерческих расходов и затрат на управление предприятием.

Отдельно в составе учетной политики могут быть предусмотрены вариант учета продажи продукции, услуг и покупных товаров, порядок учета кредитов и займов, необходимость проведения переоценки основных средств и материальных запасов, порядок учета событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности. Аудитор должен проверить правильность и полноту применения утвержденной в приказе по организации методологии учета, оценить ее соответствие особенностям бизнеса деятельности аудируемого клиента, убедиться в том, что в течение проверяемого года учетная политика не изменилась.

Анализ аудиторской практики свидетельствует, что в отдельным экономических субъектах в Положениях об учетной политике указанные элементы только обозначены, а их подробная характеристика отсутствует. Это приводит к тому, что в этих организациях не обеспечивается четкий выбор из рекомендуемых нормативными документами вариантов оформления и отражения в учете определенных фактов хозяйственной жизни того варианта, который наиболее соответствует специфике предприятий.

Порядок ведения налогового учета отдельных фактов хозяйственной жизни и (или) объектов устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Считается целесообразным для облегчения ведения бухгалтерского и налогового учета сопоставлять вариантность методов учета для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, а затем выбирать и утверждать приказом те методы, которые совпадают.

Проверяя налоговую учетную политику, аудитор учитывает требования ст. ст. 167 и 313 НК РФ: учетную политику утверждают по НДС и налогу на прибыль.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Как правило, налоговая учетная политика состоит из трех основных разделов:

– принципы ведения налогового учета;

– методы расчета того или иного налога;

– регистры налогового учета.

В учетной политике для целей налогообложения обязательно следует, во-первых, раскрыть вопросы (часть таких вопросов приведена в таблице 2.2), вариантность которых предусмотрена Налоговым кодексом РФ (НК РФ).

Таблица 2.2 – Перечень вопросов, вариантность которых предусмотрена Налоговым кодексом

Вопрос	Варианты	Ссылка на документ
Налог на добавленную стоимость (гл. 21 НК РФ)		
Порядок раздельного ведения учета облагаемых и не облагаемых НДС операций	1. Организация ведет раздельный учет затрат (устанавливается порядок такого учета: база и методика распределения «входного» НДС и «общих» затрат). 2. Организация не ведет раздельного учета затрат в случае, если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство	Статья 170 НК РФ
Учет сумм «входного» НДС при осуществлении операций, облагаемых и не облагаемых НДС	Устанавливается методика распределения	Статья 170 НК РФ
Использование права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС	1. Организация использует право на освобождение, если сумма выручки за три календарных месяца не превышает 2 млн руб. 2. Организация не использует право на освобождение	Статья 145 НК РФ
Налог на прибыль организаций (гл. 25 НК РФ)		
Порядок признания доходов и расходов	1. Метод начисления. 2. Кассовый метод	Статьи 271-273 НК РФ
Методы оценки сырья и материалов	1. По стоимости единицы запасов. 2. По средней стоимости. 3. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	Статья 254 НК РФ

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 2.2

Вопрос	Варианты	Ссылка на документ
Метод начисления амортизации. Определяется по каждому объекту нематериальных активов и основных средств (за исключением входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, для которых применяется линейный метод)	1. Линейный метод. 2. Нелинейный метод	Статья 259 НК РФ
Порядок начисления амортизации	1. Начисление амортизации по нормам, установленным ст. 259 НК РФ. 2. Начисление амортизации по нормам ниже установленных ст. 259 НК РФ	Статья 259 НК РФ
Применение амортизационной премии	1. Не применяется. 2. Применяется (указать размер единовременного списания – до 10 % (до 30 % – в отношении основных средств с третьей по седьмую амортизационную группу))	Статья 258 НК РФ
Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации	1. С учетом срока эксплуатации предыдущими собственниками. 2. Без учета срока эксплуатации предыдущими собственниками. 3. Определить самостоятельно с учетом требований техники безопасности и других факторов	Статья 259 НК РФ
Резерв по сомнительным долгам	1. Создается. 2. Не создается	Статья 266 НК РФ
Резерв по гарантийному ремонту	1. Создается и определяется предельный размер отчислений в этот фонд. 2. Не создается	Статья 267 НК РФ
Определение перечня прямых расходов	Организация самостоятельно определяет перечень прямых расходов	Статья 318 НК РФ
Состав и порядок распределения прямых расходов между готовой продукцией и незавершенным производством	Указать перечень прямых расходов и методику их распределения между готовой продукцией и незавершенным производством	Статьи 318, 319 НК РФ
Расходы по доставке товаров и другие расходы, связанные с приобретением товаров (для торговых организаций)	1. В составе издержек обращения. 2. В стоимости приобретения товаров (с указанием перечня расходов)	Статья 320 НК РФ

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 2.2

Вопрос	Варианты	Ссылка на документ
Перечень прямых расходов по торговым операциям	1. Стоимость покупных товаров определяется по цене, установленной договором. 2. Стоимость приобретения товаров определяется с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Выбранный способ применяется в течение не менее двух налоговых периодов	Статья 320 НК РФ
Методы оценки покупных товаров	1. По стоимости единицы товара. 2. По средней стоимости. 3. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО)	Статья 268 НК РФ
Методы списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг	1. По стоимости единицы. 2. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).	Статья 280 НК РФ
Показатель, используемый в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения	1. Сумма расходов на оплату труда. 2. Среднесписочная численность работников	Статья 288 НК РФ
Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств	1. Создаются и определяются нормативы отчислений в этот фонд. 2. Не создаются	Статья 324 НК РФ
Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков	1. Создаются и определяются ежемесячный процент и предельная сумма отчислений в этот фонд. 2. Не создаются	Статья 324.1НК РФ
Отчетный период по налогу на прибыль организаций	1. Месяц 2. Квартал	Статья 285 НК РФ

Учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения сравнивается, и аудитором оценивается влияние на прибыль имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета. В ходе анализа учетной политики устанавливаются расхождения в определении базы по расчету прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения из-за разницы в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов, выявляются источники постоянных и временных разниц при расчете прибыли, выражается мнение по вопросу применяемой учетной политики аудируемого лица.

Аудитору следует использовать профессиональное суждение, позволяющее обоснованно аргументировать выбор того или иного

FreeBusta is knowledge without borders!

способа налогового учета. При выборе способов налогового учета, как правило, организации используют тот вариант учета, который обеспечивает минимальную сумму налоговых платежей, но такой вариант может оказаться ошибочным и привести к уплате дополнительных сумм налога.

2.5 Оценка последствий при изменении учетной политики

Следует учесть, что поменять учетную политику можно лишь в определенных случаях. Эти случаи перечислены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Изменение учетной политики для бухгалтерского учета должно осуществляться с 1 января. Причем его нужно утвердить приказом руководителя фирмы до 31 декабря текущего года. «Налоговую» учетную политику обычно меняют с начала налогового периода по тому или иному налогу. По большинству налогов – это календарный год. В ст. 313 НК РФ приведены исключения из данного правила. Это случаи, когда меняются: законодательство о налогах и сборах (учетную политику корректируют не ранее вступления в силу изменений законодательства); те или иные методы налогового учета.

Осуществляя проверку состояния бухгалтерского учета, аудитору необходимо проанализировать:

– приемлем ли для данной организации избранный ею вариант учетной политики,

– применятся ли он постоянно,

– достаточно ли адекватно реализована учетная политика,

– полностью ли она соблюдается.

Избранный вариант учетной политики должен быть регламентирован приказом руководителя организации. В нем в обязательном порядке указывают, какой метод учета реализации будет применен в течение предстоящего года, как будут оцениваться активы, какими методами будет начисляться износ основных средств и нематериальных активов, как будут осуществляться резервирование затрат и выполнение долгосрочных обязательств, какие предстоят расходы и платежи.

Проверяя соблюдение учетной политики, аудитор должен обратить особое внимание на ее постоянство в течение сравнительно

FreeBusta is knowledge
without borders!

длительного периода времени, по крайней мере, в течение нескольких отчетных периодов. Если организация по тем или иным причинам приняла решение изменить учетную политику, то она обязана:

– известить об этом налоговые и статистические органы;

– провести инвентаризацию активов, по которым изменяется оценка или вариант списания (погашения) их стоимости;

– определить разницу и порядок ее отражения в учете.

Все это должно быть оформлено приказом руководителя. Аудитор проверяет наличие такого приказа, высказывает свое мнение о его обоснованности и соблюдении.

При аудиторских проверках следует учитывать, что далеко не всегда выбранные способы учета распространяются на все структурные подразделения организации.

Кроме того, нередко учетная политика организации не пересматривается в течение длительного времени, хотя в нормативных актах и положениях о бухгалтерском учете за это время были существенные изменения.

Аудиторским организациям следует разработать внутренние стандарты аудиторской проверки оценки изменений, вносимых в учетную политику аудируемого лица, основными направлениями которых должны быть следующие.

1. Выявить, имеются ли у аудируемого лица факты хозяйственной жизни, на которые распространяются изменения учетной политики в связи с изменением нормативных документов по бухгалтерскому учету.

2. Если такие факты хозяйственной жизни имеют место, то зафиксировать в рабочих документах выбор аудируемого лица после изменения нормативных документов по бухгалтерскому учету.

3. Если аудируемым лицом выполнены расчеты новых значений остатков на 1 января отчетного года и 1 января года, предшествующего отчетному, то аудитору следует проверить их обоснованность.

4. Если аудируемым лицом не выполнены расчеты новых значений остатков по статьям, в отношении которых изменилась учетная политика, то аудитор должен поставить вопрос о необходимости таких расчетов и предупредить о возможных последстви-

FreeBusta is knowledge without borders!

ях уклонения аудируемого лица (мнение с оговоркой, отрицательное мнение).

5. Проверить, оформлены ли аудируемым лицом соответствующие бухгалтерские записи.

6. Удостовериться в том, что аудируемое лицо выполнило корректировку текущего налога на прибыль организаций, применяя ставку налога на прибыль организаций к сумме корректировки нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

7. Установить, адекватно ли раскрыта информация в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности, касающаяся разделов, посвященных изменениям учетной политики и последствиям этих изменений; раскрытие должно быть выполнено с учетом существенности информации для пользователей отчетности.

Можно рекомендовать для документального оформления результатов проверки использовать следующую форму (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Анализ учетной политики и влияние на прибыль расхождений в налоговом и бухгалтерском учете

Виды различий в учете (по объектам учета и отдельным операциям)	Отражение в учете по требованиям бухгалтерского учета	Отражение в учете по требованиям налогового законодательства	Порядок включения в базу при расчете налога на прибыль	Влияние на прибыль	Учетный регистр
Убытки от реализации основных средств	Признаются в полном объеме без ограничений в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место	Признаются равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ)	Включаются в расчет налогооблагаемой базы: на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками; на основании отдельных расчетов из регистров налогового учета	Вычитаемая временная разница, образующая отложенный налоговый актив	Карточка счетов 01 и 91

FreeBusta is knowledge without borders!

Представительские расходы	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются в пределах норм, утвержденных п. 2 ст. 264 НК РФ	Включаются в расчет налогооблагаемой базы на основании данных бухгалтерского учета с дополнительными корректировками по ограничению	Постоянная разница, образующая постоянное налоговое обязательство	Карточка счета 26

Вопросы для самопроверки

1. Какие способы организацией бухгалтерского учета существуют?
2. В каких случаях возможно изменение учетной политики?
3. Перечислите основания изменения учетной политики.
4. Кто разрабатывает и утверждает учетную политику организации?
5. Кто несет ответственность за правильность составления учетной политики организации?
6. Какова структура учетной политики?

Темы рефератов

1. Раскрытие учетной политики в международных стандартах аудита.
2. Сравнительный анализ учетной политики, составленной в целях бухгалтерского и налогового учета.
3. Основные нормативные документы, в соответствии с которыми разрабатывается учетная политика в организациях России
4. Оценка формы бухгалтерского учета и ее соответствия условиям организации и управления предприятия
5. Аудит системы документации и документооборота

FreeBusta is knowledge without borders!

3 АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Цель, задачи, источники информации аудита денежных средств

Целью аудита денежных средств является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативно-правовым документам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

В задачи аудита денежных средств входят:

– проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с денежными средствами при соблюдении требований законодательства Российской Федерации;

– правильное документальное оформление операций с денежными средствами в соответствии с установленными правилами ведения кассовых операций;

– контроль за сохранностью денежных средств, документов в кассе и их целевым использованием;

– своевременное проведение инвентаризации денежных средств в кассе, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Аудиторская проверка денежных средств организации осуществляется в следующей последовательности:

1. Определение цели и основных задач аудита, подборка нормативных актов.

2. Составление аудиторской плана в виде тестов средств контроля.

3. Установление соответствия данных бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства» и Отчета о движении денежных средств счетам учета денежных средств, в том числе находящихся в кассах организации.

4. Проверка организации материальной ответственности.

5. Определение возможности использования результатов работы внутреннего аудита.

6. Документальное оформление движения наличности.

FreeBusta is knowledge without borders!

7. Выявление существенных нарушений ведения учета, подготовки отчетности, соблюдения законодательства и выражение мнения.

8. Требование устранить экономическим субъектом нарушения в учете и отчетности.

Источниками информации при проверки денежных средств являются: бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств, Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, регистры бухгалтерского учета по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», кассовая книга (КО-4), отчеты кассира, приходные и расходные кассовые ордера (КО-1, КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (КО-3), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (КО-5), акт инвентаризации наличных денежных средств (ИНВ-15), акт ревизии наличных денежных средств, справка из банка об установлении лимита остатка наличных денег в кассе, акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (форма № КМ-1), акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию (форма № КМ-2), акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (форма № КМ-3), журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4), журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста (форма № КМ-5), справка-отчет кассира-операциониста (форма № КМ-6), сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации (форма № КМ-7), журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ (форма № КМ-8), акт о проверке наличных денежных средств кассы (форма № КМ-9).

В Отчете о движении денежных средств справочно должны быть приведены данные о поступлениях в отчетном периоде денежных средств по наличному расчету с выделением в том числе:

– расчетов с юридическими лицами;

– расчетов с физическими лицами;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– поступления денежных средств с применением контрольно-кассовых машин или бланков строгой отчетности;

– сумм денежных средств, сданных организацией в кредитную организацию;

– сумм денежных средств, полученных в кассу организации из кредитной организации.

В Отчете о движении денежных средств используются записи на счетах бухгалтерского учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

3.2 Общая стратегия и план аудита денежных средств

Основным звеном планирования является разработка плана аудиторской проверки, определяющей объем, выводы и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. В нем формируются задачи, которые позволяют сделать выводы о состоянии объекта с достаточно надежной точностью.

Для реализации общей стратегии аудита составляется план аудита. В соответствии с МСА 300 «Планирование аудита», план аудита необходимо составлять в виде тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу. Тесты средств контроля представляют собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета.

С целью упорядочения результатов аудита рекомендуется разрабатывать специальный план проверки кассовых операций (таблица 3.1). Правильно составленный план поможет аудитору последовательно проверить различные участки учета операций с денежными средствами, избегая повторов и пропусков, целенаправленно провести сбор необходимых доказательств и их документирование. План аудита кассовых операций представлен в таблице 3.1.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 3.1 – План аудита кассовых операций

Проверяемый сегмент	Аудиторские процедуры	Источники информации	Примечание
Наличие в кассе денежных средств, денежных документов, отраженных в учете	Инвентаризация кассы, осмотр, опрос, просмотр и сравнение документов	Кассовая книга, акты инвентаризации денежных средств, инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков строгой отчетности	
Полнота отражения в учете денежных средств и документов в кассе	Осмотр, просмотр и сравнение документов, проверка соблюдения в организации правил совершения кассовых операций	Приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, журнал регистрации кассовых ордеров, кассовая книга	
Полнота и правильность оформления первичных кассовых документов, книг, журналов	Просмотр и сравнение документов	Приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, журнал регистрации кассовых ордеров, кассовая книга	
Соблюдение порядка выдачи денег по доверенности	Просмотр доверенности	Доверенность, приложенные к расходным кассовым ордерам или ведомостям	
Соблюдение установленного лимита хранения наличных денег в кассе	Просмотр и сравнение документов	Кассовая книга, сообщение банка о размере лимита кассы	
Соблюдение установленного порядка и лимита наличных расчетов с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями	Опрос, просмотр документов	Расходные кассовые ордера, кассовая книга	
Наличие договоров о полной материальной ответственности с кассиром организации	Просмотр документов	Договор о полной материальной ответственности	
Применение ККТ при наличных расчетах	Просмотр книги, сравнение данных книги кассира–операциониста с данными контрольных лент и кассовой книги	Книга кассира операциониста	
Проведение внезапной ревизии кассы (при необходимости)	Инвентаризация кассы, осмотр, опрос, просмотр и сравнение документов	Кассовые документы, денежные средства, кассовая книга, регистры по счету 50	

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 3.1

Проверяемый сегмент	Аудиторские процедуры	Источники информации	Примечание
Проверка оборотов и остатков по счету 50 и их соответствие данным Главной книги	Осмотр, просмотр и сравнение документов	Кассовая книга, ведомости, журналы-ордера, Главная книга	
Выборочная проверка целевого использования денежных средств, полученных из банка, соблюдения лимита кассы и установленного лимита расчетов между юридическими лицами наличными деньгами	Осмотр, просмотр и сравнение документов	Выписки банка, кассовые документы, ведомости, журналы-ордера, учетные регистры по счетам 50, 51 «Расчетные счета»	
Выборочная проверка правильности оформления кассовых документов и соответствия их данных записям в кассовой книге и учетных регистрах по счету 50. Проверка правильности корреспонденции счетов.	Осмотр, просмотр и сравнение документов	Кассовые документы, кассовая книга, журналы-ордера, учетные регистры по счетам 50, 51, 76.	
Порядок ведения кассовых операций в иностранной валюте	Осмотр, просмотр и сравнение документов	Кассовые документы, кассовая книга, журналы-ордера, учетные регистры по счетам 50, 52, 55, 57, 71.	
Правильность отражения в учете и бухгалтерской отчетности кассовых операций	Просмотр и сравнение документов	Карточка и оборотно-сальдовая ведомость по счету 50	
Наличие в организации действующей системы проведения ревизии кассы	Просмотр и сравнение документов, опрос, проверка соблюдения установленных правил	Акты инвентаризации денежных средств	

При составлении плана проверки следует оценить эффективность внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе организации. План проверки денежных средств на расчетных счетах представлен в таблице 3.2.

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 3.2 – Аудиторские процедуры по аудиту денежных средств на расчетных счетах в организации

Перечень аудиторских процедур	Объем проверки	Способ выполнения аудиторских процедур
Установление количества открытых предприятием банковских счетов	Выписки банка за год	1. Прослеживают состав выписок банка, сопоставляют с записями по счету 51 «Расчетные счета» в части остатков и оборотов денежных средств. 2. Делают запрос в налоговую инспекцию
Установление соответствия суммы остатка денежных средств в выписке банка и учетном регистре на начало и конец периода	Выписки банка и учетные регистр по счету 51 за год	Заполняют таблицу соответствия остатков денежных средств по данным выписок банка и учетного регистра согласно рабочим документам аудитора
Проверка наличия права подписи денежных документов	Папка (дело) подшивки приказов	Прослеживают содержание приказов за отчетный период и журнал регистрации выписок из приказа
Встречная проверка платежных документов клиента и его контрагентов на одну и ту же операцию	Выборочно за июнь, декабрь	Заполняют таблицу соответствия сумм по операциям, вызывающим сомнение (подозрение) у клиента и его контрагентов, согласно рабочим документам аудитора
Проверка правильности корреспонденции счетов по движению средств в платежных документах и отраженных в регистрах аналитического и сводного бухгалтерского учета	Все операции по движению денежных средств на расчетном счете	1. Прослеживают правильность корреспонденции счетов по всем платежным документам. По операциям, вызывающим сомнение, осуществляют записи в таблицу, их проверяют дополнительно с учетом действующих нормативных актов. 2. Используют аналитические процедуры для проверки соответствия корреспонденции счетов в платежных документах и учетных регистрах
Установление соответствия данных отчетности данным бухгалтерского учета	Отчет о движении денежных средств и учетные регистры	Заполняют таблицу соответствия сумм в формах отчетности и учетных регистрах согласно рабочим документам аудитора

С помощью тестирования аудитор дает предварительную оценку соблюдения в организации кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые участки, планирует состав основных контрольных процедур, определяет особенности ведения учета в организации. О недостаточной эффективности внутреннего контроля могут свидетельствовать такие факты:

FreeBusta is knowledge without borders!

– отсутствие в организации постоянно действующей системы проведения внезапных ревизий (инвентаризаций) кассы;

– наличие признаков формального проведения ревизий кассы (например, одни и те же лица в ревизионной комиссии);

– отсутствие в организации приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок кассы;

– отсутствие в штате кассира, когда эти функции возложены на другого работника без письменного распоряжения руководителя организации;

– отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Низкая оценка эффективности внутреннего контроля потребует увеличения объемов аудита и усиления внимания к данному участку проверки.

3.3 Методика проверки денежных средств в кассе и на расчетном счете

При аудите кассовых операций последовательно проверяются:

– правильность документального оформления кассовых операций;

– сохранность наличных денежных средств в кассе;

– соблюдение установленного лимита остатка денежных средств в кассе;

– правильность применения контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении расчетов с населением;

– полнота и своевременность оприходования денежных средств и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;

– правильность списания денег в расход и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;

– организация хранения свободных денежных средств в кассах организации.

Приступая к проверке операций с денежными средствами, аудитор должен собрать по возможности полную информацию о состоянии внутреннего контроля по данному участку учета. Выяснить, как соблюдается кассовая дисциплина, насколько жестко

FreeBusta is knowledge without borders!

контролируются операции с денежной наличностью, в том числе с валютой, как обеспечивается санкционирование различных платежей из кассы, можно путем фактической проверки, обследования, наблюдения и т.д. Полезным способом получения необходимых данных является тестирование по заранее подготовленному вопроснику (таблица 3.3).

По результатам данного вопросника аудитор оценивает состояние внутреннего контроля, дает предварительную оценку соблюдения кассовой дисциплины, определяет наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места и планирует основные процедуры. Результаты тестирования помогут установить фактическое отношение администрации предприятия к организации учета, обеспечению сохранности и целевого использования денежных средств организации.

Таблица 3.3 – Тест проверки системы внутреннего контроля по учету денежных средств

Вопрос	Вариант ответа	Информация или документ, который следует запросить
Кому предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров	1. Главному бухгалтеру 2. Уполномоченному лицу	1. Образец подписи главного бухгалтера 2. Образец подписи этого лица и приказ руководителя
Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя	1. Только руководителю 2. Уполномоченному лицу	1. Образец подписи главного бухгалтера 2. Образец подписи этого лица и приказ руководителя
Ведутся ли у налогоплательщика журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров	1. Да 2. Нет	Журналы регистрации кассовых ордеров
В каком размере установлен лимит остатка денег в кассе	Сумма лимита	Сообщение банка об установлении лимита кассы
Установлены ли руководителем сроки внезапной ревизии кассы и является ли этот документ конфиденциальным	1. Да 2. Нет	Номер и дата приказа с указанием сроков
Соблюдались ли сроки внезапных ревизий	1. Да 2. Нет	Акты ревизии кассы
Производится ли ревизия кассы при смене кассира	1. Да 2. Нет	Акты ревизии кассы
Заключен ли с кассиром договор о полной материальной ответственности	1. Да 2. Нет	Дата договора и дата приема кассы
Соответствует ли дата заключения договора дате акта приема кассы	1. Да 2. Нет	Дата договора и дата приема кассы

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 3.3

Вопрос	Вариант ответа	Информация или документ, который следует запросить
Ознакомлен ли под роспись кассир с Порядком ведения кассовых операций	1. Да 2. Нет	Порядок ведения кассовых операций с датой и подписью кассира
Ведется ли на предприятии кассовая книга, оформленная должным образом	1. Да 2. Нет	Кассовая книга
Ведется ли журнал регистрации платежных ведомостей	1. Да 2. Нет	Журнал регистрации ведомостей
Ведется ли на предприятии журнал учета депонентов	1. Да 2. Нет	Журнал учета депонентов
Ведется ли журнал выданных доверенностей	1.Да 2. Нет	Журнал выданных доверенностей
Определен ли круг лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные расходы	1. Да 2. Нет	Приказ об утверждении списка лиц
Проводит ли налогоплательщик реализацию готовой продукции, товаров, услуг населению за наличный расчет	1. Да 2. Нет	Регистры бухгалтерского учета, чеки ККТ
Имеется ли у налогоплательщика ККТ	1. Да 2. Нет	Карточки учета основных средств на ККТ и платежные документы
Зарегистрирована ли ККТ в налоговых органах	1. Да 2. Нет	Карточки регистрации ККТ в налоговых органах
Имеется ли договор с центром техобслуживания и ремонта ККТ	1. Да 2. Нет	Договор с центром техобслуживания и ремонта ККТ
Имеются ли дубликаты ключей от сейфа кассира и обеспечивается ли их хранение в соответствии с Порядком ведения кассовых операций	1. Да 2. Нет	Акт передачи опечатанного пакета с дубликатами ключей руководителю предприятия
Имеется ли несгораемый металлический сейф	1. Да 2. Нет	Наличие сейфа
Закрывается и опечатывается ли по окончании рабочего дня сейф печатью кассира	1. Да 2. Нет	Наблюдение и опрос персонала
Разработаны ли у налогоплательщика схемы отражения на счетах операций с денежными средствами	1. Да 2. Нет	Разработанные типовые схемы отражения кассовых операций на счетах бухгалтерского учета
Сверяются ли данные кассовой книги с данными учетных регистров и первичных документов	1. Да 2. Нет	Учетные регистры, кассовая книга

Аудитор намечает для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур, последовательность

FreeBusta is knowledge without borders!

этапов проведения проверки, конкретные источники получения данных, уточняет аудиторский риск.

В процессе проверки, аудитор должен установить наличие в кассе денежных средств и денежных документов, отраженных в учете, и наоборот – полноту отражения в учете фактически наличествующих в кассе денежных средств и документов. В кассе организации должны храниться все ее наличные деньги и денежные документы, как правило, в несгораемом металлическом шкафу (в специально оборудованном помещении под кассу), который по окончанию рабочего дня должен быть закрыт и опечатан.

Далее аудитор проверяет правильность оформления первичных кассовых документов, книг, журналов (полноту заполнения реквизитов приходных и расходных документов; обязательную регистрацию приходных и расходных ордеров, платежных ведомостей и др.; наличие подписей ответственных лиц и получателей денежных средств; отсутствие исправлений, подчисток). Для этого изучаются отчеты кассира с приложенными первичными документами и кассовая книга. Последняя должна вестись в одном экземпляре и быть пронумерована, прошнурована, опечатана печатью. Записи в кассовой книге должны быть идентичны записям в отчете кассира и подтверждаться первичными документами. Прием и выдача денег по кассовым ордерам должны производиться только в день их составления.

Если учет кассовых операций компьютеризирован, то допускается ведение кассовой книги в электронном виде, листы которой распечатываются в двух экземплярах (первый сброшюровывается в виде книги, второй служит отчетом кассира). В этом случае аудитор должен убедиться самостоятельно или с привлечением эксперта в защищенности программы от несанкционированного доступа кассира и других лиц с целью изменения нумерации документов (программа должна генерировать следующий номер приходных и расходных документов автоматически при их подготовке и распечатке бланка).

В выборку, как правило, включаются кассовые документы за один или два квартала или за один месяц в каждом квартале отчетного периода. Если количество ошибок и неправильно оформленных документов превысит допустимое количество, запланирован-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ное аудитором, целесообразно проверить и остальные кассовые документы.

При проверке кассовых операций особое внимание уделяется выявлению полноты, своевременности и правильности оприходования денежной наличности (поступлений из банка, возврата подотчетных сумм, выручки, взносов арендной платы и других доходов). Поступления из банка проверяются путем сверки идентичных сумм, имеющихся в корешках чеков, выписках банка и приходных кассовых ордерах. Поступление выручки изучается путем сверки сумм в приходных кассовых ордерах, накладных и счетах-фактурах, на лентах кассового аппарата и др. Возврат неиспользованных авансов анализируется по приходным кассовым ордерам.

Проверяя расходование наличных денег из кассы, аудитор должен обратить внимание на документальную обоснованность выдачи денег (наличие приказов на премирование сотрудников, оказание материальной помощи, командировки, выдачу средств на представительские расходы, доверенностей от сторонних организаций, исполнительных листов). Устанавливается также целевое использование средств, полученных из банка по чеку, соблюдение лимита кассы.

Также аудитор обязан удостовериться в соблюдении порядка выдачи денег по доверенности. Выдать наличные деньги из кассы можно только лицу, указанному в расходном ордере (заменяющем его документе), либо другому лицу, действующему на основании доверенности. Доверенность на получение платежей, связанных с трудовыми отношениями (оплата труда и пр.), может быть удостоверена, например, организацией, в которой работает или учится доверитель, администрацией лечебного учреждения.

Аудитор устанавливает и факты оплаты сотрудникам произведенных хозяйственных расходов без оформления авансовых отчетов, повторной оплаты по ранее оформленным документам, присвоения денежных сумм по подложным документам и др. Исследуется правильность указанной в учетных регистрах по счету 50 «Касса» корреспонденции счетов, подсчета оборотов, наличных средств и их остатков. Для этого сверяются данные кассовой книги, отчета кассира и учетного регистра за соответствующий месяц периода по датам. Расхождения означают наличие ошибок, которые могут быть как непреднамеренными, вызванными невнима-

FreeBusta is knowledge
without borders!

тельностью бухгалтера при подсчете, так и преднамеренными. Последние требуют получения письменных объяснений и оперативного информирования руководителя предприятия. В любом случае обнаруженные аудитором ошибки и недостоверные данные обязательно регистрируются в его рабочих документах.

Аудитор должен выяснить соблюдение установленного лимита расчета наличными деньгами между юридическими лицами, предпринимателями и лимита хранения наличных денег в кассе. Лимит расчетов не должен превышать 100 000 руб. (Указание Банка России от 20 июня 2007 г. №1843-У). Наличные деньги в кассе организации должны храниться только в пределах лимита, который устанавливает банк. Денежную наличность, поступившую сверх лимита, следует сдавать в банк. Наличные деньги сверх установленного лимита могут находиться в кассе организации только для оплаты труда, выплаты социальных пособий, стипендий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке (п. 2.6 Положения).

Аудитор обязан проверить порядок ведения кассовых операций в иностранной валюте. Основным нормативным актом, регулирующим валютные операции в Российской Федерации, является Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

К денежным средствам организаций в иностранной валюте относятся:

– наличные деньги в кассе в иностранной валюте (субсчет счета 50);

– средства на валютных счетах, открытых в уполномоченных банках (счет 52 «Валютные счета»);

– средства в иностранной валюте, в аккредитивах, на чековых книжках, депозитах и пр. (субсчет счета 55 «Специальные счета в банках»);

– денежные средства в иностранной валюте, инкассированные, внесенные в кассы кредитных организаций, для зачисления на счета в банках, но по состоянию на отчетную дату не зачисленные по назначению (субсчет счета 57 «Переводы в пути»).

При проверке операций с наличной валютой необходимо помнить, что ее можно использовать только для оплаты командиро-

FreeBusta is knowledge without borders!

вочных расходов сотрудников. Другие операции с ней в Российской Федерации запрещены.

Аудитору нужно проверить, ведется ли кассиром аналитический учет по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе. Помимо обычных составляющих в учетные записи на специальных субсчетах следует включать валютный курс, который используется для расчета рублевого эквивалента операций, отражаемых данными записями. Далее надо проверить курсовые разницы, по которым в кассовой книге должны быть сделаны дополнительные записи. Это связано с тем, что если записи в кассовой книге по приходу и расходу одной и той же суммы в валюте будут произведены по разным курсам, то рублевый остаток по кассовой книге не будет соответствовать реальному остатку денежных средств в кассе.

Аудитор обязан также выяснить, применяется ли контрольно-кассовая техника при наличных расчетах, так как денежные расчеты при торговых операциях, оказании услуг все организации и индивидуальные предприниматели должны проводить с обязательным применением ККТ. Исключение составляют операции, указанные в перечне, установленном Федеральным законом от 22 мая 2003 г. №54-ФЗ.

Если организация ведет расчеты с физическими лицами с применением ККТ, то необходимо проверить, вся ли ККТ прошла регистрацию в государственной налоговой инспекции, о чем будут свидетельствовать карточки регистрации ККТ. Журналы регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин должны вестись по форме №КМ-5, утвержденной Постановлением № 132, они должны быть прошиты, пронумерованы, подписаны руководителем, главным бухгалтером и представителем налогового органа.

Результаты выборочной проверка полноты и своевременности оприходования налично-денежной выручки в кассу оформляются таблицей 3.4.

В дальнейшем проверяется правильность отражения в учете и бухгалтерской отчетности кассовых операций. Поступление денежных средств и денежных документов в кассу и их выдача должны отражаться дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 50. Денежные документы следует учитывать на счете 50 в сумме

FreeBusta is knowledge
without borders!

фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет денежных документов должен вестись по их видам на счете 50, субсчет 3 «Денежные документы».

Таблица 3.4 – Результаты выборочной проверка полноты и своевременности оприходования налично-денежной выручки в кассу

Дата	Фамилия кассира- операциониста	Показания счетчика на начало рабочего дня (смены)	Показания счетчика на конец рабочего дня (смены)	Сумма выручки, руб.	Сдано наличными, руб.	Сумма, возвращенная покупателям по неиспользованным кассовым чекам, руб.

Аудиторская проверка операций по счетам в банке начинается с того, что аудитор знакомится со сведениями о рублевых счетах и счетах в иностранной валюте в банках, приложенными к налоговой отчетности. При этом он устанавливает количество и номера счетов, открытых в банках; наименования банков. Эти данные нужны для проверки наличия банковских выписок по всем счетам и регистров синтетического учета по каждому счету (рисунок 3.1).

Рисунок 3.1 – Схема проверки учета денежных средств

FreeBusta is knowledge without borders!

Затем аудитор определяет юридические основы взаимоотношений организации и банка, проверяет соответствие договора банковского счета (договора на банковское обслуживание) нормам Гражданского кодекса Российской Федерации.

Проверка документального оформления операций по счетам в банке. Операции по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банке оформляют первичными документами, формы и порядок заполнения которых установлены инструктивными указаниями Центрального банка Российской Федерации. К таким документам относятся:

– выписки банка с приложенными утвержденными банком формами расчетно - платежных документов: платежное поручение, платежное требование, платежное требование – поручение, платежный ордер, инкассовое поручение (распоряжение), заявление на взнос наличных денег на расчетный счет, бланк денежного чека на снятие наличных денег с расчетного счета, поручение на обязательную продажу валюты, поручение на покупку валюты, распоряжение резидента о переводе купленной валюты;

– первичные документы, прилагаемые к расчетным банковским документам и обосновывающие правомерность совершаемых операций.

Аудитор проверяет правильность оформления документов, проводит арифметическую проверку документов и проверку на законность совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций.

3.4 Методика проверки валютных операций

Как правило, при работе с партнерами, находящимися за рубежом, организации осуществляют расчеты в иностранной валюте. В этом случае оплатить покупаемый импортный товар либо получить денежные средства в оплату экспортируемого товара с использованием обычного расчетного счета не получится. Нужен специальный расчетный счет – банковский счет в иностранной валюте.

Порядок открытия валютных счетов и проведения операций по ним регулируется валютным законодательством и нормативными актами Центрального банка Российской Федерации.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Торговая организация – резидент вправе проводить расчеты с юридическим лицом – нерезидентом только в безналичной форме. Расчеты в наличной валюте РФ и иностранной валюте между этими лицами запрещены. Нарушение данного требования влечет наложение административного штрафа на предпринимателей, должностных и юридических лиц в размере в размере от трех четвертых до одного размера суммы незаконной валютной операции (п. 1 ст. 15.25 КоАП РФ).

Если расчеты с нерезидентом будут вестись в рублях, открывать специальные банковские счета не надо. Ситуация меняется, когда при заключении международного контракта стороны обговаривают, что валютой расчетов будет выступать какая-нибудь иностранная валюта. В этой ситуации торговая организация должна открыть валютный счет (при отсутствии такового).

Торговая организация вправе открыть валютный счет в банке, расположенном как на территории РФ, так и за ее пределами. Как правило, для проведения расчетов по купле–продаже товаров организации открывают банковские счета в иностранной валюте в уполномоченных банках. Таковыми признаются кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий ЦБ РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте. Кроме того, к уполномоченным банкам относятся действующие на территории РФ на основании лицензий ЦБ РФ филиалы кредитных организаций, созданных согласно законодательству иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте. Валютные счета в уполномоченных банках можно открывать без ограничений.

Также без всяких ограничений счет в иностранной валюте торговая организация вправе открыть в банке, расположенном на территории иностранного государства, являющегося членом Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). Однако воспользоваться этим счетом торговая организация может не всегда. Что касается выручки, на зарубежный банковский счет ее зачисление допускается только для направления на исполнение обязательств торговой организации по кредитным договорам и договорам займа с организациями – нерезидентами, яв-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ляющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств – членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет. В отношении оплаты импортных товаров ограничений нет. Согласно ч. 4 ст. 12 Закона №150 – ФЗ резиденты вправе переводить на свои счета, открытые в банках за пределами территории РФ, средства со своих счетов в уполномоченных банках или других своих счетов, открытых в банках за пределами территории РФ. При этом юридические лица резиденты осуществляют валютные операции со средствами, зачисленными на заграничный счет, без ограничений. Исключения из данного правила нашей ситуации не касаются. Несмотря на то, что ограничения по оплате импортного товара через счет, открытый за рубежом, отсутствуют, думаем, что торговая организация не будет им пользоваться для указанных целей. Во-первых, у нее возникнут дополнительные (совершенно лишние) расходы (оплата услуг банков). Во-вторых, ей придется столкнуться с законодательством чужой страны.

При проверке операций по валютным счетам в банке особое внимание аудитор должен обратить на:

– соблюдение правового режима текущих валютных операций и валютных операций, связанных с движением капитала;

– проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Центрального банка Российской Федерации на осуществление валютных операций;

– наличие разрешений и лицензий Центрального банка Российской Федерации, предоставляемых уполномоченному банку на проведение отдельных операций;

– осуществление расчетов в иностранной валюте юридическими лицами - резидентами в пределах имеющихся в их распоряжении валютных средств, которые должны иметь легальное происхождение;

– учет операций денежных средств в валюте на счете 52 «Валютные счета».

Если торговая организация заключает внешнеэкономический контракт с целью приобретения товаров, ее задача – оплатить импортируемые нерезидентом товары.

FreeBusta is knowledge without borders!

С этой целью в уполномоченный банк представляются:

– расчетный документ;

– справка о валютных операциях – документ, подтверждающий совершение валютной операции;

– иные документы, являющиеся основанием для проведения валютной операции, указанные в ч. 4 ст. 23 Закона №150 – ФЗ.

При осуществлении экспорта и импорта товаров оформление паспорта сделки является обязательным, за исключением ситуации, когда общая сумма контракта не превышает в эквиваленте 5 000 долл. США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения контракта с учетом внесенных изменений и дополнений.

Справка о валютных операциях и иные документы (в том числе паспорт сделки) представляются и в случае поступления иностранной валюты на счет торговой организации – экспортера, открытый в уполномоченном банке. На это отводится семь рабочих дней. Торговой организации при поступлении иностранной валюты на ее счет в уполномоченном банке не надо представлять справку о валютных операциях, если договором банковского счета установлено, что уполномоченный банк заполняет эту справку самостоятельно.

Уполномоченный банк обязан принять справку о валютных операциях не позднее рабочего дня, следующего за днем ее представления резидентом – торговой организацией. Не позднее следующего рабочего дня банк должен проверить содержащуюся в справке информацию на ее соответствие сведениям, указанным в документах, являющихся основанием для проведения валютных операций, а также соблюдение порядка оформления справки. Если все в порядке, справка о валютных операциях принимается, подписывается ответственным лицом уполномоченного банка и заверяется его печатью. При выявлении нарушений уполномоченный банк отказывает в принятии справки и возвращает ее (вместе с остальными документами) обратно резиденту с отметкой о причине возврата. Таковыми могут быть:

– оформление справки с нарушением установленных требований;

FreeBusta is knowledge without borders!

– несоответствие сведений, указанных в справке, данным, содержащимся в представленных резидентом документах, на основании которых она заполнена;

– непредставление или представление не в полном объеме документов, на основании которых заполнена справка, либо оформление этих документов с нарушением установленного порядка.

Осуществление незаконных валютных операций, то есть валютных операций, запрещенных валютным законодательством Российской Федерации или осуществленных с его нарушением влечет наложение административного штрафа на граждан, лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и юридических лиц в размере от трех четвертых до одного размера суммы незаконной валютной операции; на должностных лиц - от двадцати тысяч до тридцати тысяч рублей.

Непредставление резидентом в налоговый орган уведомления об открытии (закрытии) счета (вклада) или об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей; на должностных лиц – от сорока тысяч до пятидесяти тысяч рублей; на юридических лиц – от восьмисот тысяч до одного миллиона рублей (п. 6 ст. 15.25 КоАП РФ).

Для отражения в бухгалтерском учете сведений о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на счетах торговой организации, открытых в уполномоченных банках и банках, расположенных за пределами территории РФ, используется счет 52 «Валютные счета». В случае необходимости к нему открываются субсчета 52-1 «Валютные счета внутри страны», 52-2 «Валютные счета за рубежом».

По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на валютные счета организации, по кредиту – их списание с этих счетов. Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании банковских выписок и приложенных к ним денежно–расчетных документов.

Если на момент, когда организация планирует произвести оплату импортных товаров, на валютном счете отсутствует необходимая сумма денежных средств в иностранной валюте, компания

FreeBusta is knowledge
without borders!

вправе приобрести их за рубли. С этой целью организация передает своему банку, где открыт обычный расчетный счет, поручение на покупку иностранной валюты и ее зачисление на валютный счет. В данной ситуации может возникнуть временной интервал между списанием денежных средств с расчетного счета на покупку иностранной валюты и зачислением приобретенной инвалюты на счет в уполномоченном банке. Таким образом, в определенный момент со счета 51 «Расчетные счета» денежные средства нужно уже списать, а на счет 52 зачислить еще нечего. Поскольку в бухгалтерском учете актив не может «пропасть в никуда», то в данной ситуации используют промежуточный счет 57 «Переводы в пути».

Поскольку бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни согласно Закона «О бухгалтерском учете» ведется в валюте РФ, то есть в рублях, организация должна пересчитать активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, в рубли. Пересчет осуществляется по официальному курсу иностранной валюты к рублю, установленному ЦБ РФ, на дату совершения операции. Датой совершения операции в иностранной валюте признается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции (п. 3 ПБУ 3/2006).

При осуществлении реализации товаров в режиме экспорта операциями в иностранной валюте являются:

– операции по банковским счетам в иностранной валюте (дата совершения операции – дата поступления денежных средств на банковский счет торговой организации в иностранной валюте);

– доходы организации в иностранной валюте (дата совершения операции – дата признания доходов торговой организации в иностранной валюте). Учтите, если переход права собственности на «экспортные» товары происходит после их оплаты, доходы признаются в бухгалтерском учете торговой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, предварительной оплаты (п. 9 ПБУ 3/2006).

При приобретении импортного товара могут возникнуть такие операции в иностранной валюте:

FreeBusta is knowledge
without borders!

– операции по банковским счетам в иностранной валюте (дата совершения операции – дата поступления денежных средств на банковский счет торговой организации в иностранной валюте и их списание с этого счета);

– импорт товаров (дата совершения операции – дата признания расходов по приобретению товаров). Импортные товары, оплаченные резидентом – торговой организацией в предварительном порядке, принимаются к учету в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств предварительной оплаты.

Кроме того, для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности стоимость денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, денежных и платежных документов, ценных бумаг, средств в расчетах, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается по курсу, действующему на отчетную дату, то есть на последний календарный день отчетного периода. По мере изменения курса можно производить пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте.

Аудит операций на валютных счетах осуществляется отдельно по каждому валютному счету, открытому в банке, в том числе и за рубежом. При этом следует иметь в виду, что если российская организация имеет в зарубежном банке счет, открытый по лицензии Центрального банка Российской Федерации, то эта лицензия не является основанием для зачисления на него валютной выручки. Поэтому в Центральном банке Российской Федерации должно быть получено специальное разрешение на каждое зачисление валюты на счет в зарубежном банке. При проверке полноты зачисления валютной выручки организаций – экспортеров, являющихся резидентами, на их валютном счете в уполномоченных банках необходимо установить:

– не зачисляла ли организация валютную выручку за счет удовлетворения рекламаций иностранного партнера с требованием об уплате штрафа или возмещения убытков, то есть зачета взаимных требований, оформляя это актом, соглашением, протоколом;

– не допускался ли взаимозачет при исполнении как экспортных, так и импортных контрактов;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– не производились ли платежи из выручки, подлежащей переводу в Российскую Федерацию и поступившей в собственность или распоряжение резидента за границей. Полученная выручка может использоваться им до осуществления перевода только для оплаты банковских или иных комиссий и расходов, непосредственно связанных с той внешнеэкономической операцией, по которой получена эта выручка.

Для проверки полноты зачисления выручки сравнивают сумму поступившей в течение года валютной выручки со стоимостью экспортированного товара.

При проверке операций по валютному счету особое внимание обращают на правильность отражения операций по покупке и продаже валюты, так как часто допускаются ошибки, как в методологии учета, так и при расчетах курсовых разниц по этим операциям и в пересчете валюты в рубли.

3.5 Методика проверки операций на прочих счетах в банке

Далее проводится проверка полноты и правильности синтетического учета денежных средств на прочих счетах в банке.

Кроме расчетных и валютных счетов организации могут иметь и прочие счета в банках, на которых учитываются денежные средства, подлежащие обособленному хранению. Открытие специальных счетов в банке вызвано также спецификой ведения отдельных форм расчетов между организациями. Аудиторская проверка проводится по каждому специальному счету в банке.

Для учета операций на прочих счетах в банке предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», на котором отражается движение денежных средств как в российской, так и в иностранной валюте.

Для контроля за движением денежных средств, требующих обособленного хранения, открываются субсчета 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки». В зависимости от целевого предназначения денежных средств к счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

– для учета денежных средств целевого финансирования (поступления), например, на содержание детского сада (яслей) и др.;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– для аккумулирования средств на финансирование капитальных вложений;

– специальный карточный счет в банке, предназначенный для хранения денежных средств при осуществлении расчетов с использованием банковских карт.

Аудитор должен проверить, обеспечивает ли построение аналитического учета на счете 55 «Специальные счета в банках» возможность получения данных о наличии и движении денежных средств по видам целевого назначения.

Аудиторская проверка операций по специальным счетам проводится по общей методике, изложенной выше.

При проверке операций по субсчету 55-1 «Аккредитивы» необходимо дополнительно проверить соблюдение правил применения аккредитивной формы расчетов:

– предусмотрена ли данная форма расчетов договором;

– соблюдение сроков действия аккредитивов;

– не выплачивались ли наличные денежные средства с аккредитива;

– правильность документального оформления закрытия аккредитива.

При проверке операций по субсчету «Специальный карточный счет» следует обратить внимание на:

– наличие договора на открытие специального карточного счета, перечень лиц – держателей корпоративной карты организации, тип выданной банковской карты;

– соблюдение действующего валютного законодательства при осуществлении трансграничных платежей (расчеты в иностранной валюте за пределами Российской Федерации);

– наличие разрешения Центрального банка Российской Федерации на осуществление безналичных расчетов;

– наличие отчетов держателей корпоративной карты;

– не использовались ли корпоративные карты для выплаты заработной платы и других выплат социального характера;

– правильность расчета и полноту отражения курсовых разниц.

FreeBusta is knowledge
without borders!

3.6 Типичные ошибки, нарушения и ответственность за них

Аудиторская практика показывает, что типичными ошибками и нарушениями, которые выявляются в ходе проверки кассовых операций, являются:

– недостача или излишек денег в кассе;

– несвоевременное оприходование поступивших в кассу наличных денежных средств;

– подделка подписей в первичных документах;

– наличие исправлений в кассовых ордерах;

– выдача денег без доверенности;

– превышение установленного банком кассового лимита;

– отсутствие первичных кассовых документов или оформление их с нарушением установленных требований;

– отсутствие договора о полной материальной ответственности;

– выплаты подотчетным лицам на основании документов, подтверждающих расходы, без оформления авансовых отчетов;

– несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;

– непроведение ревизий кассы;

– продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовой техники;

– арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков в учетных регистрах при ручном ведении учета;

– некорректное отражение кассовых операций в учетных регистрах;

– арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков в учетных регистрах при ручном ведении учета.

Типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки банковских операций, являются:

– отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операций, или оформление их ненадлежащим образом;

– отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения операций;

– перечисление авансов по бестоварным счетам, без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям;

FreeBusta is knowledge without borders!

– несоответствие данных в платежных поручениях данным выписки банка;

– некорректная корреспонденция счетов по учету банковских операций.

Статьей 15.11 КоАП РФ установлены штрафные санкции за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, под которыми понимается в том числе искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %. Таким образом, если информация о размере денежных средств, отраженная в бухгалтерском балансе, искажена не менее чем на 10 %, взыскивается административный штраф на должностных лиц в размере от 2 000 до 3 000 руб.

Нарушение, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет за собой наложение штрафа на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 руб., на юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ).

Сразу хотелось бы обратить внимание, что проверить соблюдение кассового лимита может только банк, который в случае обнаружения ошибок уведомляет об этом налоговые органы. Специалисты налоговых органов при проверке обычно просят бухгалтеров представить справку по форме №0408026. Данная справка выдается банком организации после проведения плановой проверки кассовой дисциплины. Только в случае отсутствия указанной справки у организации за последние месяцы налоговые инспекторы пересчитывают остатки кассы самостоятельно. В случае обнаружения нарушений налоговые органы обращаются в банк с требованием провести проверку, и только после ее проведения с зафиксированными нарушениями банком налоговые органы могут оштрафовать организацию.

Согласно Указанию Банка России от 20.06.2007 №1843-У расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской

FreeBusta is knowledge
without borders!

деятельности, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб. Необходимо обратить внимание на то, что расходовать наличные денежные средства, поступившие в их кассы за проданные ими товары, выполненные ими работы и оказанные ими услуги, а также страховые премии разрешено на заработную плату, иные выплаты работникам (в том числе социального характера), стипендии, командировочные расходы, на оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг, выплату за оплаченные ранее за наличный расчет и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, выплату страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физических лиц, скупку тары и вещей у населения.

В завершение хотелось бы обратить внимание на то, что нарушение по ст. 15.1 КоАП РФ относится к правонарушениям в области финансов, административное взыскание по которым в соответствии со ст. 4.5 КоАП РФ может быть наложено не позднее двух месяцев со дня их совершения, а при длящемся правонарушении – двух месяцев со дня обнаружения. Поскольку превышение предельного размера сумм расчетов наличными средствами не относится к длящимся правонарушениям, так как считается оконченным в момент его совершения, привлечение к ответственности по истечении двух месяцев со дня обнаружения нарушения невозможно.

Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовой техники (ККТ) влечет за собой наложение штрафа на граждан в размере от 1 500 до 2 000 руб., на должностных лиц – от 3 000 до 4 000 руб., на юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб. (ст. 14.5 КоАП РФ).

Статьей 120 НК РФ предусмотрены штрафные санкции за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, под которым понимается в том числе несвоевременное или неправильное отражение на счетах

FreeBusta is knowledge
without borders!

бухгалтерского учета и в отчетности денежных средств. За указанное нарушение при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, взыскивается штраф в размере 10 000 руб. Если нарушение совершено в течение более одного налогового периода, штраф составляет 30 000 руб. За данное нарушение, повлекшее за собой занижение налоговой базы, взыскивается штраф в размере 20 % суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.

Вопросы для самопроверки

1. Какую ответственность предусматривает КоАП РФ за нарушения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций для юридических лиц?
2. Какую ответственность предусматривает КоАП РФ за нарушения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций для должностных лиц организаций, допустивших это нарушение?
3. Кто и каким образом устанавливает лимит остатка наличных денег в кассе для юридических лиц? Возможно ли изменение лимита касса в течение года?
4. Какова очередность списания средств с расчетных счетов юридических лиц при их недостаточности?
5. Раскройте порядок приобретения иностранной валюты для оплаты импортных товаров.
6. Возможны ли выплаты с аккредитива наличными денежными средствами?
7. Приведите порядок отражения в учете средств, размещенных на депозитном счете.
8. Каков порядок отражения в учете расчетов с помощью корпоративных кредитных карт?

Темы рефератов

1. Особенности проверки учета денежных средств организаций находящихся на специальных налоговых режимах
2. Методика проверки налогового учета денежных средств
3. Проверка учета бланков строгой отчетности

FreeBusta is knowledge
without borders!

4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

4.1 Цель и задачи аудита финансовых вложений

Одной из наиболее сложных и трудоемких работ в аудите является проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности о финансовых вложениях организации и установление соответствия применяемой методики их учета, оценки и налогообложения действующим в Российской Федерации нормативным актам.

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 Перечень финансовых инвестиций включает:

– средства организации, вложенные в государственные и муниципальные ценные бумаги,

– затраты на приобретение акций и облигаций других организаций,

– вклады в уставный (складочный) капитал,

– предоставленные займы сторонним учреждениям,

– депозитные вклады в банках,

– дебиторскую задолженность, приобретенную путем уступки права требования,

– вклады по договору простого товарищества.

Целью аудита финансовых вложений является формирование мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части раскрытия информации о финансовых вложениях и соответствии фактов хозяйственной жизни о них действующему законодательству.

Исходя из особенностей аудита финансовые вложения необходимо подразделить на долгосрочные и краткосрочные (в зависимости от срока возврата отвлеченных в инвестиции средств, времени погашения ценных бумаг или намерения получать по ним доходы), а также на долговые и долевые (по характеру связанных с этим финансовых отношений).

Задачи аудита финансовых вложений представлены в таблице 4.1.

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 4.1 – Задачи, решаемые в ходе аудита финансовых вложений

Задачи аудита	Процедуры по плану проверки раздела «Аудит финансовых вложений»
1. Проверка состояния учета и контроля за наличием финансовых вложений	1. Проверка обоснованности отнесения активов к финансовым вложениям. 2. Проверка документов, подтверждающих существование прав на финансовые вложения. 3. Проверка правильности оценки первоначальной стоимости финансовых вложений. 4. Инвентаризация финансовых вложений. 5. Сопоставление показателей бухгалтерской отчетности с данными синтетического и аналитического учета
2. Проверка полноты и правильности синтетического учета операций по движению финансовых вложений в бухгалтерском учете и соблюдения налогового законодательства	1. Проверка последующей оценки финансовых вложений. 2. Проверка правильности отражения в учете операций выбытия финансовых вложений. 3. Проверка организации аналитического учета ценных бумаг. 4. Проверка правильности создания резерва под обесценение финансовых вложений.
3. Проверка полноты отражения доходов по финансовым вложениям и их налогообложения	1. Проверка правильности отражения и формирования доходов по финансовым вложениям. 2. Проверка правильности отражения финансовых вложений в финансовой отчетности

Информацией для проверки финансовых вложений служат: оборотно-сальдовая ведомость по счету 58 «Финансовые вложения», бухгалтерская отчетность, приказ об учетной политике организации, первичные документы, подтверждающие операции с финансовыми вложениями.

4.2 Объекты и процедуры аудита финансовых вложений

Перечень объектов аудита финансовых вложений следует из состава финансовых вложений, определяемого согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»,

FreeBusta is knowledge without borders!

МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» и МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности». Отметим, что в МСФО вместо термина «финансовые вложения» используется понятие «финансовые инструменты», вследствие реализации которых образуются «финансовые активы» и «финансовые обязательства». Соответствующие определения раскрываются в МСФО 32.

Несмотря на различия терминологии в российских и международных нормативных актах, в качестве объектов аудита финансовых вложений следует принять финансовые вложения согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» и ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» и соответствующие им финансовые активы, выделенные в МСФО. Признаваемые в МСФО финансовыми активами денежные средства, дебиторская задолженность (за исключением приобретенной по договору цессии), производные ценные бумаги являются объектами аудита отчетности, сформированной в соответствии только с требованиями МСФО.

Объекты аудита финансовых вложений целесообразно разделить на группы, подгруппы и виды (таблица 4.2).

Таблица 4.2 – Аудиторские работы по группам финансовых вложений

Объекты проверки – группы финансовых вложений	Цель аудиторской проверки – выражение мнения аудитора по результатам:		
	проверки достоверности бухгалтерского учета и отчетности	проверки соблюдения нормативных актов	анализа фактов хозяйственной жизни
100. Вложения в ценные бумаги	100 000 1	100 000 2	100 000 3
200. Предоставленные другим организациям займы	200 000 1	200 000 2	200 000 3
300. Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций	300 000 1	300 000 2	300 000 3
400. Депозитные вклады в кредитных организациях	400 000 1	400 000 2	400 000 3
500. Вклады организации-товарища по договору простого товарищества	500 000 1	500 000 2	500 000 3
600. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования	600 000 1	600 000 2	600 000 3

FreeBusta is knowledge without borders!

В таблице 4.2 в первой колонке приведены трехзначные кодовые обозначения (идентификаторы), которые характеризуют группы финансовых вложений. Семизначные кодовые обозначения таблиц 4.2 – 4.6 характеризуют:

– группы, подгруппы и вид финансовых вложений (1–3 разряды);

– группы, подгруппы и вид фактов хозяйственной жизни (4–6 разряды);

– цели проверки (7 разряд).

Указанные кодовые обозначения используются соответствии с требованиями МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Таким образом, к объектам аудита следует отнести группы, подгруппы и виды финансовых вложений, а также группы, подгруппы и виды фактов хозяйственной жизни. Признание видов фактов хозяйственной жизни и видов финансовых вложений в качестве элементарных объектов аудита, способствует обеспечению взаимосвязей между сформулированными в специальной литературе бухгалтерским, юридическим, специальным, отраслевым, циклическим, пообъектным и балансовым подходами к созданию методик аудита.

Формирование аудиторских процедур основано на систематизации:

– объектов аудита финансовых вложений организации;

– совокупности информации нормативных актов и хозяйствующих субъектов, необходимых для аудита финансовых вложений;

– методов аудиторской деятельности, позволяющих достичь целей аудита при реализации аудиторских процедур;

– информации для выполнения каждой аудиторской процедуры.

Основные процедуры аудиторской проверки финансовых вложений представлены в таблице 4.3. Наличие в таблице ссылок на источники аудиторских доказательств дает возможность четко описать состав необходимой для реализации процедур информации. Разделение в аудиторской программе информационных и методических аспектов позволяет не только своевременно адаптировать программу проверки к изменениям законодательства, но и упорядочить ее разработку и представление, сосредоточив внима-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ние специалистов на обосновании приемов и алгоритмов выполнения аудиторских процедур.

Таблица 4.3 – Общие процедуры при аудиторской проверке финансовых вложений организации

Код процедуры	Приемы и процедуры аудиторской проверки	Источники аудиторских доказательств	
		Нормативные акты	Документы экономического субъекта
100 000 1	Нормативная проверка правильности отнесения объектов к финансовым вложениям	Статьи 142, 807 ГК РФ; ПБУ 19/02	Договоры; акты приема-передачи ценных бумаг; акты приема-передачи вкладов в совместную деятельность; выписки банка; свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие предприятия; расходные кассовые ордера; платежные поручения
100 000 2	Нормативная проверка правильности классификации объектов финансовых вложений	Статьи 142, 807, 816 ГК РФ; гл. 55 ГК РФ	Договоры; регистры по счету 58; книга учета ценных бумаг; выписка с расчетного счета
100 000 3	Нормативная проверка правильности оценки финансовых вложений в бухгалтерской отчетности	Разделы III, IV, VII ПБУ 19/02	Договоры; акты приема-передачи ценных бумаг; акты приема-передачи вкладов в совместную деятельность; выписки банка; свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие предприятия; расходные кассовые ордера; платежные поручения, справки бухгалтерии; бухгалтерская отчетность и приложения к ней
100 000 4	Нормативная проверка полноты раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях	Раздел VI ПБУ 19/02	
100 000 5	Аналитические процедуры оценки структуры, динамики финансовых вложений и их доходности		Реестр ценных бумаг; книга учета ценных бумаг; бухгалтерская отчетность
100 000 6	Финансово-экономическое обоснование сделок		Бухгалтерская и статистическая отчетность

FreeBusta is knowledge without borders!

При выполнении процедуры 100 000 1 надлежит убедиться в том, что отраженные в учете и отчетности вложения отвечают условиям признания активов в качестве финансовых вложений, утвержденных ПБУ 19/02. При проверке правильности трансформации показателей финансовых вложений в форматы, отвечающие требованиям МСФО, необходимо исходить из различий признания финансовых вложений в ПБУ 19/02 и МСФО 39.

В процессе аудиторской проверки необходимо установить соответствие классификации финансовых вложений требованиям нормативных документов (100 000 2). В российской системе бухгалтерского учета финансовые вложения классифицируются по группам, подгруппам и видам. Вместе с тем отнесение финансовых вложений к долгосрочным и краткосрочным не всегда однозначно. Если ценные бумаги со сроком обращения менее года относятся к краткосрочным финансовым вложениям, то классификация ценных бумаг со сроком обращения более одного года зависит от намерений руководства удерживать их длительное время или продать в течение года с момента приобретения. Поэтому проверка классификации финансовых вложений как долгосрочных и краткосрочных может производиться по результатам анализа информации, протоколов заседаний органов аудируемого лица, принимающих решения относительно финансовых вложений.

В соответствии с МСФО 39 организация должна при первоначальном принятии на баланс классифицировать финансовые активы, кроме деривативов, и отнести их к одной из описанных выше категорий. Обоснованным должно быть отнесение финансовых вложений к группе инвестиций, удерживаемых до погашения. Организация, которая продает эти инвестиции до погашения, порождает такими действиями сомнения относительно своих намерений.

Важным направлением аудита финансовых вложений является проверка правильности их оценки в отчетности (процедура 100 000 3). При подтверждении правильности этой оценки аудитору необходимо получить достоверную информацию из финансовой прессы, биржевых бюллетеней, сети Интернет и других внешних источников о рыночной стоимости финансовых вложений. Если для какой-либо категории финансовых вложений используется иная оценка и этот факт влияет существенным образом на финансовую отчетность проверяемой организации, то аудитору необходимо

FreeBusta is knowledge
without borders!

убедиться в том, что в финансовой отчетности даны соответствующие пояснения. Необходимо удостовериться в том, что вся существенная информация о финансовых вложениях должным образом раскрыта в финансовой отчетности (процедура 100 000 4).

Аналитические процедуры финансовых вложений (процедура 100 000 5) формируются в соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» и предполагают сопоставление:

– остатков по счетам 58, 55-3 за различные периоды с целью выявления динамики финансовых вложений;

– показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении финансовых вложений со сметными (плановыми) показателями;

– статей финансовых вложений в отчетности текущего и предыдущих периодов;

– доходности (рентабельности) финансовых вложений.

Систематизация объектов аудита и определяемого на их основе содержания аудиторских работ, четкая их идентификация, обобщение информационной базы аудита способствуют созданию комплексного информационно-методического обеспечения аудита, облегчают его корректировку по мере появления новых объектов, изменения существующих.

4.3 Проверка ведения учета финансовых вложений. Методы и приемы проверки финансовых вложений

1) Проверка обоснованности отнесения активов к финансовым вложениям

При проверке обоснованности отнесения активов к финансовым вложениям аудитору необходимо убедиться в правильности классификации приобретенного актива, так как типичной ошибкой является включение в состав финансовых вложений собственных акций, выкупленных у акционеров (учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)»), векселя, полученного от векселедателя за отпущенный ему товар.

Не относятся к финансовым вложениям активы, имеющие материально-вещественную форму: основные средства, материально-производственные запасы и нематериальные активы (п. 4 ПБУ 19/02).

FreeBusta is knowledge without borders!

При проверке принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений следует оценить одновременное выполнение следующих условий:

– документально подтверждено право организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, связанных с владением этим правом;

– организация, осуществившая финансовые вложения, одновременно приобретает и финансовые риски (изменения цены, неплатежеспособности должника, ликвидности и др.);

– финансовые вложения способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

Аналитический учет финансовых вложений в ценные бумаги организация, согласно п. 6 ПБУ 19/02, должна построить таким образом, чтобы обеспечить информацию по эмитентам ценных бумаг. При этом должна быть отражена, как минимум, следующая информация: наименование эмитента; название ценной бумаги, ее номер, серия, и т.д.; номинальная стоимость ценной бумаги; цена покупки; расходы, связанные с приобретением ценных бумаг; общее количество приобретенных ценных бумаг; дата покупки, дата продажи или иного выбытия; место хранения ценных бумаг.

2) Проверка документов, подтверждающих существование прав на финансовые вложения

Первичными документами, на основании которых учитываются финансовые вложения, являются: сертификаты акций, облигаций, векселя и другие ценные бумаги; акты приемки-передачи материальных ценностей; выписки из реестра акционеров; договоры купли-продажи; платежные документы; инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков строгой отчетности и другие документы.

Проверка первичных документов по учету финансовых вложений особенно важна, поскольку эти документы определяют особый порядок перехода права собственности по ценным бумагам.

В документах, на основании которых финансовые вложения принимаются к учету, должны быть указаны цель приобретения и срок, в течение которого предполагается использовать этот объект.

Аудит первичных документов означает не только проверку их фактического наличия, но и проверку – по форме и существу. Так, например, ценная бумага – это документ строго установленной

FreeBusta is knowledge without borders!

формы, ее обязательные реквизиты должны соответствовать требованиям законодательства для определенных видов ценных бумаг. Согласно ст. 144 ГК РФ несоответствие или отсутствие обязательных реквизитов ценной бумаги влечет ее ничтожность.

3) Проверка отражения операций выбытия финансовых вложений

В соответствии с ПБУ 19/02 выбытие финансовых вложений в бухгалтерском учете организации признается на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету. Выбытие финансовых вложений может иметь место в случае погашения ценной бумаги, ее продажи, уступки (по договору цессии), передачи по договору мены или дарения (безвозмездно), передачи в уставный капитал или совместную деятельность. Аудитору следует проверить, правильно ли списана стоимость выбывших в течение проверяемого периода финансовых вложений. Если финансовые вложения учитывались по первоначальной стоимости, то при их выбытии стоимость может быть списана одним из трех способов, предусмотренных учетной политикой:

1) по первоначальной стоимости единицы бухгалтерского учета;

2) по средней первоначальной стоимости;

3) по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (ФИФО).

Аудитор должен убедиться в последовательности применения учетной политики в отношении способа списания по каждому виду финансовых вложений (в течение отчетного года может быть применен только один способ списания). Необходимо также изучить положения учетной политики, где указан выбранный организацией способ оценки, и путем пересчета проверить его соблюдение при отражении операций по выбытию вложений.

4) Проверка правильности хранения ценных бумаг, оценки финансовых вложений

Для подтверждения достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности и бухгалтерского учета аудитор проверяет правильность проведения инвентаризации финансовых вложений.

Ценные бумаги организации могут храниться как в ее офисах, так и в депозитариях, у финансовых агентов организации и т. д.

FreeBusta is knowledge
without borders!

По форме фиксации прав выделяют документарные и бездокументарные ценные бумаги.

Документарная форма ценных бумаг – это форма, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги, а в случае его депонирования – на основании записи по счету «Депо».

Эмиссионная ценная бумага, выпущенная в *бездокументарной форме*, существует в виде записей на лицевых счетах у держателя реестра или на счетах «Депо» у депозитария. Запись содержит все необходимые реквизиты ценных бумаг (эмитент, сумма, держатель, процент и т. п.). Купля-продажа ценной бумаги, ее дарение, передача отражаются записями на лицевых счетах у держателя реестра и счетах «Депо» у депозитария.

Если сертификаты финансовых вложений хранятся в офисе клиента, то их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств.

При хранении ценных бумаг не в офисе клиента, а в других организациях (банк, депозитарий, специальные хранилища) аудитору необходимо получить от третьих лиц письменное подтверждение наименования, количества, стоимости и других реквизитов сертификатов финансовых вложений, сверить суммы, числящиеся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными этих организаций. Таким подтверждением может быть выписка из депозитария, ответ на запрос. Запрос направляется от имени клиента соответствующим третьим лицам с просьбой направить ответ в адрес аудитора. Аудитору необходимо получить и сохранить в файле рабочих документов копии запроса и убедиться в том, что запрос направлен клиентом. Полученное письменное подтверждение следует сопоставить с данными клиента.

В инвентаризационных описях должны быть указаны эмитенты, название ценной бумаги, ее серия, номер, номинальная и фактическая стоимость, сроки погашения и общая сумма.

Согласно п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Этот документ предусматривает различные способы определения первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию.

FreeBusta is knowledge
without borders!

На основании п. 11 ПБУ 19/02 если затраты на приобретение ценных бумаг несущественны (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) по сравнению с их стоимостью, уплаченной по договору, то такие затраты организация вправе признать прочими расходами в том периоде, в котором были приняты к учету ценные бумаги. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5 %. В связи с этим аудитору необходимо проверить, имеет ли место отражение в приказе по учетной политике организации конкретный уровень существенности. Следовательно, если затраты составляют менее установленного в учетной политике уровня существенности от стоимости приобретенных финансовых вложений и установленный размер уровня существенности отражен в учетной политике, то организация может их сразу отнести на прочие расходы. Таким образом, организация имеет право вести учет стоимости ценных бумаг двумя способами:

1) в первоначальную стоимость ценных бумаг включать все затраты, связанные с их приобретением;

2) в первоначальную стоимость ценных бумаг включать только суммы, уплачиваемые продавцу, а остальные затраты в случае их несущественности отражать в составе прочих расходов.

Первоначальная стоимость ценных бумаг, приобретенных за плату, включает в себя согласно п. 9 ПБУ 19/02 сумму фактических затрат организации на их приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов). Перечень фактических затрат является открытым и предусматривает возможность включения иных аналогичных затрат, за исключением общехозяйственных и иных расходов, которые непосредственно не связаны с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Если финансовые вложения приобретены за счет заемных средств, то следует руководствоваться п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» и п. п. 14 и 15 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам». Таким образом, проценты, начисленные организацией по предоставленным ей заемным средствам до момента принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету, включаются в первоначальную стоимость этих вложений.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Финансовые вложения, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организацией, должны быть приняты к учету в оценке, согласованной учредителями.

При получении организацией ценных бумаг безвозмездно, их оценивают по рыночной цене на дату приобретения. Необходимо отметить, что коммерческие организации могут дарить друг другу имущество стоимостью не более пяти минимальных размеров оплаты труда (п. 4 ст. 575 ГК РФ). Если хотя бы одним из участников договора дарения будет некоммерческая организация или физическое лицо, то стоимость подарка ничем не ограничивается.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств неденежными средствами, определяется в соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 исходя из стоимости переданных или подлежащих передаче ею активов. В случае невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Для учета инвестиций в государственные и муниципальные ценные бумаги, векселя и облигации других предприятий используется счет 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги».

Приобретение ценных бумаг организацией за плату отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги», и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или соответствующего валютного счета.

5) Проверка последующей оценки финансовых вложений

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться (п. 18 ПБУ 19/02). Аудитор должен проверить правильность классификации финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Как правило, к финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, относятся финансовые вложения в котируемые ценные бумаги.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации. Она отражается по кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в составе прочих доходов или расходов) в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

К финансовым вложениям, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, относятся вложения в уставные капиталы, по договору простого товарищества, в отдельные виды ценных бумаг и др. Их отражают в бухгалтерском учете и Бухгалтерской (финансовой) отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости (п. 21 ПБУ 19/02).

Если по долговым ценным бумагам не определяется текущая рыночная стоимость, то коммерческой организации разрешается разницу между их первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты.

В этом случае аудитор проверяет правильность произведенных расчетов и достоверность оценки ценных бумаг на отчетную дату.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, согласно ПБУ 19/02 подлежит раскрытию с учетом требования существенности:

– информация о способах их оценки при выбытии;

– разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения;

– данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине дисконтированной стоимости и примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Процедуры проверки наличия и поступления ценных бумаг охватывают оценку сохранности ценных бумаг, что во многом зависит от эффективности действующей в организации системы

FreeBusta is knowledge
without borders!

внутреннего контроля, правильности оформления документов по поступлению финансовых вложений (таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Проверка наличия и поступления вложений в ценные бумаги

Код процедуры	Приемы и процедуры аудиторской проверки	Источники аудиторских доказательств	
		Нормативные акты	Документы хозяйствующего субъекта
100 100 1	Нормативная проверка правильности проведения инвентаризации финансовых вложений	Раздел 3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Приказ руководителя организации о проведении инвентаризации; приказ о составе инвентаризационной комиссии
100 100 2	Фактический контроль наличия (пересчет) финансовых вложений в местах их хранения, сопоставление реквизитов с данными описей (реестров, книг)	Раздел 3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств	Приказ (распоряжение, постановление) о составе инвентаризационной комиссии; инвентаризационная опись
100 200 1	Нормативная проверка наличия и правильности оформления документов, подтверждающих право собственности на финансовые вложения (включая правовую экспертизу договоров)	Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» №39-ФЗ	Договоры; выписки из реестра акционеров; выписки банка; расходные кассовые ордера; платежные поручения; акты приема-передачи ценных бумаг
100 200 2	Нормативная и формальная проверка правильности оформления первичных документов по учету финансовых вложений	Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» №39-ФЗ	Договоры; выписки из реестра акционеров; выписки банка; расходные кассовые ордера; платежные поручения; акты приема-передачи ценных бумаг
100 200 3	Нормативная проверка правильности отражения поступления ценных бумаг на счетах бухгалтерского учета	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»	Регистры бухгалтерского учета по финансовым вложениям; карточки аналитического учета по счетам 58, 55, 59

FreeBusta is knowledge without borders!

В ходе выполнения первых двух процедур аудитор должен убедиться в фактическом наличии финансовых вложений на конец отчетного периода. Для этого следует получить из депозитариев, где хранятся сертификаты ценных бумаг, приобретенных аудируемым лицом, письменные подтверждения о существенных реквизитах ценных бумаг. При этом аудитор руководствуется требованиями МСА 505 «Внешние подтверждения».

При проверке фактического наличия ценных бумаг определяется сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета). Эти процедуры связаны с установлением:

– соответствия применяемых в организации форм первичной учетной документации унифицированным формам;

– наличия обязательных реквизитов в документах, изготовленных на бумажных и машинных носителях;

– наличия в документах подписей должностных лиц и исполнителей, печатей в целях обеспечения юридической силы документов;

– соблюдения документооборота, условий хранения информационных носителей.

Следует обратить внимание на то, что наличие оформленного документооборота в организации является необходимым условием контроля за правильностью его ведения, выполнением принципа разделения ответственности и полномочий при совершении фактов хозяйственной жизни, формированием и использованием документации.

Формальная проверка осуществляется путем установления соответствия форм документации предъявляемым требованиям о заполнении документов, написании и исправлениях реквизитов.

Процедура 100 200 3 состоит в определении соответствия принятых в организации корреспонденций по дебету счета 58 «Финансовые вложения» Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению.

В таблице 4.5 представлены основные аудиторские процедуры формирования себестоимости вложений в ценные бумаги.

Для реализации процедуры встречной проверки следует рассмотреть взаимосвязь таких объектов аудита, как факты хозяй-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ственной жизни, счета бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность и документы хозяйствующего субъекта.

Таблица 4.5 – Процедуры аудиторской проверки формирования себестоимости вложений в ценные бумаги

Код процедуры	Приемы и процедуры аудиторской проверки	Источники аудиторских доказательств	
		Нормативные акты	Документы хозяйствующего субъекта
100 300 1	Нормативная проверка правильности определения первоначальной стоимости финансовых вложений	ПБУ 19/02	Договоры; выписки из реестра акционеров; выписки банка; расходные кассовые ордера; платежные поручения; акты приема-передачи ценных бумаг
100 300 2	Нормативная проверка в организации аналитического учета финансовых вложений	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению	Книга учета ценных бумаг; карточки аналитического учета по счетам 58, 55
100 300 3	Встречная и арифметическая проверка соответствия отражения фактов хозяйственной жизни в первичных документах, журналах регистрации документов, операций, в регистрах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности		Бухгалтерская отчетность; регистры бухгалтерского учета по финансовым вложениям
100 300 4	Нормативная проверка правильности доведения учетной стоимости ценных бумаг до номинальной при их выбытии	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению	Регистры бухгалтерского учета по счету 58

FreeBusta is knowledge without borders!

Код процедуры	Приемы и процедуры аудиторской проверки	Источники аудиторских доказательств	
		Нормативные акты	Документы хозяйствующего субъекта
100 300 5	Нормативная проверка обоснованности расчета оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости (в случае составления такого расчета организацией)	Раздел III ПБУ 19/02	Справки бухгалтерии; приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности
100 300 6	Арифметическая проверка правильности расчета дисконтированной стоимости по перечисленным в процедуре финансовым вложениям		Справки бухгалтерии; приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Состав и порядок выполнения процедур аудита выбытия и поступления ценных бумаг во многом аналогичны. При этом доходы от продажи финансовых вложений проверяются на основании анализа условий договоров (контрактов) на их продажу и проверки полноты и своевременности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Факт наличия существенной доли финансовых вложений, длительное время не приносящих доход организации, необходимо отразить в письменной информации руководству аудируемого лица, так как это свидетельствует о неэффективном контроле за целесообразностью и эффективностью финансовых вложений.

4.4 Проверка отражения и формирования доходов по финансовым вложениям

Доходы, получаемые организацией по финансовым вложениям, признаются прочими доходами в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Доходы от финансовых вложений организация может получить либо в виде процентов, дивидендов, доходов от ценных бумаг либо в виде поступлений от продажи финансовых вложений. В бухгалтерском учете доходы по финансовым вложениям отражаются по принципу начисления в составе прочих доходов, а в налоговом учете – по дате получения в составе внереализационных доходов.

FreeBusta is knowledge without borders!

Процедуры проверки доходов от ценных бумаг проводятся путем пересчета причитающихся доходов и проверки полноты их отражения в бухгалтерском учете. Доходы могут быть пересчитаны на основании опубликованной бухгалтерской (финансовой) отчетности эмитентов ценных бумаг, проспектов эмиссии и другой внешней информации об объявленных дивидендах, выплаченных купонах и иных подобных доходах по ценным бумагам, находящимся в собственности клиента.

Если источником получения доходов являются дивиденды, то организация, выплачивающая их (российская организация), признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений п. 2 ст. 275 НК РФ. При этом налоговый агент обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджет сумму налога на доходы, а налогоплательщику – получателю дохода перечисляется сумма дивидендов за минусом удержанного налога. Следовательно, аудитору необходимо удостовериться, что доходы не облагались налогом на прибыль дважды – у источника выплаты доходов и у налогоплательщика.

Доходы от продажи финансовых вложений проверяются на основании анализа условий договоров (контрактов) на их продажу и проверки полноты и своевременности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Прибыль или убыток от выбытия финансовых вложений определяется сопоставлением доходов и расходов по данной операции, которые в бухгалтерском и налоговом учете не всегда определяются по одинаковым правилам (таблицы 4.6 и 4.7). Налоговым законодательством предусмотрен специальный контроль цены сделки по реализации или ином выбытии (погашении) ЦБ РФ.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации (расходы по оплате услуг банка, депозитария), должны быть учтены в составе прочих расходов организации (п. 36 ПБУ 19/02) и отражены по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов расчета с конкретной организацией.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 4.6 – Доходы от выбытия финансовых вложений

Основание выбытия	Определение величины дохода в бухгалтерском учете	Определение величины дохода в налоговом учете
Продажа за плату	Цена, установленная договором (п. п. 6.1 и 10 ПБУ 9/99)	Цена реализации или иного выбытия, а также сумма процентов, уплаченная (векселедателем), за исключением процентов, ранее учтенных при налогообложении (п. 2 ст. 280 НК РФ)
Погашение	Доход не формируют, так как рассматриваются как погашение займа (п. 3 ПБУ 9/99)	
При платежах в валюте	Доходы подлежат пересчету в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату перехода прав на финансовые вложения (п. п. 5, 6, 9 ПБУ 3/2006	Доходы определяются по курсу Центрального банка РФ на дату перехода права собственности либо на дату погашения (п. 2 ст. 280 НК РФ)
Мена (оплата неденежными средствами)	Стоимость полученных активов (п. 6.3 ПБУ 9/99)	Цена реализации с особенным контролем ее соответствия рыночной или расчетной цене (ст. 280 НК РФ)
Передача в качестве вклада в уставный капитал	Доход не формируют (п. 2 ПБУ 9/99)	Доходы для целей налогообложения прибыли не формируются
Безвозмездная передача	Доход не формируют (п. 2 ПБУ 9/99)	Доходы для целей налогообложения прибыли не формируются
Передача в качестве расчетного средства, отступного, при новации обязательства	Фактическая стоимость полученных активов или размер погашаемого обязательства	Цена реализации с особенным контролем ее соответствия рыночной или расчетной цене (ст. 280 НК РФ)

Проводя данные процедуры, аудитор кроме подтверждения правомерности учета финансовых вложений в качестве активов проверяет одновременно полноту и своевременность отражения в отчетности (отчете о финансовых результатах, отчете о движении денежных средств) доходов по финансовым вложениям – процентов к получению, доходов от продажи ценных бумаг.

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 4.7 – Расходы при выбытии финансовых вложений

Основание поступления	Определение величины расхода в бухгалтерском учете		Определение величины расхода в налоговом учете
	Для вложений, имеющих рыночные котировки	Для вложений, не имеющих рыночных котировок	
Приобретение за плату	Рыночная стоимость на последнюю отчетную дату перед периодом выбытия	Сумма фактических затрат по приобретению (п. 9 ПБУ 19/02) плюс проценты, уплаченные при приобретении и начисленные за время владения, а также затраты на реализацию	Цена приобретения ЦБ (включая расходы на приобретение) плюс затраты на реализацию (п. 2 ст. 280 НК РФ)
При платежах в валюте		Затраты подлежат пересчету в рубли по курсу Банка России на дату принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету (п. п. 5, 6, 9 ПБУ 3/2006)	Расходы определяются по курсу Банка России на момент принятия указанных ЦБ к учету, переоценка ЦБ, номинированных в иностранной валюте, не производится (п. 2 ст. 280 НК РФ)
При платежах за счет заемных средств		Проценты по заемным средствам в стоимость финансовых вложений не включаются (п. 7 ПБУ 15/2008)	Проценты по заемным средствам в стоимость финансовых вложений не включаются (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ)
Мена (оплата неденежными средствами)		Стоимость переданных активов (п. 14 ПБУ 19/02) плюс проценты, начисленные за время владения, а также затраты на реализацию	Цена приобретения ЦБ (включая расходы на приобретение) плюс затраты на реализацию (п. 2 ст. 280 НК РФ)
Получение в качестве вклада в уставный капитал		Согласованная учредителями стоимость (п. 12 ПБУ 19/02), но не выше оценки независимым оценщиком, плюс проценты, начисленные за время владения, а также затраты на реализацию	Стоимость определяется по данным налогового учета передающей стороны (пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ) с учетом затрат на реализацию (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ)

FreeBusta is knowledge without borders!

Безвозмездная передача		Текущая рыночная стоимость или сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже (п. 13 ПБУ 19/02), плюс проценты, начисленные за время владения, а также затраты на реализацию	Затраты на реализацию (услуги регистраторов, консультантов, посредников и проч.) (Письмо Минфина России от 07.06.2006 №03-03-04/2/157)
Получение в качестве расчетного средства, отступного, при новации обязательства		Фактическая стоимость переданных активов или размер погашаемого обязательства (п. 14 ПБУ 19/02) плюс проценты, начисленные за время владения, а также затраты на реализацию	Цена приобретения ЦБ (включая расходы на приобретение) плюс затраты на реализацию (п. 2 ст. 280 НК РФ)

Таким образом, проверяя соответствующие статьи отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств, достаточно сделать ссылку на перекрестные процедуры, проведенные при проверке финансовых вложений.

4.5 Проверка правильности создания резерва под обесценивание финансовых вложений

При аудите правильности создания резерва необходимо убедиться в обоснованности создания резерва под обесценивание финансовых вложений, поскольку данный резерв может быть создан только в отношении тех финансовых вложений, которые учитываются по первоначальной стоимости, так как их текущая рыночная стоимость не определяется. Если имеет место устойчивое снижение стоимости финансовых вложений (п. 37 ПБУ 19/02) вследствие появления у эмитента признаков банкротства, существенного снижения процентов или дивидендов и прочих факторов, то организация должна создать резерв под обесценивание финансовых вложений.

Коммерческая организация образует резерв за счет финансовых результатов (в составе прочих расходов). Резерв под обесценивание должен быть создан в сумме разницы между учетной (первоначальной) стоимостью финансовых вложений и их расчетной стоимостью. Данный резерв должен быть отражен на счете 59 «Резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги» в корреспонденции с расходами (субсчет 91-2 «Прочие расходы»). При прове-

FreeBusta is knowledge without borders!

дении процедур 100 600 1 – 100 600 3 (таблица 4.8) необходимо руководствоваться требованиями ПБУ 19/02.

Таблица 4.8 – Процедуры аудиторской проверки начисления и использования резерва под обесценение финансовых вложений организации

Код процедуры	Приемы и процедуры аудиторской проверки	Источники аудиторских доказательств	
		Нормативные акты	Документы хозяйствующего субъекта
100 600 1	Нормативная проверка правильности создания, использования и списания резерва под обесценение финансовых вложений	План счетов и Инструкция по его прменению; разд. VI ПБУ 19/02	Справки бухгалтерии; приложения к бухгалтерской отчетности
100 600 2	Проверка наличия условий устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений	Раздел VI ПБУ 19/02	Справки бухгалтерии; приложения к бухгалтерской отчетности; внешние подтверждения
100 600 3	Арифметическая проверка правильности определения расчетной стоимости финансовых вложений в случаях наличия условий существенного снижения их стоимости		Справки бухгалтерии; приложения к бухгалтерской отчетности

Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. В этом случае организацией определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

– на текущую и предыдущую отчетные даты учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

– в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

– на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

FreeBusta is knowledge without borders!

Согласно п. 38 ПБУ 19/02 в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить эту проверку промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности на отчетные даты. Для арифметической проверки определения расчетной стоимости акций может быть использована информация о стоимости чистых активов эмитента, приходящаяся на соответствующую акцию.

Списание резерва на финансовые результаты (в состав прочих доходов) осуществляется в двух случаях: при продаже или ином выбытии финансовых вложений, под которые резерв создавался; если дальнейшего устойчивого существенного снижения стоимости этих вложений не происходит.

4.6 Проверка отражения финансовых вложений в финансовой отчетности

В бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат раскрытию:

– способы оценки финансовых вложений при их выбытии;

– стоимость финансовых вложений, учитываемых по первоначальной и текущей рыночной стоимости;

– разница последней и предыдущей оценок текущей рыночной стоимости;

– стоимость и виды заложенных финансовых вложений;

– стоимость и виды выбывших финансовых вложений;

– данные о резерве под обесценивание финансовых вложений. Кроме того, аудитору необходимо убедиться в том, что финансовые вложения должным образом классифицированы как долго-

FreeBusta is knowledge without borders!

срочные и краткосрочные, что вся существенная информация о финансовых вложениях должным образом раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе информация о финансовых вложениях в дочерние и зависимые организации и операциях по приобретению и продаже финансовых вложений связанным сторонам.

Следует также убедиться, что принятые организацией правила оценки финансовых вложений отражены в пояснениях к финансовой отчетности и соблюдаются последовательно от периода к периоду. Если это не так, данный факт должен быть раскрыт в бухгалтерской (финансовой) отчетности и показатели за предыдущие отчетные периоды должны быть отражены в отчетности в сопоставимом виде.

Отступления от общепринятых правил оценки финансовых вложений также должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.7 Оценка эффективности финансовых вложений

Целесообразно выполнить оценку эффективности финансовых вложений в целом и отдельных финансовых инструментов, что потребует применения дифференцированных методик. Различают ретроспективную и прогнозную оценки эффективности финансовых вложений. Для получения ретроспективной оценки сумму полученного дохода от финансовых вложений сопоставляют со среднегодовой величиной данного вида активов. Аудитору полезно сравнить, например, доходность ценных бумаг с альтернативным (гарантированным) доходом, в качестве которого принимается ставка рефинансирования или процентная ставка по облигациям государственного сберегательного займа Российской Федерации. Прогнозная оценка эффективности отдельных видов финансовых вложений осуществляется с помощью расчета текущей рыночной цены конкретного финансового инструмента с применением методов дисконтирования.

Организация может составлять расчет оценки по дисконтированной стоимости долговых ценных бумаг. При этом записи в бух-

FreeBusta is knowledge
without borders!

галтерском учете не производятся. Информация о применении такой оценки и способах расчета дисконтированной стоимости должна приводиться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Кроме того, организация должна обеспечить подтверждение обоснованности расчета путем привлечения специалистов: аудиторов или оценщиков.

Методы дисконтирования будущих доходов основаны на оценке предполагаемых доходов для каждого из нескольких временных промежутков. Эти доходы пересчитываются в стоимость при помощи ставки дисконта и техники текущей стоимости.

Критериями метода дисконтирования служат показатели эффективности:

– чистый денежный поток;

– чистая дисконтированная стоимость, или текущая приведенная стоимость, чистый дисконтированный доход;

– внутренняя процентная ставка, или внутренняя норма доходности;

– индекс доходности;

– период возврата капитала, или дисконтированный срок окупаемости.

Чистый денежный поток, или остаток денежных средств в периоде, характеризует финансовый итог производственно-хозяйственной деятельности в этом периоде и вычисляется как разница между суммами притоков и оттоков средств.

Чистая дисконтированная стоимость, или текущая приведенная стоимость, – это обобщающий результат деятельности за весь период реализации проекта.

Международная практика свидетельствует, что процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении фактов хозяйственной жизни взаимосвязи между отдельными объектами учета – так называемые циклы. Применительно к аудиту операций с ценными бумагами можно выделить следующие сегменты или циклы:

– цикл приобретения (выпуска) ценных бумаг, который объединяет факты хозяйственной жизни по осуществлению эмиссии и приобретению ценных бумаг;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– цикл использования (обращения, обслуживания) ценных бумаг – хозяйственные операции, связанные, например, с возможностью передачи ценных бумаг в залог, конвертацией одних видов ценных бумаг в другие;

– цикл выбытия (продажи, погашения) ценных бумаг, который объединяет факты хозяйственной жизни по предъявлению долговых ценных бумаг к оплате, продаже ценных бумаг на вторичном рынке, передаче активов в счет обеспечения собственной задолженности и так далее.

Исходя из предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и циклов фактов хозяйственной жизни, связанных с движением ценных бумаг, можно сформулировать задачи аудита блока операций с ценными бумагами по каждому сегменту аудита.

В ходе аудита цикла приобретения финансовых вложений необходимо установить:

– имели ли место в течение отчетного периода факты поступления на баланс ценных бумаг;

– подтверждена ли результатами инвентаризации величина вложений в ценные бумаги других организаций;

– все ли записи в бухгалтерских регистрах, касающиеся операций с ценными бумагами, имеют документальное подтверждение;

– все ли операции, связанные с приобретением и движением ценных бумаг, санкционированы уполномоченными должностными лицами в установленном порядке;

– оформлены ли документы (договоры купли-продажи, протоколы учреждения юридических лиц, договоры займа) в соответствии с установленными законодательством РФ требованиями;

– в полном ли объеме отражена в бухгалтерском учете величина финансовых вложений в ценные бумаги;

– отражены ли в бухгалтерском учете все сделки по приобретению (выпуску) ценных бумаг, имевшие место в отчетном периоде.

При аудите цикла использования финансовых вложений необходимо установить:

– имели ли место в отчетном периоде факты хозяйственной жизни по передаче ценных бумаг в залог;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– все ли факты хозяйственной жизни по передаче в залог ценных бумаг санкционированы уполномоченными должностными лицами в установленном порядке;

– отражены ли в учетных регистрах все факты хозяйственной жизни по перемещению и конвертации ценных бумаг, имевшие место в отчетном периоде;

– правильно ли произведено исчисление доходов и расходов, связанных с обслуживанием и обращением ценных бумаг;

– все ли записи в учетных регистрах имеют документальное подтверждение.

В ходе аудита цикла выбытия финансовых вложений аудитор должен установить:

– имели ли место в течение отчетного периода факты выбытия ценных бумаг: погашение или продажа ценных бумаг на вторичном рынке, передача векселей в счет обеспечения собственной задолженности перед поставщиками;

– все ли записи в бухгалтерских регистрах, касающиеся операций с ценными бумагами, имеют документальное подтверждение;

– все ли факты хозяйственной жизни по выбытию ценных бумаг санкционированы уполномоченными должностными лицами в установленном порядке;

– отражены ли в бухгалтерском учете все сделки по выбытию ценных бумаг, имевшие место в отчетном периоде;

– в полном ли объеме отражена в бухгалтерском учете задолженность перед поставщиками, обеспеченная векселями;

– все ли операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности, обеспеченной векселями, отражены в бухгалтерском учете и в полном ли объеме.

Процедуры, проводимые аудиторами в ходе аудиторских проверок, можно разделить на три группы:

1) процедуры подготовки и планирования аудита;

2) процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу;

3) заключительные процедуры.

В каждую из групп входит перечень процедур, которые направлены на получение аудиторских доказательств. По результатам анализа полученной информации принимается решение о признании бухгалтерской (финансовой) отчетности организации достоверной или нет.

FreeBusta is knowledge
without borders!

На этапе планирования проверки аудиторские процедуры направлены на изучение показателей деятельности проверяемой организации, выявление объема проводимой проверки, оценку надежности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

В ходе проверки операций с ценными бумагами по существу аудитор оценивает правильность ведения бухгалтерского учета операций по приобретению, движению, выбытию ценных бумаг, а также по начислению и получению доходов от владения ценными бумагами.

На заключительном этапе проверки проверяющими определяется степень искажения информации, содержащейся в отчетности и отражающей информацию о ценных бумагах, формируется заключение о достоверности представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вопросы для самопроверки

1 Назовите цель и задачи аудиторской проверки финансовых вложений.

2 Перечислите основные нормативные документы, используемые при аудите финансовых вложений.

3 Какие виды активов в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» относятся к финансовым вложениям?

4 Какие источники информации аудитор использует для проверки финансовых вложений?

5 Как проверить правильность оценки финансовых вложений?

6 Перечислите методы и приемы проверки финансовых вложений.

7 Как проверить достоверность и целесообразность операций с финансовыми вложениями?

8 Как проверить правильность оценки финансовых вложений?

9 Назовите аудиторские процедуры, которые выполняются при проверке операций по образованию резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.

10 Какие аудиторские процедуры выполняются при проверке доходов от финансовых вложений?

FreeBusta is knowledge
without borders!

Темы рефератов

1 Аналитические процедуры аудита финансовых вложений

2 Методы и приемы проверки финансовых вложений

3 Методика проверки оценки финансовых вложений

4 Методика аудиторской проверки создания резерва под обесценивание финансовых вложений

FreeBusta is knowledge
without borders!

5 АУДИТ РАСЧЕТНЫХОПЕРАЦИЙ

5.1 Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

Цель проверки – установить правильность ведения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги.

В процессе проверки аудитор должен:

1) проверить правильность оформления первичных документов по приобретению материально-производственных запасов и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;

2) подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;

3) оценить правильность оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации являются: договоры на поставку материальных ценностей; договоры на оказание услуг; договоры на выполнение работ; накладные; журнал регистрации счетов-фактур поставщиков; журнал регистрации доверенностей на получение материальных ценностей; счета-фактуры поставщиков; акты сверки расчетов; протоколы о зачете взаимных требований; акты сверки расчетов; векселя; копии платежных документов; книга покупок; учетные регистры по счету 60; Главная книга; бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Форма расчетов между плательщиком и получателем средств определяется договором или соглашением. Для учета расчетов с поставщиками и заказчиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо выяснить документальную обоснованность произведенных операций, убедиться в подлинности документов и правильности их оформления. Особое внимание следует уделить правильности отражения в учете сумм авансов.

Авансы, выданные торговым контрагентам, должны учитываться на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а авансы, полученные от них, на – счете 62 «Расчеты с покупателями

FreeBusta is knowledge without borders!

и заказчиками». В аналитическом учете по этим счетам расчеты осуществляются обособленно в разрезе авансов. Авансирование не является ни формой, ни видом расчетов.

Кроме того, аванс может быть перечислен не только по торговым, но и по любым иным видам расчетов. Поэтому признано целесообразным рассредоточить авансы по синтетическим счетам, заведенным для конкретных форм и видов расчетов, и не использовать для их учета отдельные синтетические позиции.

Сделки, осуществляемые сторонами умышленно без соблюдения установленной Гражданским кодексом РФ формы, не в полном объеме или несвоевременно, являются ничтожными.

При проверке аудитор должен обратить внимание на следующее:

1) имеются ли договоры на поставку материально-производственных запасов (выполнение работ, услуг) и правильно ли они оформлены;

2) при наличии дебиторской и кредиторской задолженности необходимо установить дату возникновения и причину образования;

3) имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию;

4) обоснованность получения авансов;

5) уплачен ли налог на добавленную стоимость (НДС) из суммы авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчетный счет, или полученных в порядке частичной оплаты по расчетным документам реализованных товаров (работ, услуг);

6) правильность ведения аналитического учета и составления бухгалтерских записей по счету 60;

7) соответствие записей аналитического и синтетического учета, а также информации, отраженной в бухгалтерском балансе;

8) правильность учета авансов, полученных в иностранной валюте;

9) при поступлении материально-производственных запасов, на которые не получены расчетные документы, необходимо проверить, не числятся ли поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков и

FreeBusta is knowledge
without borders!

не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность;

10) осуществлялась ли инвентаризация расчетов (необходимо просмотреть ее результаты и, если необходимо, провести встречную проверку расчетов);

11) полноту оприходования материальных ценностей. Необходимо сопоставить данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходование (счетов, товарно-транспортных накладных) и показателями аналитического учета, отчетов движения продуктов и материалов;

12) правильность установления цен на материальные ценности: соответствуют ли они ценам, указанным в договорах поставки;

13) правильность списания затрат с кредита расчетов с дебиторами и кредиторами на себестоимость продукции (работ, услуг);

14) предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств;

15) правильность отражения операций при оплате векселями;

16) предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, несоответствия качества стандартам или техническим условиям, за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков;

17) наличие зарубежных поставщиков, осуществляющих поставку материалов за иностранную валюту. Необходимо уточнить, как ведется учет курсовых, суммовых разниц и как эти разницы списывались, а также выяснить, производился ли пересчет остатков по счету 60 на первое число соответствующего квартала.

При учете расчетов с поставщиками и подрядчиками допускаются следующие типичные ошибки:

– отсутствую или неверно оформлены договоры с поставщиками;

– уничтожение подлинных документов;

– ненадлежащее ведение учета (недостоверность аналитического учета, формальное проведение инвентаризации расчетов и т.д.);

– неправильное оформление и предъявление претензий по договорам;

– отражение на счетах бухгалтерского учета нереальной дебиторской и кредиторской задолженности;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– несоответствие данных в счетах поставщиков данным учета экономического субъекта;

– неправильное или неправомерное отражение на счетах учета сумм НДС, выделенных в счетах поставщиков;

– некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета;

– неоприходование материально-производственных запасов, полученных от поставщиков;

– подделка документов и составление фиктивных обязательств для обеспечения неверных кассовых выплат;

– несоответствие данных в счетах поставщиков данным учета экономического субъекта;

– счетные ошибки при отражении расчетов с поставщиками и подрядчикам (при измерении количества, веса, размеров и другие);

– не заполнены необходимые реквизитов, придающих документу юридическую силу;

– отсутствует график документооборота;

– ошибки при регистрации документа, несвоевременная регистрация документа в учетном регистре;

– нарушение срока хранения документации в архиве;

– уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению;

– перекрытие задолженности одного контрагента авансами, выданными другому контрагенту;

– несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком исковой давности;

– необоснованное отражение налогового вычета по НДС (по неотфактурованным поставкам, по поставкам, обеспеченным выданными организацией собственными векселями).

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Нарушения при закупках сырья могут быть как простыми (например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов), так и очень сложными, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договоренности (в результате сгово-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ра) должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных кассовых выплат.

5.2 Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

Целью проверки является установление правильности ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за реализованную (отгруженную) продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Основными задачами аудита расчетов с покупателями и заказчиками является проверка:

– наличия необходимых первичных документов, договоров, расчетных документов, актов сверки расчетов, документов о проведении взаимозачетов, актов приемки-передачи векселей и других документов;

– соответствия данных первичных документов данным аналитического учета, взаимного соответствия данных аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности;

– наличия инвентаризации расчетов согласно учетной политике организации или законодательству;

– мер по взысканию дебиторской задолженности;

– своевременности списания просроченной задолженности на финансовые результаты;

– правомерности и своевременности отражения в учете прекращения обязательств неденежными формами расчетов (зачет, векселя, отступное, уступка права требования и другие).

При аудите расчетов желательно установить причины расхождений данных учета с данными актов сверок, размеры просроченной задолженности, задолженности с истекшим сроком исковой давности, числящейся в учете, истоки возникновения наибольших сумм задолженности. Целесообразно также проанализировать структуру дебиторской задолженности в динамике.

Источниками информации являются: договоры поставки продукции (работ, услуг); накладные; счета-фактуры; акты сверки расчетов; протоколы о зачете взаимных требований; акты инвентаризации расчетов; векселя; копии платежных документов; книга

FreeBusta is knowledge without borders!

продаж; учетные регистры по счету 62; Главная книга; бухгалтерская (финансовая) отчетность.

При аудите расчетов с покупателями и заказчиками проверке подвергается счете 62. Аудитору при изучении счета 62 необходимо проверить:

1) заключены ли договоры поставки продукции;

2) правильность заключения данных договоров;

3) реальность задолженности покупателей, что должно быть подтверждено актами инвентаризации счетов;

4) правильность ведения первичного учета при отгрузке продукции, работ, услуг покупателей и заказчиков (книга продаж, книга регистрации счетов-фактур, счета-фактуры, накладные и другие);

5) изучаются первичные документы по поступающей оплате от покупателей и заказчиков (банковские документы, кассовые);

6) проверяется правильность формирования цены на отгруженную продукцию, работы, услуги (дооценка до средней рыночной цены при налогообложении);

7) выявляется правильность ведения учета отгруженной продукции на счетах реализации;

8) правильность формирования дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками;

9) правильность учета суммой разницы при расчетах с иностранной валютой;

10) правильность расчетов учета авансов полученных, в том числе уплаты НДС;

11) правильность товарообменных операций;

12) правильность формирования НДС, налога на прибыль организаций и иных налогов начисленных исходя из стоимости отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;

13) правильность ведения аналитического учета счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

14) правильность составления бухгалтерских записей по счету 62;

15) соответствие записей аналитического и синтетического учета по счету 62 информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

FreeBusta is knowledge
without borders!

План аудиторской проверки дебиторской задолженности может включать следующие этапы:

– проверка организации документооборота, отражающего образование дебиторской задолженности;

– проверка правильности ведения бухгалтерского и налогового учета операций по формированию дебиторской задолженности;

– проверка правильности ведения бухгалтерского и налогового учета по погашению дебиторской задолженности.

Проверка документооборота организации в части аудита дебиторской задолженности начинается с анализа договоров на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг. Данная процедура необходима для выявления слабых мест в содержании договора, что может косвенно послужить поводом для ненадлежащего исполнения обязательств контрагентами.

В качестве типичных ошибок ведения договоров, влияющих на возможность погашения дебиторской задолженности, можно выделить:

– отсутствие самого договора, что ведет к возникновению серьезных проблем в случае судебного урегулирования споров между сторонами ввиду отсутствия условий надлежащего исполнения сделки;

– отсутствие в тексте договора расшифровки предмета договора, т.е. нет четкого указания, что следует осуществить по данному договору;

– наличие в договоре форс-мажорных обстоятельств, в действительности таковыми не являющихся (например, реорганизация фирмы).

Следует также выяснить, существует ли в организации юридическая служба, отвечающая за качество составления договоров.

Следующим по значимости документом, связанным с учетом дебиторской задолженности, является книга продаж. При проверке операций по реализации продукции следует обратить внимание, все ли отражения по счетам реализации подтверждены счетами-фактурами (ст. 169 НК РФ) и ведется ли журнал регистрации счетов-фактур. Кроме того, в счетах-фактурах не допускаются никакие исправления, все страницы книги продаж должны быть пронумерованы и надежно скреплены.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Проверка правильности оформления счетов-фактур необходима прежде всего потому, что счет-фактура является основным документом при расчете величины обязательств организации перед бюджетом по уплате НДС. В связи с этим факт получения счета-фактуры покупателем продукции представляет собой необходимое условие для оплаты товаров и услуг, а его неправильное оформление может привести к отказу в оплате по формальному признаку. Кроме того, с нормативно-правовой точки зрения, применение непредусмотренных документов, а также иные погрешности в их оформлении могут быть приравнены налоговыми органами к отсутствию первичного документа, что может стать причиной применения налоговыми органами штрафа по ст. 120 НК РФ 10 000 руб. или 30 000 руб.

На данном этапе проверки следует также выяснить, имеются ли у организации-продавца покупатели, на которых приходятся сравнительно большие объемы задолженности. Именно таким покупателям надо уделить повышенное внимание при анализе расчетов за приобретенную продукцию. Для каждой конкретной организации необходимо установить, что считать «большим» объемом дебиторской задолженности. Если таковые дебиторы есть, то следует выявить наличие у них просроченной, сомнительной или безнадежной задолженности, что обусловливает проведение инвентаризации дебиторской задолженности, а также установить, когда в последний раз осуществлялась инвентаризация дебиторской задолженности.

В рамках проверки соблюдения установленного порядка следует выяснить, соблюдалось ли требование действующего законодательства о ежегодной инвентаризации расчетов, а также какими документами оформлялись результаты инвентаризации. Такими документами являются:

– «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» (форма ИНВ-17);

– акты-сверки по конкретным покупателям и заказчикам;

– письменные распоряжения руководителя о назначении членов инвентаризационной комиссии.

Во всех перечисленных документах проверяются наличие и подлинность подписей должностных лиц, а также отсутствие подчисток и исправлений.

FreeBusta is knowledge
without borders!

В ходе проведения инвентаризации дебиторской задолженности можно оценить правильность формирования резерва по сомнительным долгам, в первую очередь, отражена ли данная операция в учетной политике организации. Целесообразно при этом получить ответы на следующие вопросы, связанные с формированием резерва:

– правильно ли отражены в бухгалтерском учете операции по формированию резерва;

– соответствует ли резерв по сомнительным долгам требованиям НК РФ (ст. 266);

– в каком объеме сформирован резерв относительно выручки и какие группы по срокам задолженности в него включены;

– в каком объеме сформирован резерв до даты проведения инвентаризации, использован ли он до даты проведения инвентаризации и каков остаток на дату проведения инвентаризации (расчетные и фактические данные);

– подлежат ли суммы резерва списанию на финансовые результаты либо его необходимо доначислить в соответствии со п. 5 ст. 266 НК РФ.

Дебиторская задолженность, возникающая по расчетам с покупателями, отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с субсчетом 90-1 «Выручка». Впоследствии при частичном или полном погашении кредитуется счет 62 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Аналитический учет по счету учета расчетов с покупателями и заказчиками следует вести по каждому покупателю, а также по каждому выставленному счету. При этом аналитический учет должен формировать информацию по выставленным счетам, не оплаченным в срок. Дебиторская задолженность может быть погашена покупателем как денежным, так и неденежным способом, если это предусмотрено договором.

Следующий шаг – проверка наличия дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности. Согласно ст. 195 ГК РФ исковая давность – это период времени, в течение которого можно предъявить иск должнику в связи с тем, что он не выполнил свои обязательства по договору (например, не оплатил приобретенную продукцию). Общий срок исковой давности составляет три года.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Отсчет срока начинается после того, как прошел период, установленный договором для исполнения обязательства.

Статьей 203 ГК РФ установлено, что срок исковой давности может прерываться, а после перерыва он отсчитывается заново. Это происходит в тех случаях, когда:

– кредитор обращается с иском в суд (если суд оставляет иск без рассмотрения, то срок исковой давности по этому иску не прерывается);

– должник признает долг.

Кредитор может сделать вывод, что должник признал свой долг, если тот:

– частично оплатил задолженность;

– уплатил проценты за просрочку платежа;

– обратился к кредитору с просьбой об отсрочке платежа;

– подписал акт сверки задолженности;

– написал заявление о зачете взаимных требований.

Таким образом, срок исковой давности можно продлевать на неопределенный период времени. Для этого нужно, чтобы должник хотя бы раз в три года признавал свой долг.

Проверка задолженности, обеспеченной векселем (векселем к получению). На данном этапе следует проверить документальное оформление обеспечения дебиторской задолженности векселем, а именно:

– договор на оказание услуг или работ как основание для получения векселя;

– акт приемки-передачи векселя, заверенный подписями уполномоченных лиц.

Указанные документы являются первичными для принятия векселя в качестве обеспечения дебиторской задолженности и, следовательно, оказывают непосредственное влияние на возможность судебного разрешения спора в случае неоплаты векселя.

Далее также необходимо проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сумм дебиторской задолженности, обеспеченной векселем. Когда организация получает вексель за проданные товары (работы, услуги), у нее изменяется структура дебиторской задолженности. Продавец переносит сумму задолженности за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) с

FreeBusta is knowledge
without borders!

одного субсчета счета 62 на другой. В бухгалтерском учете при этом производятся следующие записи:

Дебет счета 62 субсчет «Расчеты за проданные товары (работы, услуги)», Кредит 90-1 – отражена выручка от реализации товаров (продукции, работ, услуг),

Дебет счета 62 субсчет «Векселя полученные», Кредит 62, субсчет «Расчеты за проданные товары (работы, услуги)» – отражена номинальная стоимость полученного векселя.

По окончании вексельного срока организация- векселедержатель может предъявить вексель для оплаты должнику. Дисконтный вексель должен быть оплачен по номиналу, а процентный – вместе с процентами. Это отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет счета 51 Кредит счета 62, субсчет «Векселя полученные».

Согласно п. 6.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленные материально-производственные запасы увеличивает выручку. Исходя из этого вексель с дисконтом отражается в составе выручки по номинальной стоимости, так как в векселе указана конкретная сумма дисконта и у организации имеется право на получение этой суммы.

Если же вексель процентный, то считать предполагаемый доход в виде процентов выручкой до предъявления векселя к оплате неправомерно. Ведь право на получение процентов по векселю возникает только при предъявлении векселя к погашению. К тому же заранее неизвестна сумма процентов, так как в процентных векселях не указывается конкретный срок погашения. Следовательно, дополнительная выручка в виде процентов возникает только при предъявлении векселя к погашению.

В любом случае доход, полученный по векселю, отражается в бухгалтерском учете записью: Дебет счета 62, субсчет «Расчеты за проданные товары (работы, услуги)», Кредит счета 90, субсчет 90-1 «Выручка».

Из суммы векселя векселедержатель исчисляет НДС в той части, которая превышает доход, исчисленный по ставке рефинансирования Банка России (пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ). Прибыль, полученная в виде вексельного дохода, должна включаться в базу для

FreeBusta is knowledge
without borders!

исчисления налога на прибыль организаций по мере его начисления.

Практика показывает, что при учете расчетов с покупателями и заказчиками допускаются ряд типичных нарушений:

– отсутствую договоры на поставку продукции, первичных расчетно-платежных документов или неполное их оформление;

– неправильное определение налогооблагаемой базы по НДС;

– некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета;

– недостоверность аналитического учета;

– формальное проведение инвентаризации расчетов.

5.3 Аудит расчетов с подотчетными лицами

Целью аудита расчетов с подотчетными лицами является проверка соблюдения действующего законодательства и правильности организации бухгалтерского учета в области расчетов с подотчетными лицами.

Источники информации: учетная политика, приказы руководителя, первичные учетные документы (авансовые отчеты, приходные и расходные кассовые ордера, заявления, приказы, доверенности и другие документы), регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

При аудите любого участка учета необходимо оценивать систему внутреннего контроля. Для оценки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчета с подотчетными лицами целесообразно использовать специальные тесты (таблица 5.1).

Проверка организуется сплошным методом. Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных работникам экономического субъекта на хозяйственные, командировочные, представительские расходы, на оплату поставщикам за продукцию (работы, услуги) и другие, и учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 5.1 – Тест проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчета с подотчетными лицами

Содержание вопроса или объект исследования	Результат проверки	Символ	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4
А. Внутренний контроль			
1. Проводится ли инвентаризация расчетов с подотчетными лицами?	Один раз в полугодие	У2	Слабый контроль. Следует провести выборочную инвентаризацию
2. Проверяются ли сроки возникновения задолженности?	Выборочно и нерегулярно	У2	Имеется вероятность ошибок и расхождений. Следует провести выборочную проверку
3. Сверяются ли записи в авансовых отчетах с приложенными оправдательными документами?	Ежемесячно	У4	Вероятность нарушений не велика
4. Контролируются ли сроки возврата в кассу подотчетных сумм?	Да	У4	Вероятность нарушений не велика
5. Соблюдается ли график документооборота по учету расчетов с подотчетными лицами?	Первичные документы сдаются в бухгалтерию своевременно	У4	Вероятность нарушений не велика
Б. Система учета			
6. Разработаны ли схемы отражения на счетах операций по расчетам с подотчетными лицами?	Определен только рабочий план счетов. Схем нет	У2	Велика вероятность ошибок в корреспонденции счетов
7. Обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение?	Нормируемые расходы отражаются на счетах общей суммой	У2	Велика вероятность ошибок при налогообложении. Следует проверить налоговые расчеты.
8.Ведется ли аналитический учет по расчетам с подотчетными лицами?	Да	У4	Вероятность нарушений не велика
9. С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета расчетов с подотчетными лицами?	Ежеквартально	У3	Вероятность нарушений не велика

Примечание: У1 – низкий уровень, У2 – ниже среднего, У3 – средний уровень, У4 – высокий уровень.

FreeBusta is knowledge without borders!

При проверке расчетов с подотчетными лицами аудитор может использовать тест, содержащий следующие вопросы:

– соответствуют ли положениям нормативных актов порядок, размеры и условия возмещения расходов на командировки по территории Российской Федерации;

– соответствуют ли положениям нормативных актов порядок, размеры и условия возмещения расходов на зарубежные командировки;

– соответствует ли положениям нормативных актов налогообложение расходов на командировку;

– соответствует ли положениям нормативных актов порядок выдачи и расходования средств на хозяйственные нужды;

– соответствует ли положениям нормативных актов порядок выдачи и расходования средств на представительские расходы;

– соответствует ли положениям нормативных актов документальное оформление расчетов с подотчетными лицами;

– оформляется ли письменная документация (распоряжения руководителя организации) по направлению работников в командировки;

– организован ли аналитический учет командировочных расходов;

– производится ли расчет сумм, причитающихся работнику на командировки.

По результатам опроса у аудитора складывается определенное мнение о состоянии расчетов с подотчетными лицами в организации. Представленный вопросник позволяет сделать аудитору целый ряд промежуточных выводов, на основании которых он впоследствии установит достоверность отчетных данных.

Проверку достоверности обязательств по расчетам с подотчетными лицами проводят по определенной схеме (рисунок 5.1).

Расчеты с подотчетными лицами осуществляются в соответствии с Указанием ЦБ РФ от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

FreeBusta is knowledge
without borders!

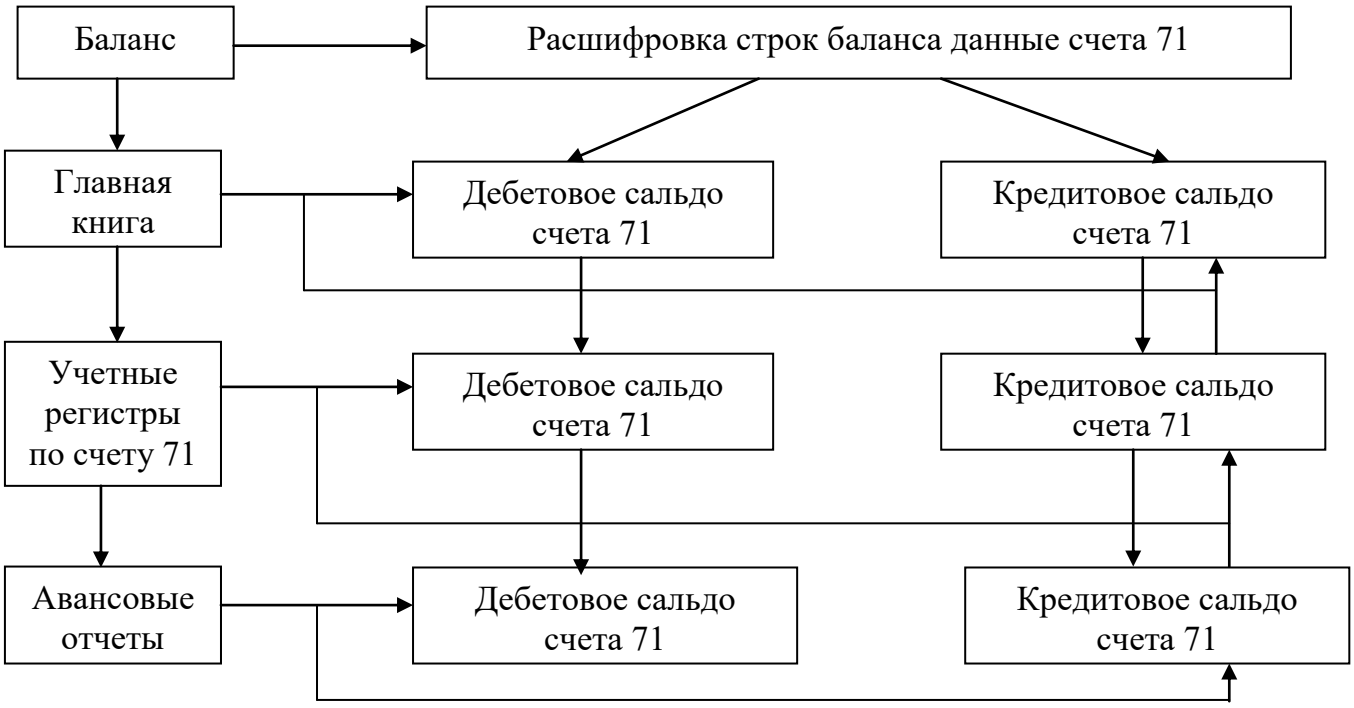

Рисунок 5.1 – Последовательность проверки достоверности обязательств по расчетам с подотчетными лицами

Размер денежной суммы и срок, на который она выдается, должны быть определены руководителем организации (в приказе, в заявлении о выдаче).

Аудитору необходимо удостовериться в том, что приказом руководителя утвержден перечень сотрудников, отвечающих за закупку материальных ценностей. В приказе должны быть оговорены сроки, на которые выдаются подотчетные суммы. В соответствии с «Порядком ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» работник должен отчитаться по подотчетным суммам не позднее трех рабочих дней по возвращении из командировки.

При обнаружении несоответствия данных аудитор определяет отклонения и их причины. Особое внимание обращается аудиторам на такие операции, как расчеты с водителями за приобретенные ими ГСМ, запасные части и т.п. Списание израсходованных на эти цели сумм без предоставления оправдательных документов на себестоимость не допускается.

Для того чтобы отправить в командировку работника, необходимо оформить следующие документы (ст. 166 ТК РФ):

FreeBusta is knowledge without borders!

– приказ (распоряжение) о направлении работника (работников) в командировку (формы №Т-9, №Т-9а);

– заявление работника на выдачу денег из кассы;

– служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма №Т-10а);

– авансовый отчет (форма №АО-1).

Работник, вернувшийся из командировки, не позднее трех рабочих дней после возвращения должен составить авансовый отчет (форма № АО-1) и представить его в бухгалтерию. К авансовому отчету прилагаются все документы, подтверждающие расходы работника во время командировки.

Аудитору следует проверить целевое расходование средств, выданных командированному работнику, а также наличие всех оправдательных документов, подтверждающих его расходы (билеты на проезд, счета на оплату жилья и так далее).

Командированному работнику по авансовому отчету оплачивают:

– расходы по найму жилого помещения;

– расходы по проезду к месту командировки и обратно;

– суточные;

– другие расходы (оплату услуг связи или почты).

На оплату таких расходов работнику перед его отъездом в командировку выдают аванс. Аванс выдается в рублях (при командировках по Российской Федерации) или в валюте страны, в которую он направляется (при зарубежных командировках). Валюта на оплату командировочных расходов может быть получена только с валютного счета, то есть организации для получения валюты необходимо открыть валютный счет в банке.

Валюта командированному работнику может быть выдана наличными из кассы, или может быть открыт карточный валютный счет и перечислены деньги на него. После возвращения работника из командировки сумма неизрасходованного аванса должна быть возвращена в кассу организации, а пластиковая (валютная) карта сдана.

Суммы НДС, уплаченные за наем жилого помещения и дополнительные услуги, оказанные в гостинице в период проживания (за исключением услуг баров и ресторанов, услуг по обслуживанию в номере, услуг по использованию рекреационно-оздоровительных

FreeBusta is knowledge without borders!

объектов), принимаются к вычету. Для этого аудитору необходимо удостовериться, что расходы были произведены для ведения деятельности, облагаемой НДС. В этом случае данные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. Налоговый вычет производится на основании счета-фактуры гостиницы. Если в стоимость проживания включено питание, но его не выделили в счете-фактуре отдельно, то всю сумму НДС можно принять к вычету.

Расходы на проезд к месту командировки и обратно, возмещаемые командированному работнику, включают:

– стоимость билета на транспортное средство общего пользования (самолет, поезд и так далее);

– оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;

– плату за пользование в поездах постельными принадлежностями;

– стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;

– сумму страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

Учет расходов, связанных с проездом к месту командировки и обратно, уменьшающих налогооблагаемую прибыль организации, регулируется пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ. Глава 25 НК РФ не ограничивает размер возмещения сумм оплаты проезда сотрудника к месту командирования и обратно.

Аудитору необходимо удостоверить факт наличия соответствующих оправдательных документов, служащих основанием для признания расходов по служебным командировкам (в частности, проездных билетов), а также соответствия размера возмещаемых сотруднику расходов по служебным командировкам размеру, установленному коллективным договором или приказом руководителя организации.

Сумма НДС по расходам, связанным с проездом, принимается к вычету при условии, что пункты отправления и назначения находятся на территории Российской Федерации. Также сумма НДС должна быть выделена в проездном документе (билете) отдельной

FreeBusta is knowledge
without borders!

строкой. Счет-фактура в этом случае не требуется, так как билет является бланком строгой отчетности.

Далее аудитору необходимо проверить обоснованность выплаты суточных за каждый день нахождения командированного работника в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая день отъезда и приезда).

Днем отъезда считается день отправления транспортного средства (самолета, поезда), на котором работник отправляется в командировку, а днем приезда – день прибытия транспортного средства. При отправлении транспортного средства до 24.00 включительно днем отъезда считаются текущие сутки, а с 00.00 и позднее - следующие. Такие же правила применяются для определения последнего дня командировки.

Если работник направлен в зарубежную командировку, то суточные за время передвижения по территории Российской Федерации выплачиваются по нормам, установленным для командировок в пределах нашей страны.

День пересечения границы оплачивается по принципу страны въезда. За день пересечения границы Российской Федерации при выезде суточные оплачиваются в иностранной валюте по нормам той страны, куда въезжает работник. При возвращении в Российскую Федерацию день пересечения границы оплачивается по нормам, установленным для России.

В случае выезда за границу и возврата в Российскую Федерацию в течение одного дня суточные оплачиваются в размере 50 % от установленной нормы для той страны, в которую командируется работник.

При направлении работника в командировку в две и более страны суточные за день пересечения государственной границы выплачиваются в валюте и по нормам той страны, в которую направляется работник.

Если работника иностранной валютой обеспечивает принимающая сторона, то суточные не выплачиваются. Если принимающая сторона предоставляет работникам питание, то суточные выплачиваются в размере 30 % от установленной нормы.

Для целей налогообложения экономические субъекты вправе учесть суточные в том размере, который она определила сама и за-

FreeBusta is knowledge
without borders!

крепила их размер в коллективном договоре или ином нормативном акте компании.

Следовательно, игнорирование требования законодательства о закреплении размера и порядка возмещения командировочных расходов в коллективном договоре или ином нормативном акте организации может привести к тому, что суточные, выплачиваемые организацией при направлении в командировку, будут считаться сверхнормативными, со всеми вытекающими последствиями.

Аудитор должен проверить произведенные представительские расходы, которыми считаются расходы экономического субъекта по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации. Полный перечень представительских расходов, которые могут быть учтены при налогообложении прибыли, приведен в ст. 264 НК РФ.

Для контроля за затратами по приему делегаций в организации должны быть установлены предельные размеры отдельных видов представительских расходов. Нормативы и перечень лиц, ответственных за использование средств, утверждаются приказом руководителя. Аудитору необходимо удостовериться в наличии такого приказа.

После окончания приема работник, ответственный за расходование средств на представительские расходы, должен составить авансовый отчет по форме № АО-1. К авансовому отчету прилагают все первичные документы, подтверждающие расходы по приему делегации (чеки ККМ, товарные чеки, закупочные акты и тому подобное).

Сумма представительских расходов уменьшает налогооблагаемую прибыль только при условии, что она не превышает 4 % затрат организации на оплату труда (ст. 264 НК РФ). Сумма представительских расходов, которая превышает этот норматив, налогооблагаемую прибыль не уменьшает. Сумма НДС по представительским расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, принимается к вычету.

Выявляя нарушения, аудитор регистрирует их в рабочих документах и определяет сумму заниженной для налогообложения

FreeBusta is knowledge
without borders!

прибыли, а также дополнительных платежей по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ).

Проверяя организацию аналитического учета расчетов с подотчетными лицами, аудитор должен учитывать, что сроки, на которые выдаются денежные средства в подотчет, устанавливаются приказом руководителя организации и фиксируются в приказе об учетной политике. Для контроля за сохранностью имущества организации целесообразно также отдельным приказом определить состав должностях лиц, которым разрешено получать наличные денежные средства на хозяйственные и представительские расходы.

Достоверность записей должна быть подтверждена по итогам взаимной сверки сумм сальдо и оборотов по подотчетным лицам в аналитическом учете с сумами сальдо и оборотов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Как правило, при учете расчетов с подотчетными лицами допускаются типичные ошибки:

1. Нарушение порядка выдачи подотчетных сумм:

– выдача денежных средств из кассы под отчет лицам, не являющимся работниками организации;

– выдача денежных средств без заявления работника;

– выдача подотчетных сумм без определения срока, на который выдана подотчетная сумма;

– несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы;

– систематическая выдача подотчетных сумм без производственной необходимости с последующим возвратом их в кассу;

– списание подотчетных сумм по первичным документам неустановленной формы;

– списание подотчетных сумм по неправильно оформленным первичным документам;

– списание подотчетных сумм при отсутствии первичных документов;

– списание подотчетных сумм по первичным документам, выписанным на другое лицо.

2. Нарушения при оформлении командировочных расходов:

– отсутствие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку;

FreeBusta is knowledge without borders!

– отсутствие приказов (распоряжений) об оплате суточных сверх установленных норм.

3. Нарушение порядка налогообложения при оформлении командировочных расходов – некорректное выделение НДС в суммах командировочных расходов.

4. Нарушение при приобретении материально-производственных запасов, оплате работ, услуг подотчетными лицами – выделение сумм НДС расчетным путем от стоимости материальных ценностей, приобретенных за наличный расчет в розничной торговой сети и без приложения счета-фактуры.

5. Нарушения порядка учета представительских расходов:

– несоответствие фактического размера представительских расходов утвержденной смете (или ее отсутствие);

– отсутствие учета представительских расходов в пределах норм и сверх норм.

6. Нарушения порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами:

– некорректное составление бухгалтерских записей по расчетам с подотчетными лицами;

– неправильное выведение остатков на конец отчетного периода;

– несоответствие записей в авансовых отчетах данным других регистров бухгалтерского учета.

7. Нарушения в форме и реквизитах первичных документов.

5.4 Аудит расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

К расчетам с разными дебиторами и кредиторами относятся расчеты:

– с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками;

– по депонированным суммам заработной платы;

– по суммам, удержанным из заработной платы работников организации в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Цель аудита этого раздела бухгалтерского учета – установление правильности учета, полноты и своевременности осуществления расчетов организации с различными дебиторами и кредиторами и их соответствие законодательным нормам.

Источниками проверки являются: договоры выполнения работ, оказания услуг, поставки продукции; акты сверки расчетов; акты инвентаризации расчетов; копии платежных документов; учетные регистры по счетам 76, 60, 62, 63, 91 и др.; Главная книга и бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В ходе проверки аудитору необходимо установить:

– правомерность использования счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» для отражения расчетов;

– правильность и обоснованность удержания по исполнительным листам в пользу других организаций и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю;

– правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, за пользование общежитиями, квартирами, гостиницами и коммунальными услугами;

– правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений–обязательств покупателей, порядок погашения кредита;

– полноту и правильность расчетов по выданным членам трудового коллектива беспроцентным ссудам;

– правильность отражения в учете депонирования заработной платы;

– своевременность и полноту поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;

– правильность составления бухгалтерских записей по расчетам с дебиторами и кредиторами;

– правильность ведения аналитического учета по счетам 73, 76;

– соответствие записей аналитического и синтетического учета, а также информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По данным первичных документов и учетных регистров по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» аудиторам предстоит установить причины и давность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности, правильность ее до-

FreeBusta is knowledge
without borders!

кументального оформления, реальность, не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимаются для погашения и взыскания задолженности.

При необходимости проводится сверка отдельных, сомнительных, по мнению аудиторов, операций по расчетам с организациями-дебиторами. Устанавливается также правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском балансе – такая задолженность должна отражаться развернуто.

Аудит учета этих видов расчетов также предполагает проверку по каждому созданному резерву и сомнительному долгу. В ходе проверки необходимо отследить правильность и своевременность отражения резервов по дебету счета «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные суммы резервов должны быть присоединены к сумме прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания. Аудитор проверяет наличие не истребованных долгов и правильность их списания по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетами дебиторов.

Особое внимание в ходе проверки уделяется аудитором правильности учета расчетов по претензиям. Аудит расчетов по претензиям ведется на субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям». На этом счете сосредотачивается информация о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным или признанным (присужденным) штрафам, пеням, неустойкам.

Аудитору необходимо проверить:

– обоснованность, своевременность и правильность оформления документов (несоблюдение сроков предъявления претензий может быть использовано для сокрытия фактов хищения материальных ценностей, так как при отказе в удовлетворении претензий числящиеся суммы списываются на издержки производства);

– обоснованность претензий, предъявляемых к проверяемой организации (в случае удовлетворения претензий нужно проверить, проводились ли административные расследования в целях установления виновных лиц и, если таковые установлены, возместили ли они причиненный материальный ущерб);

– правильность ведения аналитического учета (он должен вестись по каждому дебитору и отдельным претензиям), а также со-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ответствие записей аналитического и синтетического учета, данным бухгалтерского баланса;

– правильность составления бухгалтерских записей по субсчету 76-2.

В обязательном порядке проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям.

Типичными ошибками, допускаемыми при учете расчетов с разными дебиторами и кредиторами являются:

– несоблюдение финансовой дисциплины по расчетам;

– несоответствие данных аналитического и синтетического учета;

– необоснованное признание доходов и расходов организации;

– неправомерное использование счета 76 вместо счетов 60 и 62;

– несоблюдение сроков предъявления претензий;

– необоснованная корреспонденция счетов.

5.5 Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Цель аудита расчетов организации с бюджетом - подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов, сборов и платежей.

Источниками информации являются: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, декларации по отдельным налогам и платежам, расчетные ведомости по начислению заработной платы, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок, книга продаж, учетные регистры (карточки, ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99 и др., Главная книга и другие.

В ходе аудиторской проверки по каждому уплачиваемому организацией в бюджет и внебюджетными фондами, сбору аудиторы должны проверить:

FreeBusta is knowledge without borders!

– правильность исчисления налогооблагаемой базы;

– правильность применения налоговых ставок;

– правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;

– правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;

– правильность составления налоговой отчетности.

Для аудита исчисления и уплаты НДС, оформления налоговой отчетности применяются преимущественно приемы прослеживания, нормативной и арифметической проверки (таблица 5.2).

Таблица 5.2 – Процедуры аудита исчисления и уплаты НДС, отражения расчетов по НДС в учете и отчетности

Планируемые процедуры	Источники аудиторских доказательств	
	Нормативные документы	Документы хозяйствующего субъекта
Нормативная проверка, прослеживание и пересчет налоговой базы НДС по объектам налогообложения и по различным налоговым ставкам	Статьи 153, 164, 166 НК РФ	Налоговые декларации по НДС, бухгалтерская (финансовая) отчетность, регистры бухгалтерского учета по счету 62
Нормативная проверка налоговых ставок	Статья 164 НК РФ	Налоговые декларации по НДС
Обоснование применения налоговой ставки 0 % и освобождения от НДС	Статья 165 НК РФ	Налоговые декларации по НДС, лицензии, бухгалтерские регистры по счету 62
Нормативная проверка, прослеживание и пересчет налоговых вычетов	Статьи 171, 172 НК РФ	Налоговые декларации по НДС, учетные регистры по счетам 60, 76, выписки банка, расчетные и кассовые документы, счета-фактуры, журнал их регистрации, книга покупок, товаросопроводительные документы
Нормативная проверка, прослеживание и пересчет сумм восстановления НДС	Пункты 5, 8 ст. 145, п. 3 ст. 170 НК	Регистры учета по счетам 19, 60, 68, 76
Нормативная проверка оснований возмещения (зачета) НДС	Статьи 165, 173, 176 НК	Переписка с налоговыми органами
Нормативная проверка, прослеживание и пересчет суммы НДС к уплате в бюджет	Статья 173 НК РФ	Регистры учета по счету 68

FreeBusta is knowledge without borders!

Планируемые процедуры	Источники аудиторских доказательств	
	Нормативные документы	Нормативные документы
Нормативная проверка порядка и сроков уплаты НДС, сроков представления налоговых деклараций	Статья 174 НК РФ	Налоговые декларации по НДС, выписка банка, расчетные документы
Нормативная проверка отражения расчетов по НДС на счетах бухгалтерского учета	Счет 19	Регистры учета по счетам 19 и 68, главная книга
Нормативная проверка, прослеживание, пересчет и формальная проверка правильности заполнения отчетности и учетных регистров	Статьи 169, 174 НК РФ	Книга покупок и книга продаж, журналы регистрации счетов-фактур, счета-фактуры, регистры учета по счетам 20 и другим счетам затрат, 19, 60, 62, 68, 76, Главная книга, налоговые декларации по НДС и другим налогам, бухгалтерская и статистическая отчетность
Нормативная, арифметическая проверка, прослеживание и формальная проверка расчетов по НДС и формирования документации налоговыми агентами	Статьи 161, 162, 163, 164, 171, 174 НК РФ	Документы по исчислению и уплате НДС

В зависимости от объема проверяемых документов, проверка правильности исчисления налога на доходы физических лиц (НДФЛ) может проводиться выборочным или сплошным методом. Проверке подвергаются:

– правильность определения налоговой базы;

– правильность применения налоговых ставок;

– правильность предоставления налоговых вычетов.

Рассмотрим каждый этап проверки в отдельности.

Налоговая база по НДФЛ представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ). При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Дополнительный момент, на который обращают внимание при проведении проверки налоговой базы по НДФЛ, – это доходы, не подлежащие обложению НДФЛ, полный перечень которых представлен в ст. 217 НК РФ.

FreeBusta is knowledge without borders!

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Чаще всего в учреждениях доходами налогоплательщиков в натуральной форме могут быть оплата стоимости (полностью или частично) питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. Данный вид доходов имеет ряд особенностей. Согласно п. 1 ст. 211 НК РФ налоговая база определяется, как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, устанавливаемых в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ. При выплате заработной платы в неденежной форме следует помнить, что согласно ст. 131 ТК РФ в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной месячной заработной платы.

И если в учреждении предусмотрены выплаты работникам в виде оплаты питания или предоставления бесплатного питания, отдыха и другие выплаты в натуральной форме, то они облагаются НДФЛ в установленном порядке.

Одним из видов скрытого дохода является получение работником материальной выгоды, в том числе от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику (п. 1 ст. 212 НК РФ). В соответствии с п. 3 ст. 212 НК РФ при получении налогоплательщиком дохода в виде указанной материальной выгоды налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) налогоплательщику. Определение и перечень случаев, когда лица признаются взаимозависимыми, содержатся в ст. 20 НК РФ. Если физическое лицо и организация признаются взаимозависимыми в смысле ст. 20 НК РФ, материаль-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ная выгода в виде разницы между рыночной ценой на момент реализации и ценой, указанной в договоре купли-продажи какого-либо товара, является доходом физического лица, подлежащим обложению НДФЛ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Если доходы облагаются по ставке НДФЛ в размере 13 %, то налоговая база определяется как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (п. 3 ст. 210 НК РФ).

По специальным налоговым ставкам облагаются доходы, полученные:

– в виде дивидендов (ставка налога 15 %);

– в виде материальной выгоды, которая возникает при получении работником от организации займа или ссуды, кроме займов на строительство или покупку жилья на территории России (35 %);

– от участия в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых при рекламе товаров (35 %);

– работниками учреждения, которые не являются налоговыми резидентами РФ (30 %).

Если же доходы облагаются по вышеперечисленным налоговым ставкам, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются (п. 4 ст. 210 НК РФ).

Сумма доходов, которую физическое лицо получило от организации в календарном месяце, уменьшается на сумму налоговых вычетов. При этом стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты, применяются в отношении доходов, облагаемых по ставке 13 %. Для предоставления стандартных налоговых вычетов учреждение должно иметь пакет документов по каждому физическому лицу – получателю доходов, служащий основанием для их предоставления.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ имущественный налоговый вычет в сумме, израсходованной на новое строительство либо на приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю и при условии подтверждения права на вычет налоговым органом.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Его размер не может превышать 2 млн руб. Отметим, что уменьшить можно только доход, облагаемый НДФЛ по ставке 13 %.

Социальные и профессиональные вычеты налогоплательщики получают в той налоговой инспекции, где они состоят на учете, при подаче декларации о доходах за прошлый год.

Если сумма вычетов в налоговом периоде превышает сумму доходов, то налоговая база равна нулю. Сумма превышения вычетов над доходами на следующий налоговый период не переносится. Исключение составляют имущественные налоговые вычеты, которые переносятся на следующий налоговый период до их полного использования в соответствии с п. 1 ст. 220 НК РФ.

Типичные ошибки:

– неверное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;

– неправомерное отражение налоговых вычетов по НДС;

– ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от продаж, издержек);

– неправильное определение налоговых льгот;

– несоответствие данных аналитического учета, по отдельным налогам, данным синтетического учета и показателям отчетности;

– нарушение сроков платежей по налогам;

– неправильное использование принципов бухгалтерского учета, законодательных актов и инструкций при расчете налогов; применение неверной ставки налога; неточный учет пеней и штрафов;

– искажение или сокрытие данных, представляемых налоговым органам; неправильные классификация или расчет доходов, учитываемых при налогообложении в качестве освобожденных от налогообложения, при определении задолженности бюджету.

Вопросы для самопроверки

1 Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

2 Какие работы по организации внутреннего контроля за учетом расчетов с поставщиками и подрядчиками должен проверить аудитор?

FreeBusta is knowledge
without borders!

3 Приведите типичные нарушения по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

4 Каковы сроки исковой давности?

5 Опишите порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

Темы рефератов

1 Типичные нарушения, выявляемые при проверке учета расчетов с подотчетными лицами

2 Организация системы внутреннего контроля учета расчетов в организации

3 Порядок организации аудиторской проверки расчетов по претензиям

4 Методика проверки учета расчетов по исполнительным документам

FreeBusta is knowledge
without borders!

6 АУДИТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

6.1 Цели, задачи и источники информации, используемые при проверке учета кредитов и займов

Целью аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачи аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования:

– проверка реальности и документирование кредитов и займов;

– установление обоснованности получения кредитов и займов (источники получения заемных средств);

– изучение кредитных договоров, договоров залога, договоров займа, источников поступления средств целевого финансирования;

– анализ целевого использования заемных средств, полноты и своевременности их погашения (на какие цели использованы заемные средства, как погашается задолженность по кредитам и займам, наличие просроченных задолженностей);

– оценка состояния синтетического и аналитического учета кредитов, займов и средств целевого финансирования;

– изучение правомерного расходования средств кредитов, займов, целевого финансирования;

– установление правильности отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности кредитов, займов и средств целевого финансирования;

– проверка своевременного и полного погашения кредитов, займов и средств целевого финансирования;

– анализ начисления процентов за пользование и их списание.

Источниками информации являются: кредитные договоры, договоры займа, дополнительные соглашения к кредитным договорам об изменении процентных ставок по кредиту, сроков возврата кредита, других условий кредитных договоров, договора поставки продукции (работ, услуг), акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, копии платежных документов, выписки банков из лицевых счетов организаций по движению

FreeBusta is knowledge without borders!

кредитов и займов, мемориальные ордера, подтверждающие списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам; договоры залога, договоры страхования невозврата кредитов; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 66, 67, 91 и др., Главная книга, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Анализируются бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 91 «Прочие доходы и расходы», 86 «Целевое финансирование».

6.2 Методика проверки учета кредитов и займов

Основные юридические формы кредитования урегулированы в трех параграфах гл. 42 Гражданского кодекса, в которых содержатся правила о договоре займа (§ 1), кредитном договоре (§ 2), а также товарном и коммерческом кредите (§ 3).

В соответствии с определением, данным в п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ), по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороны (заемщика) денежные средства или иное имущество, которые должны быть возвращены заимодавцу через определенный срок по условиям договора. Договор займа может быть заключен между любыми хозяйствующими субъектами в письменной форме (п. 1 ст. 808 ГК РФ).

Кредит рассматривается как разновидность займа с присущими ему особенностями. Он выдается банком или иной кредитной организацией заемщику в размерах и на условиях кредитного договора, а заемщик обязан вернуть полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее (ст. 819 ГК РФ).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 6.1 – Основные различия между договором займа и кредитным договором

Договор займа	Кредитный договор
В качестве заимодавца могут выступать как юридические, так и физические лица	Кредиторами могут быть только юридические лица – банки или другие кредитные организации
Предмет договора – как деньги, так и вещи, для которых свойственны родовые признаки	Предоставляются только деньги (за исключением случаев товарного или коммерческого кредита, регулируемых параграфом 3 гл. 42 ГК РФ)
Письменный договор обязателен, когда: – стороны являются гражданами, а сумма займа превышает 10 МРОТ; – заимодавец - юридическое лицо. В остальных случаях письменная форма необязательна	Всегда необходима письменная форма
По соглашению сторон заем выдается под проценты или без них	На сумму кредита обязательно начисляются проценты
Договор считается заключенным с момента перечисления денежных средств. Заимодавец имеет право не перечислять денежные средства даже после подписания договора займа	Договор считается заключенным с момента подписания или иной даты, указанной в договоре. Кредитор обязан перечислить денежные средства

Заимодавцем по кредитному договору может выступать:

– банк, имеющий исключительное право на привлечение денежных средств физических и юридических лиц в целях их размещения за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, а также на открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;

– иная кредитная организация, имеющая право осуществлять отдельные банковские операции.

Следует отметить, что предметом кредитного договора могут быть только денежные средства (наличные и безналичные), а по договору займа – денежные средства и другое имущество.

Наряду с кредитным договором в действующей практике используются договоры товарного кредита и договоры коммерческого кредита.

Предметом договора товарного кредита является только товар, а сторонами договора выступают любые хозяйствующие субъекты. Договор является возмездным с уплатой процентов в качестве платы за кредит. Размер и сроки уплаты процентов определяются по соглашению сторон.

FreeBusta is knowledge without borders!

Договор коммерческого кредита не является самостоятельной сделкой заемного типа. Как обязательство он сопутствует договору купли-продажи, подряда, аренды. Предоставление кредита может предусматриваться:

– в виде аванса, предварительной оплаты, когда кредитуется продавец, а покупатель предоставляет коммерческий кредит;

– в виде рассрочки или отсрочки оплаты товаров (работ, услуг), когда кредитуется покупатель, а продавец предоставляет коммерческий кредит (п. 1 ст. 823 ГК РФ).

Сумма обязательств по полученным займам (кредитам) включает:

– основную сумму обязательств по займу (кредиту), которая погашается организацией–заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора;

– расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным кредитам (займам), к которым относятся:

– проценты к уплате заимодавцу;

– дополнительные расходы по займам, а именно: а) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; б) суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа; в) иные расходы.

Аудитор подтверждает информацию о кредитах, займах, целевых средствах в их финансовой отчетности, изучает весь комплект представленной бухгалтерской отчетности. В результате устанавливается:

– соответствие данных об остатках на счетах кредитов, займов, средств целевого финансирования на начало и конец отчетного периода, указанных в оборотно-сальдовой ведомости или Главной книге, данным бухгалтерского баланса;

– отражение в справке о наличии ценностей на забалансовых счетах сумм гарантий компании-клиента, которые она выдала в обеспечение своих обязательств;

– соответствие данных об уплаченных процентах данным, указанным в отчете о движении денежных средств;

– идентичность данных о начисленных процентах в течение отчетного периода и данных, показанных в отчете о финансовых результатах;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– совпадение данных, отраженных в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и данных аналитического учета по счетам 60 «Векселя выданные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Кроме того, аудитору необходимо выяснить, из чего складываются затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, а именно установить, что в их состав входят, в частности:

– проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;

– проценты, дисконт (разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя);

– дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;

– курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления);

– стоимость оказанных заемщику юридических и консультационных услуг;

– стоимость осуществления копировально-множительных работ;

– сумма налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);

– стоимость проведения экспертиз;

– стоимость услуг связи.

Для подтверждения своевременности выдачи кредита аудитор сравнивает даты и суммы, указанные в кредитном договоре и в выписках банка с расчетного или ссудного счета. Далее оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на счетах бухгалтерского учета 66 и 67.

Для подтверждения своевременного поступления средств целевого финансирования аудитор сравнивает расчетно-платежные документы по кассе, счетам в банках и информацию по договорам и сметам, устанавливает своевременность и полноту зачисления и

FreeBusta is knowledge
without borders!

использования средств целевого финансирования. Для подтверждения правильности отражения в учете операций со средствами целевого финансирования в корреспонденции счетов по зачислению и использованию средств целевого финансирования используются данные учетных регистров по счету 86.

Для того чтобы проверить погашение кредитов, займов, аудитору необходимо сопоставить данные кредитных договоров и договоров займа с выписками с расчетного счета, отчетами кассира. По итогам составляется таблица, в которой показываются все выявленные отклонения.

Аудитору необходимо обратить внимание на то, что задолженность по кредитам и займам отражается с учетом начисленных, но не выплаченных процентов на конкретную отчетную дату. При этом необходимо проверить, что затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее прочими расходами и подлежат включению в финансовый результат организации. В бухгалтерском учете они должны быть отражены на субсчете «Прочие расходы» счета 91.

Если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели.

При поступлении в организацию заемщика материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке с отнесением указанных затрат на прочие расходы организации-заемщика.

Проценты по заемным средствам, привлекаемым для приобретения (изготовления) основных средств, включаются в их первоначальную стоимость, если эти проценты начисляются и уплачиваются до принятия к учету объектов основных средств (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Аналогичное положение, касающееся формирования первоначальной стоимости материально-производственных запасов, содержится в п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В результате проведения аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования могут быть выявлены нарушения, основными из которых являются:

– отсутствие в организации аналитического учета кредитов, займов и средств целевого финансирования, неправильное использование Плана счетов бухгалтерского учета;

– нецелевое использование средств кредитов, займов и целевого финансирования, их несвоевременное погашение;

– неправильное исчисление процентов по кредитам, займам, а также отражение их на счетах бухгалтерского учета в зависимости от уплаты, а не по окончании отчетного периода;

– отсутствие документов, подтверждающих использование средств целевого финансирования.

При проведении аудита необходимо учитывать, что инвентаризация расчетов по кредитам и займам, как правило, проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Порядок проведения инвентаризации регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина России от 13.06.1995 №49). Кредитовое сальдо счетов 66 и 67 отражается в бухгалтерском балансе по строке «Кредиторская задолженность».

Результаты инвентаризации расчетов по кредитам и займам согласуются с кредитными учреждениями (или организациями-заимодавцами) и подтверждаются ими путем проведения встречной сверки расчетов. Таким образом, устанавливается не только обоснованность остатков сумм, числящихся на счетах 66 и 67 у организации-заемщика, но и тождественность этих сумм суммам у контрагентов (кредитных учреждений, банков, физических и юридических лиц – кредиторов). Результаты инвентаризации будут отражены в акте инвентаризации формы №ИНВ-17 (таблица 6.2) и справке к акту (таблица 6.3).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 6.2 – Акт инвентаризации расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

Наименование счета бухгалтерского учета и дебитора	№ счета	Сумма по бухгалтерскому балансу, руб.			
		Всего	В том числе задолженность		
			подтвержденная дебиторами	не подтвержденная дебиторами	с истекшим сроком исковой давности
Итого					

Таблица 6.3 – Справка к акту №ИНВ-17

Наименование, адрес дебитора, кредитора	Числится задолженность		Сумма задолженности, руб.		Документ, подтверждающий задолженность		
	за что	дата начала	дебиторская	кредиторская	наименование	номер	дата
Итого							

Проведя проверку правильности отражения данных о полученных займах и кредитах и затратах по их обслуживанию в аналитических и синтетических регистрах учета, установленные расхождения можно сгруппировать в таблице 6.4.

Таблица 6.4 – Проверка правильности отражения данных о полученных займах и кредитах и затратах по их обслуживанию в аналитических и синтетических регистрах учета

Наименование кредитного договора (дата, номер, организация-заимодавец)	Период	Номер синтетического счета по учету задолженности по данным		Регистр синтетического или аналитического учета	Задолженность по полученным кредитам на начало отчетного периода, тыс. руб.			Задолженность по полученным кредитам на конец отчетного периода, тыс. руб.		
		экономического субъекта	аудита		по данным экономического субъекта	по данным аудита	отклонения	по данным экономического субъекта	по данным аудита	отклонения
Итого										

FreeBusta is knowledge without borders!

Важным нововведением в ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам» является порядок учета расходов по займам. Они признаются в том отчетном периоде, к которому относятся.

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая должна быть включена в стоимость инвестиционного актива.

Под таким активом понимается объект имущества, подготовка которого к использованию требует длительного времени и значительных расходов на приобретение (сооружение, изготовление). К ним относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые будут приняты к учету по окончании работ заемщиком (инвестором) в качестве основных средств, включая земельные участки, нематериальные активы или иные внеоборотные активы.

Проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, независимо от условий предоставления займа. Они включаются в стоимость данного актива при наличии следующих условий:

– расходы по приобретению (сооружению, изготовлению) актива признаются в бухгалтерском учете;

– расходы по займам, связанным с приобретением (сооружением) актива, подлежат признанию в учете;

– начаты работы по сооружению (приобретению, изготовлению) инвестиционного актива.

Если работы по сооружению (изготовлению) объекта приостановлены на срок более трех месяцев, то проценты заимодавцу (кредитору) с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановки, включаются в состав прочих расходов организации. Период согласования дополнительных технических или организационных вопросов в процессе приобретения (изготовления, сооружения) не считается периодом приостановки работ по инвестиционному объекту.

Если организация начала использовать инвестиционный актив до завершения работ по сооружению (приобретению, изготовлению), то проценты, причитающиеся заимодавцу (кредитору), не включаются в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования актива.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Если на сооружение (приобретение) инвестиционного актива израсходованы средства на общие цели, не связанные с изготовлением (сооружением) актива, то проценты по займам (кредитам), причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов) на общие цели.

Пример. Рассмотрим пример расчета доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), которые должны быть включены в стоимость инвестиционного актива (таблица 6.5).

Таблица 6.5 – Исходные данные для расчета доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), которые должны быть включены в стоимость инвестиционного актива

Показатель	Сумма займов (кредитов), руб.		
	Всего	В том числе	
		На приобретение (изготовление) инвестиционного актива	На общие цели
Остаток неиспользованных займов (кредитов) на начало отчетного периода	20 000	15 000	5 000
Получено займов (кредитов) в отчетном периоде	40 000	30 000	10 000
Итого займов (кредитов) в отчетном периоде	60 000	45 000	15 000
Проценты, подлежащие начислению в отчетном периоде	13 200	9 900	3 300
Израсходовано займов (кредитов) в отчетном периоде	58 000	54 000	4 000

Израсходовано займов (кредитов) в отчетном периоде на приобретение (сооружение) инвестиционного актива из займов (кредитов) на общие цели: 9000 руб. = (54000 руб. – 45000 руб.).

Сумма процентов, причитающихся к уплате заимодавцу (кредитору), за займы, полученные на общие цели, и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: 1980 руб. = 3300 руб. х 9000 руб. / 15 000 руб.

Итого сумма процентов, причитающихся к уплате заимодавцу и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, составит 11 880 руб. (9900 руб. + 1980 руб.).

FreeBusta is knowledge without borders!

При этом в соответствии с ПБУ 15/2008 сумма процентов, причитающихся к уплате заимодавцу (кредитору) и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к уплате в отчетном периоде.

Распределение суммы процентов, причитающихся к уплате заимодавцу (кредитору), между несколькими инвестиционными активами производится пропорционально сумме займов (кредитов), включенных в стоимость каждого актива.

Допущения, принятые при расчете доли процентов по займам, основываются на том, что ставки по займам (кредитам) одинаковы и не изменяются в течение отчетного периода, а работы по сооружению (изготовлению) инвестиционного актива продолжаются после окончания отчетного периода.

При вексельном обращении проценты, начисленные на вексельную сумму, отражаются организацией-векселедателем обособленно как кредиторская задолженность и учитываются в составе прочих расходов равномерно в течение срока выплаты по векселю полученных заемных денежных средств. Аналогично отражаются проценты по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом. Указанные проценты учитываются в составе прочих расходов и показываются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Если проценты по заемным средствам некорректно включены в инвентарную стоимость объектов амортизируемых основных средств (нематериальных активов), то рекомендуется заполнять таблицу 6.6 (признак амортизируемости или неамортизируемости каждого инвестиционного актива указывается во второй графе условным обозначением соответственно «А» или «НА»).

Таблица 6.6 – Некорректное включение процентов по заемным средствам в инвентарную стоимость инвестиционных объектов

Номер и дата договора займа или кредита	Объект инвестиционных активов (А, НА)	Дата постановки объекта инвестиционных активов на учет	Сумма, руб.		Рекомендуемые исправления в бухгалтерских записях
			завышения первоначальной стоимости объектов	занижения первоначальной стоимости объектов	

FreeBusta is knowledge without borders!

В заключение следует отметить, что в соответствии с ПБУ 15/2008 в стоимость инвестиционного актива включаются не все расходы по займам, а только проценты, причитающиеся заимодавцу, по займам (кредитам), непосредственно связанным с приобретением (сооружением, изготовлением) инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008).

Дополнительные расходы по займам (кредитам) в стоимость инвестиционного актива не включаются.

В соответствии с ПБУ 15/2008 в бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация:

– о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);

– о суммах процентов, причитающихся заимодавцу (кредитору), которые подлежат включению в стоимость инвестиционных активов;

– о суммах расходов по займам, включенных в состав прочих расходов;

– о сроках погашения займов (кредитов);

– о величине и сроках погашения выданных векселей и выпущенных (проданных) облигаций;

– о суммах дохода, полученного в результате временного использования средств займа (кредита) на сооружение (приобретение) инвестиционного актива в качестве долгосрочных или краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам;

– о суммах процентов, включенных в стоимость инвестиционного актива, по займам на мероприятия, не связанные с сооружением (приобретением, изготовлением) данного актива.

В случаях неполного исполнения заимодавцем договора займа организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовому отчету информацию о суммах, недополученных по договору займа.

При учете кредитов и займов, как правило, допускают следующие типичные нарушения:

– отсутствует договор займа;

– отсутствует договор с банком о пролонгации кредита;

– неправильное отражение процентов по кредитам и займам;

– не ведется аналитический учет;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– не выделение в учете просроченной задолженности;

– нетиповая корреспонденция счетов;

– отсутствие выписок банка со ссудного счета;

– отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам;

– неправомерное включение процентов за кредит в расходы как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета;

– нарушение принципов оценки имущества, приобретаемого за счет заемных денежных средств и другие.

6.3 Особенности проверки налогового учета кредитов и займов

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций порядок признания как расхода процентов по долговым обязательствам регламентируется ст. ст. 265, 269, 328 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа, в том числе проценты, начисленные по выпущенным ценным бумагам и иным обязательствам.

В п. 1 ст. 269 НК РФ разъясняется, что под долговые обязательства у организаций – не банков – подпадают с точки зрения гл. 25 НК РФ:

– кредиты, включая товарные и коммерческие;

– займы;

– иные заимствования независимо от формы их оформления. К иным заимствованиям относятся собственные векселя, облигации и другие ценные бумаги.

Проценты по займам (кредитам) и прочим долговым обязательствам подлежат отражению в составе внереализационных расходов вне зависимости от того, на какие цели получен заем, кредит: на пополнение недостатка оборотных средств или на приобретение основных средств.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Пунктом 1 ст. 269 НК РФ предусмотрены два способа расчета предельной суммы процентов, признаваемых расходом. Выбранный способ организации необходимо описать в приказе об учетной политике для целей налогообложения и в течение налогового периода применять только один способ.

Организации имеют право выбора: применять для учета в составе расходов на проценты по долговым обязательствам нормированную величину или фактическую величину процентов, не отклоняющуюся от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. Большинство организаций второй вариант не используют.

Вопросы для самопроверки

1 Какие основные различия существуют между договором займа и кредитным договором?

2 Перечислите основные первичные документы используемые при проверки учета кредитов и займов.

3 Перечислите типичные нарушения, выявляемые при проверки учета кредитов и займов.

Темы рефератов

1 Организация системы внутреннего контроля учета кредитов и займов

2 Аналитические процедуры, используемые при проверке расчетов по кредитам и займам

3 Налоговый аудит расчетов по кредитам и займам

FreeBusta is knowledge
without borders!

7 АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО–ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

7.1 Цели, задачи, источники информации аудита материально-производственных запасов

Целью аудиторской проверки материально-производственных запасов (МПЗ) является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей «Запасы» и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с материально- производственными запасами действующим в Российской Федерации нормативным документам. Это достигается проведением проверок на существенность, а также структур контроля и системы бухгалтерского учета и оценкой риска аудита, который зависит от характера запасов организации и их важности для бухгалтерских отчетов.

Проверяя правильность использования материально- производственных запасов, необходимо иметь в виду, что основными задачами их учета являются:

– реальность наличия и существования МПЗ;

– все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены;

– является ли организация собственником всех МПЗ, то есть имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, – обязательствами;

– правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;

– правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

1) формирование фактической себестоимости материально-производственных запасов;

2) правильное и своевременное документальное оформление и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску материально-производственных запасов;

3) контроль за сохранностью материально-производственных запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

4) контроль за соблюдением установленных организацией норм материально-производственных запасов, обеспечивающих

FreeBusta is knowledge without borders!

бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;

5) своевременное выявление ненужных и излишних материально-производственных запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;

6) проведение анализа эффективности использования материально-производственных запасов.

Информационной базой для проверки материально– производственных запасов являются:

1) нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;

2) приказ об учетной политике;

3) первичные документы по оформлению операций с МПЗ;

4) организационно–правовые документы и материалы;

5) бухгалтерская отчетность предприятия и бухгалтерские регистры по учету МПЗ.

В качестве первичных документов по учету материалов используются, как правило, используют:

– доверенность (форма № М-2 и № М-2а) – применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

– приходный ордер (форма № М-4) – используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

– акт о приемке материалов (форма № М-7) – для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

– лимитно-заборная карта (форма № М-8) – применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

– требование-накладная (форма № М-11) – используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально- ответственными лицами;

– накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) – применяется для учета отпуска материальных ценностей хо-

FreeBusta is knowledge without borders!

зяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

– карточка учета материалов (форма № М-17) – предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала.

К организационно–правовым документам и другим материалам относятся:

– протоколы заседаний совета директоров, решения учредителей и других комиссий. Изучение этих документов для аудитора особенно важно, если при формировании или изменении величины уставного капитала организации в качестве вкладов были внесены сырье, материалы или товары, а также, если дивиденды или доходы выплачивались материальными ценностями;

– отчеты аудиторов за прошлые годы;

– договоры на поставку сырья, материалов, товаров и так далее;

– договоры о материальной ответственности.

Достаточно информативными могут оказаться беседы аудитора с персоналом клиента обо всех изменениях в структуре руководства и в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, содержание и результаты которых фиксируются в рабочих документах.

Информация для проверки операций с материально-производственными запасами содержится в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта и бухгалтерских регистрах.

Бухгалтерские регистры по учету материально-производственных запасов могут быть различными. Это зависит от применяемых формы и способа ведения бухгалтерского учета в экономическом субъекте, а также от видов и групп имеющихся материально-производственных запасов. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 40 «Готовая продукция», 41 «Товары», сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета, материалы инвентаризаций.

FreeBusta is knowledge
without borders!

7.2 Проверка системы внутреннего контроля

Система внутреннего контроля материально- производственных запасов должна охватывать все виды запасов (сырье и материалы, готовую продукцию и товары) и все виды операций с ними (оприходование приобретенных сырья, материалов, товаров для перепродажи, отпуск МПЗ в производство, оприходование готовой продукции, отгрузку товаров и готовой продукции покупателям). Аудиторы проводят исследование по вопросам, представленным в таблице 7.1.

Таблица 7.1 – Тест оценки системы внутреннего контроля учета материально-производственных запасов

Направления и вопросы контроля	Ответ (да; нет)
Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц? Имеется ли охрана, пожарная сигнализация? Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?	
Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей (обязательные, плановые, внезапные)?	
Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)?	
Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально-ответственных лиц?	
Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?	
Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях?	
Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учета на складе?	
Заключаются ли договоры о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.?	
Материальная ответственность закрепляется за лицами, которые ранее привлекались к ответственности за хищения	
Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям	
Разработаны ли: – должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами; – инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов? Контролируется ли соблюдение этих инструкций?	
Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?	
Заполняются ли все обязательные реквизиты?	
Документы составляются в день совершения операции?	
Все ли машинные документы распечатываются?	

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 7.1

Направления и вопросы контроля	Ответ (да; нет)
Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально-ответственных лиц?	
Производится ли нумерация первичных документов?	
Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?	
Производится ли проверка полноты оприходования материалов?	
Применяется ли система нормирования расхода материалов?	
Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией (при использовании нормативов)?	
Выявляются ли лица, виновные в перерасходе?	
Произведено ли деление материалов на классификационные группы?	
Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов?	
Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?	
Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально-ответственных лиц?	
Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичных документов?	
Производится ли проверка отчетов на арифметическую точность?	
Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов?	
Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?	
Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей (10), журналов-ордеров (6, 7, 10) с Главной книгой (в случае если учет не автоматизирован)?	
Организовано ли структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита)?	
Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?	
Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?	
Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?	
Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?	
Соответствует ли уровень компетентности контролеров объемам и сложности стоящих перед системой внутреннего контроля задач?	
Существует ли распределение обязанностей между контролерами?	

В ходе тестирования аудитор проставляет напротив каждого вопроса соответствующий ответ (Да, Нет, Нет ответа), при необходимости сопровождая каждый ответ краткими комментариями.

FreeBusta is knowledge without borders!

Наиболее распространенные ошибки, которые могут быть выявлены в процессе аудита приобретения материальных ценностей представлены в таблице 7.2.

Таблица 7.2 – Типичные нарушения порядка заготовки материально-производственных запасов

Характер нарушений	Выводы аудитора
Не заключены договоры о материальной ответственности с сотрудниками, ответственными за сохранность материалов	Ослаблен внутренний контроль, велика вероятность мошенничества и хищения материалов
Материалы, полученные в качестве давальческого сырья, не отражены за балансом	Бухгалтерская отчетность недостоверна в части забалансового учета
Не проводятся внеплановые инвентаризации материалов	Ослаблен внутренний контроль за сохранностью ценностей
Отсутствует журнал регистрации выданных доверенностей на получение материалов	Ослаблен внутренний контроль, не исключена возможность мошенничества с операциями по заготовлению ценностей
Несвоевременное оприходование материальных ценностей в пути и неотфактурованных поставок	Недостоверность отчетности, нарушение методологии учета ценностей

Для изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля обоснованности списания материалов на затраты производства можно использовать тест средств контроля (таблица 7.3).

Таблица 7.3 – Тест проверки движения материальных ценностей

Содержание вопроса	Ответы		Выводы аудитора
	Да	Нет	
Существуют ли определенные графики получения запасных частей и расходных материалов производственными цехами		+	Низкий уровень контроля за движением материалов
Определены ли лимиты отпуска расходных материалов		+	Возможен перерасход материалов
Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию	+		Риск необнаружения может быть снижен
Фиксируются ли документы (доверенности, требования–накладные) в журналах регистрации		+	Возможность мошенничества с операциями по списанию материалов

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 7.3

Содержание вопроса	Ответы		Выводы аудитора
	Да	Нет	
Делятся ли материалы на классификационные группы по маркам, типам запасных частей	+		Уменьшение риска пересортицы
Применяются ли при отпуске и приемке материалов (фреона, кабелей, припоя и тому подобное) измерительные приборы и инструменты	+		Отсутствует риск ошибок при определении количества материалов
Сверяются ли данные первичных документов с отчетами материально ответственных лиц	+		Обеспечен контроль за расходованием запасных частей
Сверяются ли данные использования материалов из наряд-заказов с количеством материалов, переданных мастеру		+	Недостаточный контроль за движением материалов в производственных цехах
Регулярно ли проводятся инвентаризации материальных ценностей на складах, в производственных цехах		+	Не обеспечен контроль за сохранностью запасных частей и деталей

7.3 Методика аудиторской проверки материально–производственных запасов

Аудит материально-производственных запасов целесообразно начинать с проверки остатков по счетам. Путем сопоставления данных регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности на начало проверяемого периода и конец периода, предшествующего проверяемому, аудиторы должны убедиться в том, что сальдо по счетам 10, 11, 14, 15, 16, 40, 41, 42, 43 корректно перенесено из предыдущего периода и не содержит искажений.

Выявленные расхождения в данных регистров учета и отчетности на начало проверяемого периода и конец периода, предшествующего проверяемому, учитываются аудиторами при проведении дальнейших процедур и формировании мнения аудитора. В случае если расхождения существенны и данные на конец предшествующего периода не подтверждены результатами аудиторской проверки, все последующие процедуры проводятся не только за

FreeBusta is knowledge without borders!

проверяемый период, но и за период, предшествующий проверяемому.

Далее аудиторы осуществляют проверку соответствия учетной политики действующему законодательству (таблица 7.4).

Таблица 7.4 – Проверка соответствия учетной политики законодательству

Элемент учетной политики	Нормативный документ
Сроки и периодичность проведения инвентаризации	Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ
Оценка материалов при постановке на учет	ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запасов»; План счетов и Инструкция по его применению
Учет выпуска готовой продукции	ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запасов» ; План счетов и Инструкция по его применению; Методические указания по учету МПЗ
Метод оценки материалов, списываемых в производство	ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запасов»
Создание резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов	План счетов и Инструкция по его применению

На основании договоров поставки, спецификаций, накладных поставщиков, актов приемки МПЗ, первичных документов складского учета аудиторы проводят анализ применяемого в экономическом субъекте порядка приобретения материалов (таблица 7.5).

Таблица 7.5 – Анализ применяемого порядка приобретения материалов

Содержание вопроса	Ответ
Разработана ли и применяется номенклатура-ценник?	
Имеются расхождения в расчетных, сопроводительных документах и фактически поступивших материально-производственных запасов?	
Материально-производственные запасы приходуются по количеству в единицах, указанных в товаросопроводительных документах или иных единицах?	
Оформляется ли акт о приемке, если имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов, а также при неотфактурованных поставках?	
Оформляются ли расхождения в сопроводительных документах и фактически поступивших материально-производственных запасов коммерческими актами и отражаются ли на счете 76, субсчет «Расчеты по претензиям»?	

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 7.5

Содержание вопроса	Ответ
Имеет ли место поступление материально-производственных запасов, минуя склад?	
Оформляются ли приходные и расходные документы на складе?	
Есть ли в организации приказ с перечнем материалов, завозимых на объекты, минуя склад?	
Входят ли в перечень материалы, поступившие транзитом?	
Имеется ли список лиц, которым разрешено приобретать материалы за наличный расчет?	
Приобретаются ли материально-производственные запасы у физических лиц?	
Применяются ли организацией неденежные формы расчета за поступившие материалы?	
Имеются ли случаи безвозмездного поступления материалов (полученных по договору дарения или безвозмездно); поступление материалов, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал?	
Приходуются ли материалы, созданные в процессе деятельности организации (отходы производства; материалы, полученные в результате ликвидации основных средств)?	
Имеются ли на балансе организации запасы, стоимость которых на момент приобретения была выражена в иностранной валюте?	

В ходе анализа методики учета товаров аудиторы должны ответить на вопросы, приведенные в таблице 7.6.

Таблица 7.6 – Анализ методики учета товаров

Содержание вопроса	Ответ
Имеются расхождения в расчетных, сопроводительных документах и фактически поступивших товарах?	
Оформляется ли акт о приемке, если имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов, а также при неотфактурованных поставках?	
Оформляются ли расхождения в сопроводительных документах и фактически поступивших товарах коммерческими актами и отражаются ли на счете 76, субсчет «Расчеты по претензиям»?	
Имеет ли место поступление товаров, минуя склад?	
Оформляются ли приходные и расходные документы на складе?	
Есть ли в организации приказ с перечнем товаров, передаваемых покупателям, минуя склад?	
Входят ли в перечень товары, поступившие транзитом?	
Имеется ли список лиц, которым разрешено приобретать товары за наличный расчет?	
Регулярно ли проводится инвентаризация товаров?	
Являются ли достоверными данные о количестве и качестве товаров?	

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 7.6

Содержание вопроса	Ответ
Правильно ли оформлены первичные документы по учету товаров?	
Полно ли оформлены факты хозяйственной жизни по движению товаров в учете?	
Правильно ли определены суммы, уплаченные поставщику?	
Правильно ли рассчитаны и отражены суммы невозмещаемых налогов?	
Применяются ли организацией неденежные формы расчета за поступившие товары?	
Имеются ли случаи безвозмездного поступления материалов (полученных по договору дарения или безвозмездно); поступления материалов, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал?	
Имеются ли на балансе организации товары, стоимость которых на момент приобретения была выражена в иностранной валюте?	
Используется способ отражения товаров в учете: – по фактической себестоимости; – по отпускным ценам (с использованием счета 42)?	
Существует ли реестр розничных цен в организациях розничной торговли при учете товаров по продажным ценам?	
Правильно ли рассчитана торговая наценка?	
Какой из методов списания товаров при реализации используется: – ФИФО; – метод средней за период; – по стоимости каждой единицы?	
Правильно ли списана торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам?	
Соответствуют ли цены на товары условиям заключенных договоров?	
Имеются ли в наличии и оформлены ли должным образом все расчетные документы?	

При анализе применяемого порядка отражения операций с возвратной и оборотной тарой задача аудиторов состоит в том, чтобы на основании договоров на приобретение и продажу затаренной продукции, карточек складского учета, журналов учета поступления и выбытия тары, первичных документов по учету тары (приходные ордера, накладные, акты приема-передачи тары), регистров аналитического учета тары ответить на приведенные ниже вопросы (таблица 7.7).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 7.7 – Анализ учета возвратной и оборотной тары

Содержание вопроса	Ответ
Являются ли существенными для организации количество тары и ее суммарная стоимость?	
Обеспечивается ли контроль за сохранностью тары на всех этапах ее движения и хранения?	
Организовано ли надлежащее хранение всех видов тары?	
Проводятся ли систематические проверки состояния тары?	
Своевременно ли производится сдача тары поставщикам и тароремонтным организациям?	
Установлен ли перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск тары со складов?	
Оформляется ли актами тара, пришедшая в негодность?	
Производится ли деление тары на классификационные группы?	
Ведется ли в организации аналитический учет движения тары?	
Какой вид тары используется в организации: – тара однократного использования; – многооборотная тара (возвратная тара)?	
Правильно ли сформированы фактические расходы на изготовление тары?	
Стоимость тары у поставщика включается в стоимость продукции или оплачивается покупателем отдельно?	
Правильно ли организован учет количества израсходованной тары?	
Оговариваются ли в договорах поставки особые требования и условия возврата тары?	
Правильно ли оформляются договоры поставки?	
Используются ли в организации залоговые цены на возвратную тару?	
Как отражается в учете организации тара: – по фактической себестоимости тары, которая складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению; – по учетным ценам?	
Правильно ли производится списание разниц между фактической себестоимостью изготовления тары или фактическими расходами по ее покупке и учетной ценой этой тары?	
Правильно ли отражается фактическая себестоимость приобретенной тары?	
Осуществляются ли организацией ремонт и очистка возвратной тары?	

FreeBusta is knowledge without borders!

При выполнении анализа методики учета готовой продукции аудиторы отвечают на приведенные ниже вопросы (таблица 7.8).

Таблица 7.8 – Анализ методики учета готовой продукции

Содержание вопроса	Ответ
Оформляется ли выпуск готовой продукции первичными документами?	
Осуществляется ли отпуск готовой продукции покупателям на основании необходимых первичных документов?	
Используется ли в организации рекомендованная Методическими указаниями схема документооборота для осуществления контроля за отгрузкой готовой продукции?	
Выписываются ли в организации счета-фактуры в установленном порядке?	
Соответствует ли оценка отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой?	
Используется способ оценки готовой продукции: – по фактической производственной себестоимости; – по плановой производственной себестоимости?	
Выпуск готовой продукции учитывается с использованием счета 40?	
Организован ли отдельный учет отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной?	
Правильно ли рассчитаны отклонения фактической производственной себестоимости от стоимости ее по учетным ценам?	
Проводился ли в проверяемом периоде пересмотр плановых (учетных) цен на готовую продукцию?	
При использовании способа оценки готовой продукции «метод полной производственной себестоимости» правильно ли рассчитаны доли отнесения управленческих расходов на стоимость проданной продукции?	
Полно ли отражается в учете выпущенная продукция?	
Организован ли в экономическом субъекте соответствующий аналитический учет готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции?	
Регулярно ли осуществляются инвентаризации готовой продукции на складах?	
Установлены ли расхождения показателей отвесов и заборных листов с данными сводных накладных или счетов-фактур?	
Установлены ли расхождения данных цеховых документов, подтверждающих наименование и сорт произведенной продукции, с документами на оприходование этой продукции на складах или на отпуск ее торговым организациям?	
Полно и своевременно ли отражается в учете отгруженная и реализованная продукция?	
Переходит ли право собственности на отгруженную продукцию к покупателю в момент, отличный от момента отгрузки?	

FreeBusta is knowledge without borders!

Проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ производится путем анализа договоров, спецификаций, накладных поставщиков, актов оприходования материалов, созданных самой организацией. При этом аудиторы должны убедиться, что организация имеет право собственности на проверяемые материалы и все условия договоров, обусловливающих переход права собственности, соблюдены. По материальным запасам, созданным в процессе деятельности организации, необходимо убедиться, что их происхождение подтверждено документально.

При анализе договоров с поставщиками необходимо обратить внимание на правильность определения момента перехода права собственности исходя из условий договоров. В случае если организация осуществляет реализацию МПЗ, необходимо также проанализировать условия договоров с покупателями, особое внимание уделить договорам комиссии, агентским договорам и другим, предусматривающим участие посредников между организацией и конечным покупателем.

Производится проверка наличия первичных документов, служащих основанием для бухгалтерских записей (накладные, требования, приходные и расходные ордера, лимитно-заборные карты и так далее), регистров аналитического учета.

Проверка должна проводиться с учетом особенностей организации запасов и системы управленческого учета (наличие удаленных складов, оперативность документооборота, качество внутреннего контроля за деятельностью складского персонала). Результаты выполнения процедуры отражаются в таблице 7.9.

Таблица 7.9 – Результаты проверки полноты документального подтверждения фактов хозяйственной жизни по движению МПЗ в бухгалтерском учете

Наименование документа	Номер документа	Дата документа	Наименование МПЗ	Сумма, руб.	Отражение в бухгалтерском учете			
					Дебет	Кредит	Дата	Сумма, руб.

На основании первичных документов на списание материалов (требования, накладные, лимитно-заборные карты, акты на списа-

FreeBusta is knowledge without borders!

ние), отраслевых нормативов, установленных лимитов, технологических норм расхода материалов и регистров аналитического и синтетического учета проверяется правильность расчетов бухгалтера при определении размера отклонений от установленных нормативов расходования материалов стоимости материалов, подлежащих списанию. Результаты выполнения процедуры отражаются в таблице 7.10.

Таблица 7.10 – Результаты проверки правильности списания отклонений расхода материалов от установленных лимитов

Метод, применяемый при расчете лимитов отпуска МПЗ в производство	Наименование материала	Установленные лимиты на отпуск	Суммы перерасхода в отчетном периоде	Первичные документы, оформленные на отпуск материалов сверх установленных лимитов	Расчеты лимитов аудитором	Отклонения

Проверка полноты отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции осуществляется путем сопоставления номенклатуры и количества выпущенной готовой продукции по данным производственных документов и данным бухгалтерского учета по оприходованию готовой продукции. Результаты выполнения процедуры отражаются в таблице 7.11.

Таблица 7.11 – Результаты проверки полноты отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции

Выпуск по данным производства		Выпуск по данным бухгалтерского учета		Отклонения		Примечания
Наименование	Кол-во	Наименование	Кол-во	Наименование	Кол-во	

При проверке правильности переоценок МПЗ при утрате ими потребительских свойств задача аудитора заключается в том, чтобы дать ответы на приведенные ниже вопросы. В случае если в

FreeBusta is knowledge without borders!

бухгалтерском учете организации имеются соответствующие операции, проводится проверка числовых показателей.

При выполнении этой процедуры используются следующие источники информации:

– учетная политика организации;
– результаты проведенных инвентаризаций;
– решения о проведении уценки МПЗ;
– информация о рыночных ценах на МПЗ;
– регистры аналитического и синтетического учета.

Таблица 7.11 – Результаты проверки переоценки материально-производственных запасов

Содержание вопроса	Ответ
Создается ли в организации резерв под снижение стоимости МПЗ?	
Допускается ли создание резерва под снижение стоимости по укрупненным группам (видам) МПЗ?	
Обеспечивается ли создание резерва под обесценение стоимости МПЗ в разрезе каждой единицы или группе МПЗ?	
Обеспечено ли организацией подтверждение расчета текущей рыночной стоимости МПЗ в случае, если резерв под снижение стоимости МПЗ создается?	
Отражается ли начисление вышеуказанного резерва в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»?	
В случае если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость МПЗ, под снижение стоимости которых в отчетном периоде создан резерв, увеличивается, относится ли соответствующая часть резерва в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным?	
Списывается ли начисленный резерв на увеличение финансовых результатов по мере отпуска относящихся к нему запасов?	
Восстанавливается ли зарезервированная сумма в начале периода (год), следующего за периодом, в котором произведена эта запись (в соответствии с Планом счетов зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»)?	

Для проверки правильности списания отклонений в стоимости МПЗ. Источниками информации служат первичные документы на списание материалов (требования, накладные, лимитно-заборные карты, акты на списание и так далее) и регистры аналитического и синтетического учета.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача аудитора состоит в проверке правильности расчетов бухгалтера при определении доли отклонений в стоимости материалов, подлежащих списанию, а также в других случаях использования учетных цен (например, при учете тары). Результаты выполнения процедуры отражаются в таблице 7.12.

Таблица 7.12 – Результаты проверки правильности списания отклонений в стоимости МПЗ

Вид МПЗ	Применяемый метод определения учетных цен	Способ расчета доли отклонений фактической стоимости от учетной*	Доля отклонений		Сумма отклонений		Примечания
			По данным организации	По данным аудитора	По данным организации	По данным аудитора	

*Примечание. При расчете отклонений следует использовать следующую формулу:

$$X = (Он + Оп) \times 100(УЦн + УЦп), \quad (1)$$

где Он – отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам на начало месяца;

Оп – отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц;

УЦн – стоимость материалов в учетных ценах на начало месяца;

УЦп – стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетным ценам.

Аналогичная процедура применяется при проверке правильности списания торговой наценки. Результаты отражаются в таблице 7.13.

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 7.13 – Результаты проверки правильности списания торговой наценки

Способ расчета доли торговой наценки*	Номер и дата документа	Торговая наценка		Сумма отклонений, руб.	
		По данным организации	По данным аудитора	По данным организации	По данным аудитора

*Примечание. При расчете отклонений следует использовать следующую формулу:

$$ТН = (ТНнп + ТНко - Тндо) / (Ткп + Треализ), \quad (2)$$

где ТН – торговая наценка;
ТНнп – торговая наценка на начало периода;
ТНко – кредитовые обороты за период по счету 42;
ТНдо – дебетовые обороты за период по счету 42;
Ткп – товары на конец периода; Треализ – товары, реализованные за период.

Проверяется правильность расчетов бухгалтера при определении размера отклонений от установленных нормативов расходования материалов стоимости материалов, подлежащих списанию. Результаты выполнения процедуры отражаются в таблице 7.14.

Таблица 7.14 – Результаты проверки правильности оформления пересортицы, списания потерь и недостач МПЗ

Основание для расчета потерь от естественной убыли, боя товаров				Отнесено на издержки обращения для целей бухгалтерского учета и налогообложения, в пределах норм			Отнесено за счет иных источников, сверх норм		
№ документа	Дата документа	Наименование товара	Сумма к списанию, всего	Данные организации	Данные аудитора	Отклонение	Данные организации	Данные аудитора	Отклонение

При проверке правильности определения стоимости МПЗ, созданных в процессе деятельности организации необходимо использовать следующие источники информации:

– аналитические данные о себестоимости производства;

FreeBusta is knowledge without borders!

– акты оприходования отходов производства и материалов, полученных в ходе ликвидации основных средств;

– информация о рыночной стоимости материалов;

– аналитическая информация о себестоимости готовой продукции;

– первичные документы по учету готовой продукции (сдаточные накладные, приходные ордера, накладные, акты приемки готовой продукции, карточки складского учета);

– регистры аналитического учета (аналитические ведомости, книги остатков, карточки складского учета и т.д.);

– сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическим счетам и т.д.);

– регистры аналитического и синтетического учета.

Вопросы для самопроверки

1 Что должна содержать принятая организацией учетная политика об учете материально-производственных запасов?

2 Перечислите основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

3 Какие активы организации относятся к МПЗ?

4 Как оцениваются материально-производственные запасы при поступлении и списании в производство?

5 Охарактеризуйте порядок и сроки проведения инвентаризации.

6 Назовите первичные документы по учету материально-производственных запасов, регистры сводного, синтетического и аналитического учета.

7 Назовите основные нормативно-правовые акты по учету материально-производственных запасов.

Темы рефератов

1 Особенности аудита материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях.

2 Виды материальной ответственности. Материальная ответственность в гражданском и трудовом законодательстве.

3 Проведение и документальное оформление инвентаризации. Участие аудитора в проведении инвентаризации.

FreeBusta is knowledge without borders!

8 АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

8.1 Цель, задачи и источники информации, используемые при проверке основных средств

Целью аудита основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

В задачи аудита основных средств входят:

– изучение их состава и структуры, условий хранения и эксплуатации;

– подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета,

– проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению основных средств,

– оценка начисленной амортизации и достоверности отражения ее в учете;

– установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения соответствующих расходов в учете;

– оценка качества проведенной инвентаризации.

При выполнении указанных задач осуществляется ряд аудиторских процедур (таблица 8.1).

В процессе аудита основных средств аудитор использует следующие источники информации: акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений), акт о приеме-передаче здания (сооружения), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств, акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании автотранспортных средств, акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), инвентарная карточка учета объекта основных средств, инвентарная карточка группового учета объектов основных средств, инвентарная книга учета объектов основных средств, акт о приеме (поступлении) оборудования, акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, акт о выявленных

FreeBusta is knowledge without borders!

дефектах оборудования, инвентаризационные материалы, включающие инвентаризационную опись основных средств, акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, регистры синтетического и аналитического учета бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Аудиторские процедуры при проверке операций с внеоборотными активами представлены в таблице 8.1.

Таблица 8.1 – Аудиторские процедуры при проверке операций с внеоборотными активами

Задачи аудита	Аудиторские процедуры
Контроль за наличием и сохранностью основных средств	Инспектирование основных средств по местам нахождения. Проверка организации материальной ответственности по объектам основных средств. Проведение инвентаризации и проверка инвентаризационной работы
Правильность оценки основных средств	Проверка соблюдения положений учетной политики в отношении объектов основных средств. Аудит отнесения объектов к основным средствам. Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств. Проверка правильности определения инвентарного объекта
Соответствие документального оформления и отражения в учете операций по движению основных средств действующему законодательству	Инспектирование источников поступления основных средств. Проверка правильности оформления приобретенных и выбывших основных средств. Арифметическая проверка начисления НДС при приобретении и выбытии основных средств. Проверка правильности использования первичных документов по учету основных средств
Контроль правильности начисления амортизации основных средств и отражение операций в учете	Проверка соответствия используемых методов начисления амортизации требованиям бухгалтерского учета на соответствие учетной политике. Проверка правильности определения срока полезного использования внеоборотных активов и отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам. Арифметическая проверка правильности начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов. Инспектирование документального оформления амортизации внеоборотных активов
Контроль законности организации синтетического и аналитического учета операций с основными средствами	Инспектирование синтетического и аналитического учета операций с основными средствами и нематериальными активами в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов и рабочим планом счетов. Проверка правильности ведения учета внеоборотных активов в условиях автоматизированной формы учета

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 8.1

Задачи аудита	Аудиторские процедуры
Подтверждение достоверности показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации	Проверка соответствия отчетных показателей соответствующим показателям в Главной книге, регистрам синтетического и аналитического учета
Проведение аудита переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности	Наличие документального оформления переоценки основных средств. Инспектирование проведения переоценки основных средств и результатов ее отражения в бухгалтерском учете и отчетности
Инспектирование операций по ремонту основных средств, в том числе подтверждение правильности документального оформления операций, связанных с ремонтом основных средств	Наличие оправдательных документов по ремонту основных средств. Инспектирование правильности оформления первичной документации по ремонту основных средств в зависимости от применяемого способа ремонта. Тестирование организации бухгалтерского и налогового учета операций по ремонту основных средств
Проверка операций, связанных с арендой основных средств, в том числе правильности признания доходов и расходов от арендных операций	Инспектирование договоров об аренде основных средств и соблюдения договорных обязательств. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по аренде основных средств у арендодателя и арендатора
Анализ эффективности использования основных средств	Расчет показателей эффективности использования основных средств и анализ данных в динамике

Учетные документы и факты хозяйственной жизни с основными средствами могут проверяться сплошным или выборочным способами.

8.2 Общая стратегия и план проверки учета основных средств

Определение направлений аудита основных средств осуществляется на этапе планирования МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Следует обратить внимание на важные и проблемные участки учета операций с внеоборотными активами (документальное подтверждение операций, оценка, продажа и списание активов, начисление амортизации и пр.).

FreeBusta is knowledge without borders!

При планировании аудита основных средств, прежде всего, составляется план. В нем содержится юридическая и экономическая характеристики организации, перечень источников аудиторских доказательств, тесты системы внутреннего контроля и аудиторские процедуры. Характеристика организации должна включать информацию о правовом статусе, степени технической оснащенности, объеме деятельности, месторасположении, наличии торговых связей и так далее.

Таблица 8.2 – План аудита учета основных средств

Задачи проверки	Источники информационного отображения операций	Процедуры проверки
1 Аудит наличия и аналитического учета основных средств. 1.1 Проверка наличия объектов основных средств	Инвентарные карточки	Проверяется наличие дорогостоящих объектов в местах эксплуатации
1.2 Проверка заключения договоров о материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств.	Приказы руководителя; договоры о материальной ответственности; список лиц, ответственных за сохранность; образцы подписей	Проверяется наличие договоров и подлинности подписей ответственных лиц
1.3 Проверка сроков проведения инвентаризации	Приказ руководителя, инвентаризационные ведомости.	Проверяются сроки и количество инвентаризаций в соответствии с нормативными актами
1.4 Проверка ведения инвентарных карточек по всем объектам основных средств	Инвентарные карточки, опись инвентарных карточек, акты приемки и выбытия основных средств, инвентарный список	Сравнение описи инвентарных карточек с инвентарным списком и фактическим наличием основных средств
1.5 Проверка правильности отнесения средств к основным	Акты приемки, инвентарные карточки договора купли-продажи.	Проверка стоимости и сроков полезного использования объектов
2 Аудит поступления основных средств 2.1 Проверка документального оформления операций по движению основных средств	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки и другие	Визуально сравниваются представленные документы с типовыми бланками, а также наличие всех необходимых реквизитов.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Продолжение таблицы 8.3

Задачи проверки	Источники информационного отображения операций	Процедуры проверки
2.2 Проверка правильности формирования первоначальной стоимости объектов основных средств	Договора, акты приемки, сметы на строительство и другие	Проверяется порядок формирования первоначальной стоимости в соответствии с нормативными актами
2.3 Проверка соблюдения законодательства по вкладам в Уставный капитал	Договора учредителей, акты приемки, счета	Проверка правильности оприходования основных средств и достоверности отчетности
2.4 Проверка соблюдения законодательства при покупке основных средств	Договора купли-продажи, счета-фактуры, акты приемки	Проверка правильности оприходования основных средств, уплаты налогов, достоверности отчетности
2.5 Проверка соблюдения законодательства при безвозмездном получении основных средств	Договоры, отчет о финансовых результатах, акты приемки.	Проверка правильности оприходования, включения стоимости основных средств в налогооблагаемую прибыль
2.6 Проверка соблюдения законодательства при вводе в эксплуатацию основных средств, законченных строительством	Сметы строительства, акты приемки, договора с подрядными организациями	Проверка отражения в бухгалтерском учете операций по строительству основных средств, достоверности отчетности
2.7 Проверка соблюдения законодательства при прочем поступлении основных средств	Договоры, акты приемки, счета	Проверка правильности оприходования и достоверности отчетности
3 Аудит выбытия основных средств 3.1 Проверка соблюдения законодательства при выбытии основных средств, при взносе в уставный капитал	Договор учредителей, акты выбытия, первичные документы по выбытию основных средств	Проверка правильности оформления выбытия, достоверности отчетности
3.2 Проверка соблюдения законодательства при продаже основных средств	Договоры купли-продажи, счета-фактуры, акты выбытия	Проверка наличия разрешения руководителя, правильности списания и отражения прибыли, достоверности отчетности
3.3 Проверка соблюдения законодательства при ликвидации основных средств	Акты ликвидации, регистры бухгалтерского учета	Проверка обоснованности ликвидации основных средств, правильности определения результатов от ликвидации

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 8.3

Задачи проверки	Источники информационного отображения операций	Процедуры проверки
3.4 Проверка прочего выбытия основных средств	Договора, акты на списание	Проверка правильности списания, определения результатов от списания
4 Аудит правильности начисления амортизации 4.1 Проверка периодичности начисления износа	Расчеты амортизации	Проверяется соответствие нормативным актам
4.2 Проверка правильности группировки основных средств по шифрам амортизации	Акты приемки, инвентарные карточки, ведомости расчета амортизации	Проверяется соответствие примененных шифров указанным в Единых нормах амортизационных отчислений
4.3 Проверка наличия случаев начисления износа по основным средствам с истекшим сроком эксплуатации	Инвентарные карточки, расчеты амортизации	Проверяются нормативные сроки эксплуатации объектов и факты начисления износа
5 Аудит переоценки основных средств 5.1 Проверка правильности определения рыночных цен	Документы, подтверждающие рыночные цены	Проверяется документальное подтверждение рыночных цен
5.2 Проверка правильности использования индексов (при индексном методе).	Расчет переоценки	Проверка правильности группировки основных средств по видам и использования соответствующих индексов
5.3 Проверка правильности бухгалтерских проводок	Регистры бухгалтерского учета по счетам 08, 01, 02, 91	Проверяется правильность отражения фактов хозяйственной жизни
6 Аудит аренды основных средств 6.1 Проверка заключения договоров аренды	Договоры	Проверяется наличие договоров, наличие подписей обеих сторон
6.2 Проверка соответствия законодательству текущей аренды основных средств	Инвентарные карточки, забалансовые счета, отчет о финансовых результатах	Проверка правильности оформления документов, ведения обособленного учета основных средств, сданных в аренду
7 Аудит ремонта основных средств 7.1 Проверка правильности списания затрат на ремонт основных средств	Учетная политика, смета ремонтных работ, калькуляция ремонтных работ	Проверяется соответствие объема выполненных работ с фактической суммой списания
7.2 Проверка правильности оформления фактов хозяйственной жизни по ремонту	Регистры бухгалтерского учета	Проверяется обоснованность списания затрат на ремонт

FreeBusta is knowledge without borders!

Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки основных средств сопровождаются оценкой системы внутреннего контроля (СВК), что заведомо снижает их результативность. Это приводит, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка СВК позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

При оценке СВК аудитор должен проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением основных средств, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде. Для оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор осуществляет тестирование.

Для детальной проверки фактов хозяйственной жизни с основными средствами, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур:

– оценка сохранности и проверка наличия основных средств;

– проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам;

– проверка документального оформления и учета основных средств;

– проверка правильности формирования первоначальной и восстановительной стоимости основных средств;

– проверка начисления амортизации в бухгалтерском налоговом учете;

– проверка операций с основными средствами в рамках заключенных договоров аренды и залога;

– анализ и обобщения результатов аудита.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Ниже приведены вопросы тестирования СВК и возможные ответы на них.

Таблица 8.3 – Вопросы тестирования системы внутреннего контроля учета основных средств

Содержание вопроса	Ответ
Организован ли раздельный синтетический и аналитический учет в экономическом субъекте?	Да
Применяются ли типовые формы аналитического учета основных средств?	Да
Все ли объекты основных средств отражены в аналитическом учете?	Нет
Проводятся ли инвентаризации основных средств?	Да
Создается ли для проведения инвентаризации комиссия ?	Да
Участвуют ли в проведении инвентаризации представители общественности?	Нет
Осуществляется ли контроль за операциями с основными средствами со стороны руководства организации?	Да
Правильно ли начисляется износ по основным средствам?	Да
Применяется ли метод ускоренной амортизации по отдельным объектам основных средств?	Нет
Все ли объекты приняты в расчет при начислении амортизации?	Да
Учитывается ли движение основных средств при начислении амортизации?	Нет
Нет ли случаев начисления амортизации во время проведения реконструкции?	Нет
Правильно ли составляются сметы капитального ремонта основных средств?	Да
Не допускались ли приписки выполненных работ с целью завышения расходования запасных частей и материалов?	Нет
Децентрализована ли компьютерная среда?	Да
Существует ли географическая разбросанность компьютерных установок?	Да
Правильно ли запрограммированы бухгалтерские программы?	Да
Обеспечен ли внутренний контроль за функционированием системы компьютерной обработки данных?	Да
Существует ли возможность доступа посторонних лиц к компьютерам и угроза изменения программы и баз данных?	Нет

Приведенный перечень тестов средств контроля может быть изменен, сокращен или расширен в зависимости от отраслевой принадлежности конкретной организации, вида деятельности. Некоторые тесты целесообразно выделить в отдельные блоки (например, обновление программного обеспечения, правильность расчета амортизационных отчислений и другие).

Как показывают приведенные данные, в целом можно сделать положительный вывод о функционировании системы внутреннего контроля и об уровне автоматизации бухгалтерского учета. Однако отсутствие полноты аналитического учета основных средств, а

FreeBusta is knowledge without borders!

также децентрализация компьютерной среды и географическая разбросанность компьютерных установок являются негативным фактором в работе организации. Устранение выявленных недостатков системы внутреннего контроля повысит эффективность использования основных средств.

8.3 Методика проверки учета основных средств

8.3.1 Аудит операций по учету движения основных средств

В процессе проверки фактов хозяйственной жизни по учету движения основных средств аудитор решает следующие задачи:

– подтвердить законность приобретения основных средств, правильность оценки (особенно по вкладам в уставный капитал) и составления документов;

– проверить правильность документального оформления по приему, начислению амортизации основных средств;

– подтвердить правильность оформления фактов хозяйственной жизни по ремонту основных средств (ведомость дефектов, договор на проведение ремонта, документы по оплате (счета–фактуры, накладные));

– правильность расчета убытков от выбытия основных средств (выбытие при ликвидации, вклад в уставный капитал, продажа, дарение);

– проверить сохранность основных средств (договор с материально-ответственными лицами, карточки учета основных средств) и правильность налогообложения хозяйственных операций.

Основными каналами поступления основных средств в экономический субъект являются:

– приобретение за плату у поставщиков;

– безвозмездное поступление;

– в качестве учредительских взносов в уставный капитал;

– в порядке выкупа арендованных основных средств;

– возврат основных средств по договору о совместной деятельности.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Поступление основных средств оформляется актом приемки-передачи основных средств (форма ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причинами выбытия основных средств в организации являются:

– ликвидация в силу ветхости и износа;

– в связи с переоборудованием, модернизацией;

– передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств в экономическом субъекте создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом о списании объекта основных средств (форма ОС-4), который утверждается руководителем. В некоторых организациях ведутся инвентарные списки.

При проверке фактов хозяйственной жизни по движению основных средств необходимо обращать внимание на следующие моменты:

1) при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал должна быть правильно определена стоимость основного средства;

2) при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием стоимости приобретения, перечень отдельных предметов, если основных средств приобретаются в комплекте;

3) при приобретении основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;

4) правильность учета арендованных основных средств на забалансовом счете 001;

5) при продаже основных средств должна быть установлена их рыночная стоимость;

6) при безвозмездной передаче основных средств подлежат обложению НДС у передающей стороны за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС;

7) наличие постоянно действующей комиссии для оформления актов списания основных средств из эксплуатации;

8) правильность оприходования вторичных материалов от ликвидации основных средств;

FreeBusta is knowledge
without borders!

9) правильность определения финансового результата от выбытия основных средств.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует такие процедуры, как:

– проверка арифметических расчетов аудируемого субъекта (пересчет);

– инспектирование;

–наблюдение;

– запрос;

– подтверждение;

– аналитические процедуры.

8.3.2 Аудит безвозмездно полученных и арендованных основных средств

Основные средства могут поступать в организацию в качестве подарка, то есть безвозмездно. Подарки между коммерческими организациями допустимы в размере до 5 МРОТ (ст. 575 ГК РФ).

Если стоимость подарка больше 3 000 руб., то согласно ст. 574 ГК РФ следует письменно оформить договор дарения. При этом договор дарения недвижимости подлежит государственной регистрации.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Рыночная цена при этом должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Рассмотрим записи в учете по безвозмездному поступлению основных средств:

Дебет 08-4 Кредит 91-1 – отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств.

Если принимающая сторона несет какие-либо затраты по доставке, наладке, монтажу и другие, то их следует отразить по дебету счета 08-4 в корреспонденции со счетами учета расчетов. То есть эти затраты будут включены в первоначальную стоимость основного средства, полученного безвозмездно.

FreeBusta is knowledge without borders!

Дебет 08-4 Кредит 60, 76, 71, 70, 69... – отражены расходы, которые несет принимающая сторона в связи с получением подарка;

Дебет 01 Кредит 08-4 – отражены постановка на учет основного средства по первоначальной стоимости и его ввод в эксплуатацию;

Дебет 60, 76 Кредит 51 – отражено перечисление денежных средств сторонним организациям за услуги, связанные с безвозмездным поступлением основных средств.

Эти записи в учете делают на основании следующих документов:

– договора дарения;

– акта о приеме-передаче объектов основных средств;

– технической документации по полученным объектам;

– акта независимого оценщика об оценке основных средств;

– платежно-расчетных документов, подтверждающих расходы, связанные с безвозмездным получением основных средств.

В бухгалтерском учете безвозмездно полученные объекты основных средств признаются амортизируемым имуществом. Поэтому, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, в учете отражается начисленная амортизация;

Дебет 20, 23... Кредит 02 – отражено начисление амортизации основного средства, полученного безвозмездно.

В налоговом учете рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств включается в состав внереализационных доходов (п. 8 ст. 250 НК РФ) того периода, в котором признается данный доход. При этом рыночная стоимость не может быть ниже остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны.

Текущая рыночная стоимость определяется в соответствии с требованиями ст. 40 НК РФ. Здесь, как и в бухгалтерском учете, необходимо документально (или экспертным путем) подтвердить рыночные цены.

Следует отметить, что в НК РФ нет прямого указания на то, что безвозмездно полученное имущество признается амортизируемым имуществом. Но это не говорит и об обратном. Так, в НК РФ есть косвенное подтверждение того, что основные средства, полученные безвозмездно, амортизируются для целей налогового учета. В п. 1.1 ст. 259 НК РФ указана норма, согласно которой «налого-

FreeBusta is knowledge without borders!

плательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно)...».

Что касается НДС, то у принимающей стороны обязательств по этому налогу не возникает; его уплачивает передающая сторона с рыночной стоимости. В связи с этим организация-даритель должна составить счет-фактуру на рыночную (или остаточную стоимость) подаренного объекта. Организация-получатель в этом случае не имеет права на налоговый вычет и, следовательно, учитывает НДС в первоначальной стоимости безвозмездно полученного основного средства.

В настоящее время аренда играет заметную роль в имущественных отношениях экономических субъектов. В связи с этим проверка фактов хозяйственной жизни по договорам аренды является одной из существенных процедур аудита основных средств.

Арендные отношения включают совокупность фактов хозяйственной жизни по найму имущества, которые законодательно поделены на текущую аренду и финансовую аренду (лизинг). Текущая аренда состоит в сдаче внаем не используемого арендодателем имущества для удовлетворения временных потребностей арендатора. Финансовая аренда представляет собой вид инвестиционной деятельности, направленной на приобретение арендодателем в собственность имущества у определенного продавца и передачу его арендатору во временное владение и пользование за плату с правом выкупа. Эти особенности и определяют отличия бухгалтерского учета и аудита этих операций.

Аудитору необходимо проверить:

– правильность отнесения аренды основных средств к текущей или финансовой;

– соответствие формы и содержания договоров гражданскому законодательству;

– достоверность формирования финансовых результатов от сдачи в аренду;

– правильность начисления амортизации;

– отражение расходов на содержание арендованного имущества.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Поскольку ГК РФ определяет, что договоры аренды, в которых хотя бы одна из сторон – юридическое лицо, – во всех случаях должны заключаться в письменной форме, аудитор должен проверить соблюдение простой письменной формы договора аренды. Кроме этого аудитор проверяет соблюдение требований об обязательной государственной регистрации сделок по договорам аренды недвижимого имущества. Важным моментом при изучении договоров аренды является проверка четкого определения объекта аренды. В договоре должны быть указаны наименование имущества, его основные характеристики, описание объекта.

При проверке движения основных средств часто встречаются операции движения основных средств в рамках заключенных договоров залога. Особенностью проверки таких операций является экспертиза договоров. Аудитор должен подтвердить соблюдение письменной формы договора, проверить наличие существенных условий, таких, как предмет залога, оценка предмета залога, содержание, размер и срок исполнения обеспеченного залогом обязательства.

Согласно п.2 ст.209 и п.2 ст.335 ГК РФ залогодателем может быть только собственник. Исходя из этого необходимо убедиться в том, что право собственности на предмет залога принадлежит залогодателю. Юридические лица, обладающие правом хозяйственного ведения, могут заложить без согласия собственника лишь движимое имущество. Во всех других случаях требуется согласие собственника имущества.

При проверке документального оформления операций аудитор должен установить наличие книги записи залогов, подтвердить полноту документального оформления движения основных средств. Например, в случае залога оборудования в договоре указываются технические паспорта, заводские номера, количественные и качественные показатели, позволяющие определить закладываемое имущество. При заключении договора о залоге здания или сооружения следует включить условия о залоге земельного участка.

Если аудитор обнаруживает, что у организации заключены договоры аренды или залога, он должен проанализировать правильность использования для отражения операций балансовых и забалансовых счетов.

FreeBusta is knowledge
without borders!

8.3.3 Аудит учета и начисления амортизации основных средств

Следует обратить внимание на то, что объекты основных средств стоимостью не более 100 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в экономическом субъекте должен быть организован надлежащий контроль за их движением, а следовательно, контролируется наличие инвентарных карточек и на эти списанные объекты основных средств.

Проверка организации бухгалтерского учета начисления и списания сумм амортизации осуществляется по корреспондирующим счетам (20; 23; 25; 26; 91; субсчет «Выбытие основных средств» счета 01; 02).

На подготовительном этапе составляются общая стратегия и план проверки. В план включаются следующие вопросы:

– наличие учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета;

– отражение в учетной политике методов начисления амортизационных отчислений по основным средствам, а также предела стоимости предметов для их принятия к бухгалтерскому учету в составе средств в обороте;

– соблюдение в проверяемом периоде установленного в учетной политике метода начисления амортизационных отчислений, а также порядка расчета сумм амортизации;

– все ли объекты приняты в расчет для начисления амортизационных отчислений;

– не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского учета объекты основных средств, указанные в п. п. 17, 18, 23 ПБУ 6/01;

– не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях налогообложения объекты основных средств, приведенные в п. п. 2, 3 ст. 256 НК РФ, а также в пп. 6, 7, 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 НК РФ и пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ;

– определение срока полезного использования объектов основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

FreeBusta is knowledge without borders!

– установление дат начала и прекращения амортизационных отчислений;

– начисление амортизационных отчислений по объектам недвижимости, права собственности на которые требуют государственной регистрации;

– начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств, сданных в аренду;

– начисление амортизации лизингового имущества;

– применение поправочных коэффициентов к нормам амортизации (повышение норм амортизации, снижение норм амортизации);

– налоговый учет амортизационных отчислений;

– отражение сумм начисленных амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета.

Важным направлением методики аудита основных средств является проверка обоснованности применения норм и достоверности начисления амортизации, поскольку эти данные связаны с формированием себестоимости продажи товаров, продукции, работ, услуг и в конечном итоге влияют на финансовые результаты экономического субъекта (его прибыль или убыток), сумму налога на имущество и размер уплачиваемого в бюджет налога на прибыль организаций. В то же время следует помнить о том, что амортизация характеризует окупаемость (восстановление) основных средств. Выбор амортизационной политики оказывает значительное влияние на формирование финансовой стратегии организации.

При проверке порядка начисления амортизации аудитор должен использовать результаты аудита документального оформления и оценки основных средств. Работа осуществляется по двум направлениям: проверка данных бухгалтерского учета и проверка информации налогового учета.

При проверке амортизации, начисленной в бухгалтерском учете, аудитор руководствуется ПБУ 6/01, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, учетной политикой организации для решения следующих задач:

– анализ объектов амортизации;

– контроль за правильностью расчета норм амортизационных отчислений;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– проверка отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений;

– оценка амортизационной политики, осуществляемой субъектом хозяйствования.

В первую очередь анализируется состав основных средств, по которым начисляется амортизация. Затем проверяется правильность определения норм амортизации основных средств. Проверка заключается в пересчете аудитором норм, установленных при вводе объекта в эксплуатацию. Аудитор должен убедиться в том, что методика расчета норм амортизации соответствует требованиям ПБУ 6/01 и учетной политике организации.

Следующий шаг - определение срока полезного использования (амортизационного периода) объекта основных средств. Организации имеют право пересматривать срок полезного использования в случаях улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате проведенной реконструкции или модернизации. Аудитору целесообразно выяснить, являются ли установленные в организации сроки полезного использования объектов основных средств характерными для данной сферы бизнеса. Для проверки аудитор должен изучить акты ввода объектов в эксплуатацию, материалы переоценки основных средств.

При проверке начисления амортизации в налоговом учете аудитор руководствуется нормами гл.25 НК РФ, в соответствии с которыми можно выделить два принципиальных аспекта методики:

– проверка формирования состава амортизируемого имущества;

– проверка расчета сумм амортизационных отчислений.

Аудитор должен убедиться, что из состава амортизируемого имущества исключены основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев; находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного исполь-

FreeBusta is knowledge
without borders!

зования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Для начисления амортизации амортизируемое имущество должно быть распределено по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, сущность которого достаточно четко определена в целях налогообложения. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика (ст.258 НК РФ). Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом Классификации основных средств.

Аудитор должен проверить, соблюдены ли все условия для начисления амортизации в налоговом учете и обеспечивает ли этот учет по каждому объекту амортизируемого имущества верное отражение в регистре следующих показателей:

– амортизационная группа объекта;
– срок полезного использования;
– первоначальная или остаточная стоимость;
– выбранный метод амортизации;
– норма амортизации;
– сумма начисленной амортизации.

Налоговое законодательство позволяет организациям самостоятельно избрать метод начисления амортизации не по всем основным средствам. Статьей 259 НК РФ определен перечень основных средств, по которым применяется только линейный метод (здания, сооружения, передаточные устройства и др.).

8.3.4 Аудит учета резервов на ремонт основных средств

При проверке расходов на ремонт основных средств учитываются способ проведения ремонта (подрядным или хозяйственным способами) и способ отражения в бухгалтерском учете произведенных расходов на ремонт основных средств, избранный организацией и закрепленный в ее учетной политике.

FreeBusta is knowledge
without borders!

При проведении ремонта подрядным способом осуществляется проверка договоров с подрядными ремонтными организациями по существу: предмет договора, цена работ, условия выполнения работ, сроки сдачи работ и так далее. Выполнение ремонтных работ подтверждается сметой расходов и актом выполненных работ.

При проведении ремонта хозяйственным способом проверяется формирование затрат по элементам (например, материалы, заработная плата рабочих, занятых ремонтными работами, отчисления от заработной платы и др.). При этом анализируются документы по учету отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда и других расходов.

Разделяют три способа отражения в учете фактически произведенных расходов на ремонт основных средств:

– отражение в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относятся эти расходы;

– списание за счет резерва расходов на ремонт основных средств;

– учет в качестве расходов будущих периодов и равномерное включение в течение отчетного года в текущие расходы.

При создании резерва на ремонт основных средств проверяются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений в ремонтный фонд: дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ), сметы на проведение ремонтов, нормативы и данные о сроках проведения ремонтов, итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

Проводится аудит организации бухгалтерского учета расходов на ремонт по корреспондирующим счетам (дебету счетов 23, 25, 26, 29, 44, 91 и кредиту счетов 10, 60, 69, 70).

Проводится проверка правильности отражения в налоговом учете расходов на ремонт основных средств в зависимости от избранного в учетной политике для целей налогообложения метода списания расходов в налоговом учете.

Важным моментом для формирования налоговой базы является отражение расходов на ремонт основных средств. Порядок признания расходов регламентируется ст.260 НК РФ, согласно которой расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются

FreeBusta is knowledge
without borders!

для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Положения этой статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено. Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств. Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации.

Вопросы для самопроверки

1 Какие активы организации относятся к основным средствам?

2 Каким образом определяется срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете?

3 В каких организациях по каким основным средствам может применяться ускоренный метод начисления амортизации?

4 Каковы особенности начисления амортизации по автотранспорту?

Темы рефератов

1 Методика внутреннего контроля проверки учета основных средств

2 Аудит отражения основных средств в бухгалтерской отчетности организации

3 Аудит эффективности использования основных средств

4 Источники информации при проверке учета резервов на ремонт основных средств

FreeBusta is knowledge
without borders!

9 АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

9.1 Цель, задачи, источники информации аудита расчетов с персоналом по оплате труда

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с персоналом действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам, для того чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основные задачи аудита:

– оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;

– оценка состояния синтетического и аналитического учета фактов хозяйственной жизни по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;

– оценка полноты отражения совершенных фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете;

– проверка соблюдения организацией налогового законодательства по фактам хозяйственной жизни, связанным с расчетами по оплате труда;

– проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному страхованию и обеспечению.

Проверка осуществляется на основе представленных документов: Бухгалтерского баланса, Отчета о финансовых результатах, Отчета о движении денежных средств, Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, Главной книги или оборотно-сальдовой ведомости, положения об учетной политике организации, регистров бухгалтерского учета по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

При проведении проверки правильности начисления и выплаты заработной платы аудиторы выявляют соответствие внутренних

FreeBusta is knowledge without borders!

документов организации нормам законодательства. К внутренним документам, интересующим аудитора при проверке, относятся:

– положение об оплате труда;

– положение о премировании;

– положение об установлении надбавок и доплат;

– коллективный договор;

– трудовые договоры;

– приказы о приеме на работу, об установлении нагрузки, о предоставлении отпуска и так далее;

– табели учета рабочего времени;

– карточки лицевых счетов;

– журнал операций расчетов по оплате труда.

Кроме того, анализируются внутренние документы по следующим формам:

– «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу» (форма №Т-1);

– «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу» (форма №Т-1а);

– «Личная карточка работника» (форма №Т-2);

– «Штатное расписание» (форма №Т-3);

– «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу» (форма №Т-5);

– «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу» (форма №Т-5а);

– «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику» (форма №Т-6);

– «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам» (форма№Т-6а);

– «График отпусков» (форма №Т-7);

– «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)» (форма №Т-8);

– «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)» (форма №Т-8а);

– «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку» (форма №Т-9);

– «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку» (форма №Т-9а);

FreeBusta is knowledge
without borders!

– «Приказ (распоряжение) о поощрении работника» (форма №Т-11);

– «Приказ (распоряжение) о поощрении работников» (форма №Т-11а);

– «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда» (форма №Т-12);

– «Табель учета рабочего времени» (форма №Т-13);

– «Расчетно-платежная ведомость» (форма №Т-49);

– «Расчетная ведомость» (форма №Т-51);

– «Платежная ведомость» (форма №Т-53);

– «Журнал регистрации платежных ведомостей» (форма №Т-53а);

– «Лицевой счет» (форма №Т-54);

– «Лицевой счет» (форма №Т-54а);

– «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику» (форма №Т-60);

– «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)» (форма №Т-61);

– «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы» (форма №Т-73).

Также принимаются во внимание распоряжения, контракты, договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и другие), договоры личного страхования, на выдачу ссуд, продажу товаров в кредит и так далее.

9.2 Аудит кадрового делопроизводства

Наличие четко отлаженной и соответствующей законодательству системы кадрового документооборота является одним из важных условий успешной деятельности компании. Многие государственные организации и частные фирмы уже осознали необходимость регулярного проведения не только финансового, но и кадрового аудита и хотели бы получить независимую и объективную оценку своей системы кадрового документооборота. Произошедшие в последние годы политические и экономические перемены в России, переход компаний к ведению «белого» кадрового докумен-

FreeBusta is knowledge
without borders!

тооборота, а также участившиеся проверки со стороны трудовой инспекции – все это послужило основанием для появления на рынке новой услуги – кадрового аудита.

Для того чтобы внешние аудиторы могли комплексно оценить состояние системы кадрового документооборота, им необходимо:

– провести диагностику состояния кадровой службы (отдела, группы в составе службы персонала, отвечающей за ведение кадровой документации) компании;

– изучить процедуры документирования трудовых отношений в компании, в том числе провести анализ работы программного обеспечения, используемого для оформления кадровой документации;

– проанализировать состав кадровой документации и определить ее соответствие требованиям действующего законодательства;

– провести анализ системы хранения кадровой документации.

Условно кадровый аудит можно подразделить на следующие этапы:

1. Организационный этап;
2. Определение перечня подлежащих проверке документов;
3. Сверка документов;
4. Проверка кадровой документации;
5. Оформление отчетов по кадровому аудиту.

Рассмотрим каждый этап более подробно.

На первом, организационном, этапе необходимо:

– определить цели и задачи проведения кадрового аудита;

– сформировать комиссию, в которую желательно включить начальника отдела кадров, главного бухгалтера, юриста;

– определить сроки проведения аудита (законом не установлено, зависит от количества сотрудников организации и может варьироваться от нескольких дней до одного – двух месяцев);

– издать приказ о проведении аудита кадрового делопроизводства.

Далее необходимо определить перечень документов, подлежащих проверке.

Особое внимание следует уделить систематизации информации по кадровому учету. Для этого в учреждениях и организациях рекомендуется вести следующие журналы:

FreeBusta is knowledge
without borders!

– журнал учета трудовых договоров. Особенно полезен в случае большого количества принимаемого на работу сотрудников, а также при заключении срочных трудовых договоров, чтобы можно было отследить даты их окончания. Это необходимо в связи с требованием, установленным ст. 79 ТК РФ. Согласно этой статье при прекращении срочного трудового договора в связи с истечением срока его действия работник должен быть предупрежден не менее чем за три календарных дня до увольнения. В противном случае условие о срочном характере трудового договора утрачивает силу и трудовой договор считается заключенным на неопределенный срок (ст. 58 ТК РФ);

– журнал учета приказов по личному составу. Требуется для точного учета порядковых номеров кадровых приказов. В зависимости от количества сотрудников фирмы можно вести один журнал на все приказы – прием, перевод, увольнение и т.д. либо каждый вид приказов регистрировать в отдельном журнале;

– журнал ознакомления с локальными нормативными актами. Необходимость его ведения следует из ст. 68 ТК РФ, согласно которой с локальными нормативными актами работодатель должен знакомить работника под роспись при его приеме на работу еще до подписания трудового договора.

Рекомендуемые формы указанных журналов закон не устанавливает, поэтому на каждом экономическом субъекте они разрабатываются в свободной форме. Обязательным является то, что все страницы журнала должны быть пронумерованы, прошиты, скреплены печатью организации и подписью руководителя.

Когда определен перечень необходимых документов для полноценного кадрового учета, проводится сверка документов, представляющая собой процесс сопоставления имеющихся в организации документов и требуемых (таблица 9.1).

После сверки документов, проверяется качество составления имеющихся с точки зрения требований законодательства. Приказы по основной деятельности должны храниться отдельно от приказов по личному составу. Все документы необходимо проверить на наличие подписей уполномоченного лица, виз согласования, регистрационных номеров, отметок работника об ознакомлении с приказом, отметок об исполнении.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 9.1 – Проверка наличия кадровых документов

Перечень необходимых документов	Документ в наличии	Документ отсутствует	Примечание
Штатное расписание	+		
График отпусков	+		
Положение об оплате труда и премировании	+		
Трудовые договоры	+		Недостающие сведения внести непосредственно в текст трудового договора, а недостающие условия определить приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме
Журнал по учету трудовых договоров		+	Разработать форму журнала
Журнал ознакомления с локальными нормативными актами	+		

Особое внимание следует уделить проверке трудовых книжек. Во-первых, в организации должен быть приказ о назначении ответственного за ведение трудовых книжек лица. Далее необходимо сверить, все ли трудовые книжки зарегистрированы в книге учета движения трудовых книжек и вкладышей к ним. Записи в трудовых книжках должны быть внесены на основании соответствующих приказов, не может быть подчисток, помарок. Все записи должны быть продублированы в личной карточке работника формы № Т-2 и заверены подписью работника. Хранить трудовые книжки и вкладыши к ним нужно в несгораемом сейфе.

Поскольку итоговая результативность аудита в значительной мере зависит от правильной постановки работы и четко выстроенных процедур, членами рабочей группы формируется, а руководством заказчика утверждается план аудита.

В нем определяются период проверки, окончательный состав аудиторской группы, планируемые работы и аудиторские процедуры, которые будут проведены в процессе аудита. Также указываются рабочие документы, используемые внешними аудиторами, и отчетные документы, которые будут представлены по его итогам

FreeBusta is knowledge without borders!

заказчику. Пример возможного плана аудита приводится в таблице 9.2.

Таблица 9.2 – План кадрового аудита

Клиент: _____ Период проверки: _____
Руководитель проверки: _____
Состав аудиторской группы: _____
Куратор проверки со стороны заказчика: _____

Планируемые работы и аудиторские процедуры	Отчетные и рабочие документы	Исполнитель, срок
1 Сбор общей информации о работе кадровой службы, уточнение списка запрашиваемых документов	Рабочий документ «Общая информация о кадровой службе клиента»	
1.1 Анализ организационной и функциональной структуры кадровой службы, определение зон ответственности отдельных сотрудников		
1.2 Ознакомление с нормативной документацией, регламентирующей работу кадровой службы		
1.3 Уточнение состава проверяемой документации и методики проведения проверки (в случае избрания выборочной методики – определение объема выборки)		
1.4 Формирование и передача заказчику списка документов, необходимых для проведения аудита		
2 Аудит используемого программного обеспечения	Рабочий документ «Информация об используемом программном обеспечении»	
2.1 Анализ системы электронного документооборота и информационных потоков		
2.2 Анализ соответствия электронных шаблонных форм требованиям действующего законодательства		
2.3 Анализ системы электронного хранения, резервного копирования и защиты кадровой информации и персональных данных работников от основных рисков		
3 Аудит системы регистрации	Рабочий документ «Информация о системе регистрации кадровой документации»	
3.1 Анализ действующего порядка систематизации кадровой документации		
3.2 Анализ системы регистрации и используемых регистрационных форм		
3.3 Проверка корректности отражения создаваемой документации в системе регистрации		
4 Аудит обязательной кадровой документации	Рабочий документ «Информация об обязательной кадровой документации заказчика»	
4.1 Проверка состава обязательной кадровой документации		
4.2 Проверка соответствия оформления обязательной кадровой документации действующему законодательству		

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 9.2

Планируемые работы и аудиторские процедуры	Отчетные и рабочие документы	Исполнитель, срок
4.3 Анализ содержания обязательной кадровой документации на предмет его соответствия действующему законодательству Российской Федерации		
4.4 Проверка наличия, оформления и содержания документов-оснований для издания обязательных кадровых документов		
5 Аудит иной кадровой документации заказчика	«Информация о кадровой документации, обязательной в силу специфики деятельности заказчика», «Информация о дополнительных локальных актах заказчика»	
5.1 Проверка наличия кадровой документации, обязательной для заказчика в силу специфики его деятельности		
5.2 Проверка соответствия оформления кадровой документации, обязательной для работодателя в силу специфики его деятельности		
5.3 Анализ содержания кадровой документации, обязательной для работодателя в силу специфики его деятельности, на предмет его соответствия действующему законодательству Российской Федерации		
5.4 Проверка наличия, анализ реквизитов и содержания документов-оснований для издания кадровых документов, обязательных в силу специфики деятельности работодателя		
5.5 Проверка локальных нормативных актов работодателя, обязательность наличия которых не закреплена в трудовом законодательстве, на предмет соответствия их содержания действующему трудовому законодательству РФ		
6 Аудит системы хранения кадровой документации	Рабочий документ «Информация о системе хранения кадровой документации»	
6.1 Проверка наличия локальной нормативной документации, регламентирующей порядок хранения дел в кадровой службе		
6.2 Анализ системы хранения кадровых документов		
6.3 Проверка подготовки дел к архивному хранению		
7 Подготовка отчетных документов для заказчика	«Отчет по итогам кадрового аудита», «Рекомендации по оптимизации системы кадрового документооборота и улучшению ее работы»	
7.1 Подготовка отчета по итогам аудита		
7.2 Подготовка рекомендаций руководству заказчика по итогам проведения аудита		

В зависимости от состава аудиторской группы определенные виды работ, указанные в плане, могут проводиться одновременно.

FreeBusta is knowledge without borders!

Аудитор обязательно документирует данные о проверке каждого вида и разновидности документов (таблица 9.3).

Таблица 9.3 – Пример фрагмента рабочего документа аудитора «Информация об обязательной кадровой документации»

Вид документа	Информация о документе			Примечание
Приказы о приеме на работу	Наличие документов	Документы в наличии	Отметка	
		Документы существуют частично	+	Отсутствуют приказы
		Документы отсутствуют		
	Соответствие оформления документов действующему законодательству	Соответствуют полностью	+	
		Соответствуют частично		
		Составлены по неустановленной форме		
	Соответствие содержания документов действующему законодательству	Соответствуют полностью		
		Требуют внесения редакционных изменений		
		Требуют внесения дополнений	+	Не указаны структурные подразделения
		Противоречат действующему законодательству		
	Документы – основания к приказам	Документы в наличии		
		Документы существуют частично	+	Нет трудовых договоров
		Документы отсутствуют		
		Оформление полностью соответствует законодательству	+	
		Оформление частично соответствует законодательству		
		Оформление не соответствует законодательству		
		Содержание полностью соответствует законодательству	+	
		Содержание частично соответствует законодательству		
		Содержание противоречит законодательству		
	Отметка об ознакомлении работника	В наличии	+	
		Отсутствует		

FreeBusta is knowledge without borders!

Отчет по итогам аудита составляется руководителем аудиторской группы с помощью остальных членов группы, принимавших участие в аудите, сразу после окончания всех работ, указанных в плане проверки.

Отчет представляется заказчику в форме документа, описывающего состояние кадрового документооборота, его основные проблемные зоны. Структура отчета может быть различной, но результаты проведенного аудита должны содержать, по крайней мере:

– общую оценку существующей в компании системы кадрового документооборота;

– подробный отчет о состоянии каждой из ее подсистем.

Хороший аудитор не просто констатирует выявленные нарушения, но и предлагает способы их устранения. Поэтому к отчету в виде отдельного документа должны быть приложены рекомендации по оптимизации системы кадрового документооборота и улучшению ее работы.

Отчет и рекомендации обсуждаются аудиторами и с работниками кадровой службы. Цель обсуждения заключается в том, чтобы убедиться, что содержание отчета сотрудникам понятно, а выработанные рекомендации по устранению существующих проблемных зон и корректирующие мероприятия, направленные на устранение причин выявленных несоответствий, могут быть ими проведены самостоятельно. При необходимости и согласии со стороны заказчика проводится обучение сотрудников по плану, составленному с учетом результатов прошедшего аудита.

9.3 Общая стратегия и план проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования – организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения, разработать общую стратегию и план аудита.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Аудиторская организация при выполнении вышеуказанных работ должна руководствоваться МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Планирование, является начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организацией общей стратегии и плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита (табл. 9.4).

Таблица 9.4 – Общая стратегия аудита операций по оплате труда и расчетам с персоналом организации

Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнители
1 Аудит оформления первичных документов		
2 Аудит системы начислений заработной платы		
3 Аудит обоснованности льгот и удержаний из заработной платы		
4 Аудит тождественности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и регистров бухгалтерского учета		
5 Аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды		

На следующем этапе осуществляется разработка плана аудита, в котором определяются объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации (таблица 9.5).

Таблица 9.5 – План аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда

Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Проверяемые документы
1 Аудит оформления первичных документов			
1.1 Определение обоснованности использования документов по учету персонала и рабочего времени			Приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор
1.2 Проверка правильности учета рабочего времени			Табели учета использования рабочего времени, график-календарь

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 9.5

Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Проверяемые документы
1.3 Проверка правильности оформления расчетно-платежных документов			Расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, платежные ведомости, расходные кассовые ордера
1.4 Проверка правильности учета депонированной заработной платы			Книга учета депонированной заработной платы, депонентские карточки, расходные кассовые ордера
2 Аудит системы начислений заработной платы			
2.1 Проверка обоснованности начислений за особые условия труда: а) сверхурочные работы и работу в ночное время; б) работу в выходные и праздничные дни; в) выполнение работ с тяжелыми и вредными условиями труда; г) работы в районах с неблагоприятными климатическими условиями			Приказы руководителя, табели учета использования рабочего времени, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета, табели учета рабочего времени, расчетно–платежные ведомости, личные карточки, расчетно-платежные ведомости, табели учета рабочего времени, личные карточки
2.2 Проверка правильности документирования и оплаты простоев			Табель учета рабочего времени, листки о простое, расчетно-платежные ведомости, акты с приложением списка работников
2.3 Проверка правильности документирования и оплаты работы в случае брака			Акты о браке, приказы руководителя, расчетно-платежные ведомости, личные карточки
2.4 Проверка правильности расчета среднего заработка для различных целей			Приказы руководителя, заявления работников, расчетно-платежные ведомости, личные карточки
2.5 Проверка правильности расчета пособий, выплачиваемых за счет средств фонда социального страхования (ФСС РФ)			Заявления работников на выплату пособий, листки нетрудоспособности, путевки на санаторно-курортное лечение, счета организаций, оказывающих услуги, расчетно-платежные ведомости, личные карточки

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 9.5

Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Проверяемые документы
2.6 Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц			Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, сведения о полученных доходах работников, подаваемые в налоговую инспекцию
2.7 Проверка правильности образования и корректировки резервов: на предстоящую оплату отпусков работников; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам года			Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 70, Главная книга
3 Аудит обоснованности применения льгот и удержаний из заработной платы			
3.1 Проверка правомерности применения вычетов и льгот для исчисления налога на доходы физических лиц (НДФЛ)			Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, сведения о полученных доходах, подаваемые в налоговую инспекцию
3.2 Определение соответствия применяемых ставок НДФЛ действующему законодательству			Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, сведения о полученных доходах работников, подаваемые в налоговую инспекцию
3.3 Проверка правильности удержаний по исполнительным листам			Исполнительные листы, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости
4 Аудит тождественности показателей бухгалтерской(финансовой) отчетности и регистров бухгалтерского учета			
4.1 Проверка правильности отражения оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета			Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 70, Главная книга
4.2 Проверка правомерности отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) выплат, начисленных персоналу организации			Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 70, Главная книга, приказы
4.3 Проверка правильности отнесения страховых взносов во внебюджетные фонды на себестоимость продукции			Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 70, Главная книга

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 9.5

Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Проверяемые документы
4.4 Проверка обоснованности расходов организации по подготовке и переподготовке кадров, правильности отнесения таких выплат на себестоимость продукции (работ, услуг)			Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 70, Главная книга, приказы, первичные документы (договоры на обучение, акты о выполненных работах)
5 Аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды			
5.1 Проверка правильности исчисления страховых взносов во внебюджетные фонды и своевременность их перечисления по назначению			Разработочная таблица «Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом)», отчетные декларации по расчетам с органами социального страхования и обеспечения

9.4 Методика проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда

Поскольку аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда весьма трудоемка, то для сокращения сроков ее проведения можно использовать схему аудита синтетического и аналитического учета при журнально-ордерной форме счетоводства (таблица 9.6) и схему соответствия фактов хозяйственной жизни, отраженных в бухгалтерском учете (таблица 9.7).

Далее необходимо проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета. При этом выборочно на одну и ту же дату следует:

– проверить сальдо по счету 70 в Главной книге по соответствующим статьям баланса;

– сравнить данные форм Т-49, Т-51, Т-53 и Главной книги по счету 70;

– установить соответствие данных регистров бухгалтерского учета по затратным счетам и данных расчетно-платежной ведомости;

FreeBusta is knowledge without borders!

– сверить суммы заработной платы, выданные работникам организации из кассы, путем сопоставления кредита счета 50 и дебетовых оборотов Главной книги по счету 70 за каждый месяц;

– установить соответствие данных счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы.

Таблица 9.6 – Схема аудита синтетического и аналитического учета при журнально–ордерной системе счетоводства

Номер и наименование счета	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета	Документы, на основании которых производятся записи
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Ж/о №10, 10/1, 10а	Ведомость № 8 «Книга учета депонированной заработной платы» Ведомость № 12 учета затрат цехов (предназначена только к ж/о № 10) Ведомости № 13, 13а учета затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах, ведомость № 15 по аналитическому учету сч. 26, 31, 43, ведомость № 18 учета затрат по капитальным вложениям к сч. 08	Личная карточка, расчетно-платежная ведомость, Главная книга, ж/о № 1, 2, 7, 8, 9, 10, 15
68 «Расчеты с бюджетом» (по соответствующим субсчетам)	Ж/о № 8	Ведомость № 7 учета с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов или кредиторов)	Декларация о доходах физического лица, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о №1, 2, 8, 13, 15
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Ж/о №9, 10, 10/1, 10а	Ведомости № 12, 13, 15, 18	Расчеты в фонды социального страхования и обеспечения, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о №1, 2, 9, 10, 10/1, 10а, 15

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 9.7 – Схема аудита фактов хозяйственной жизни по расчетам по оплате труда

Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	В каких документах факт хозяйственной жизни отражен	Цели и процедуры аудита
Начислена оплата труда за работу в выходной день (основные производственные рабочие)	20	70	Расчетно–платежные ведомости, свод по зарплате, регистры по счетам затрат	Проверить правильность отражения в учете фактов хозяйственной жизни, связанных с доплатой, и обоснованность их отнесения в себестоимость продукции (работ, услуг)
Начислена заработная плата рабочим, выполнявшим работы по исправлению производственного брака	28	70	Акт о браке, расчетно–платежные ведомости, свод по зарплате, регистры по счетам затрат	Проверить обоснованность отражения в учете оплаты за изготовление бракованной продукции. Следует обратить внимание на условия, повлекшие за собой изготовление бракованной продукции (период освоения производства, скрытые дефекты)
Начислено пособие по временной нетрудоспособности	69.1	70	Листок нетрудоспособности, табель учета использования рабочего времени, расчетно–платежные ведомости, регистры по счетам затрат	Проверить правильность исчисления среднедневного заработка для оплаты больничного листа, процентов оплаты в зависимости от непрерывного стажа работы, правомерность возмещения начисленной оплаты за счет средств Фонда социального страхования
Начислена материальная помощь к юбилейным датам	91	70	Приказы руководителя, расчетно-платежные ведомости, регистры по счетам затрат	Проверить правильность учета налогооблагаемой базы по фондам социального страхования и обеспечения, а также по налогу на прибыль организаций
Начислены отпускные за счет резерва	96	70	Расчетно-платежные ведомости, свод по зарплате, регистры по счетам затрат	Проверить соответствие принятой учетной политики созданию резерва на оплату отпусков и размера ежемесячных отчислений

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 9.7

Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	В каких документах факт хозяйственной жизни отражен	Цели и процедуры аудита
Удержаны алименты из заработной платы работников	70	76	Исполнительный лист, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ведомость № 7	Проверить соответствие базы для начисления алиментов Перечню видов заработной платы, неудержанные суммы алиментов по вине организации, взыскатель вправе предъявить иск к этому предприятию. Также следует проверить, куда отнесены расходы по перечислению алиментов
Начислен НДФЛ	70	68.1	Лицевой счет, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 68	Проверить базу налогообложения, обоснованность применения льгот
Произведены удержания задолженности по подотчетным суммам	70	71	Расчетно-платежные ведомости, Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 71	Проверить сроки задолженности по подотчетным суммам, своевременность фактов хозяйственной жизни, так как в случае приобретения материалов и искажения расчетов текущего месяца по подотчетным суммам может повлечь и искажение расчета налога на имущество и соответственно налогооблагаемой прибыли текущего месяца
Произведены частичные удержания полученных работниками ссуд	70	73	Расчетно-платежные ведомости, Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 73	Проверить договоры с работниками на получение возвратных ссуд, установить, правильно ли применены ставки рефинансирования при обложении НДФЛ, включаются ли проценты за пользование ссудами в прочие доходы организации
Удержана недостача у материально ответственных лиц	70	94	Акт инвентаризации, расчетно-платежные ведомости, регистры бухгалтерского учета по счетам 94, 70, 20, 44	Проверить наличие договора о материальной ответственности, правомерность удержания сумм недостачи

На втором этапе проверяется правильность начисления сумм, отраженных по кредиту счета 70, по нескольким работникам.

FreeBusta is knowledge without borders!

Предварительно необходимо установить, какие формы оплаты труда приняты в данной организации.

Трудовым кодексом Российской Федерации предусмотрены две основные формы оплаты труда – повременная и сдельная.

Для проверки повременной оплаты труда необходимо проанализировать табель учета использования рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и установить, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце. Важно проверить также правильность применения тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации и оформлены в виде штатного расписания. При отсутствии штатного расписания начисление заработной платы должно основываться на приказе по организации, подписанном первым лицом. Далее производится сверка с суммами, отраженными в форме №Т-49 или форме №Т-51. Формы №Т-51 и №Т-53 рекомендуются к применению в крупных организациях. При применении расчетной ведомости по форме №Т-51 ведется лицевой счет по форме №Т-54, который служит для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды. На основании данных лицевого счета составляется расчетная ведомость по форме №Т-51.

Если в организации используется сдельная форма оплаты труда, то заработная плата работника начисляется на основании нарядов или других документов на выполненные в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками. Труд работников, с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, оплачивается на условиях, предусмотренных этими договорами и сметами, приложенными к ним. Работы, выполненные по таким договорам, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. Здесь проверяется соответствие начисленных сумм договорной стоимости работ (услуг). Заработная плата, начисленная работникам производственной сферы и связанная с определенными видами работ, относится на соответствующие счета учета затрат по этим видам работ.

На следующем этапе проверки выборочно по нескольким сотрудникам проверяется обоснованность и правильность начисления остальных выплат. Все выплаты, производимые организацией своим работникам, можно разделить на две группы: основные вы-

FreeBusta is knowledge
without borders!

платы и дополнительные выплаты. Основные выплаты – собственно оплата труда, начисленная на основании сдельных расценок, тарифных ставок, окладов, а также оплата труда в повышенном или пониженном размере в случаях, предусмотренных ТК РФ. Дополнительные выплаты – выплаты за фактически не отработанное время, которое подлежит оплате по законодательству (отпускные, больничные, различные компенсации, пособия) или по инициативе руководства организации (материальная помощь, премии).

При проверке начисления премий следует иметь в виду, что они могут быть двух видов. Премии, обусловленные действующей в организации системой оплаты труда, которые выплачиваются за достижение высоких количественных и качественных результатов труда и носят регулярный характер, включая премии за выполнение особо важных заданий и выплаты по итогам года, относятся на себестоимость выпускаемой продукции. В каждой организации должно быть разработано Положение о премировании. Механизм вознаграждения по итогам работы за год, а также вознаграждения за выслугу лет организация устанавливает в разрабатываемых локальных нормативных актах, которыми предусматриваются порядок, размеры и условия выплаты. Премии, носящие единовременный характер, выплачиваются за счет чистой прибыли организации, за счет фонда потребления или за счет специальных источников.

Если при проверке расчетов по оплате труда встретились случаи начисления дополнительных выплат, то особое внимание следует уделить проверке правильности исчисления среднего заработка, который лежит в основе расчета следующих выплат:

– оплаты очередного отпуска;

– оплаты дополнительного отпуска, включая учебный;

– выплаты компенсации за неиспользованный отпуск;

– выплаты выходного пособия при увольнении;

– платы за выполнение государственных или общественных обязанностей;

– платы при направлении на повышение квалификации с отрывом от производства;

– оплаты нахождения в медицинском учреждении на обследовании, а также сдачи крови;

– выплаты за вынужденный прогул.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Одним из этапов проверки расчетов с персоналом по оплате труда является проверка правильности исчисления сумм удержаний из заработной платы сотрудников данной организации. После того, как из заработной платы удержаны налог на доходы физических лиц, производятся остальные виды удержаний. Сумма удержаний не должна превышать 50 % месячного дохода, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Проверка осуществляется выборочно, по конкретным сотрудникам, желательно по тем, у которых общая сумма удержаний состоит из нескольких видов. При этом проверяются наличие первичных документов, своевременность и правильность отражения удерживаемых сумм в регистрах бухгалтерского учета.

Аудитор должен обратить внимание на правильность корреспонденции счетов при оформлении указанных фактов хозяйственной жизни, имея в виду, что для учета используются счета:

28 –за допущенный брак.

68 – налог на доходы физических лиц;

71 – своевременно не возвращенные суммы, полученные под отчет;

73 – за причиненный организации материальный ущерб, погашение ссуд;

76 – по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц; за товары, проданные в кредит.

Наиболее часто в ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда выявляют следующие типичные нарушения:

– в организации не ведется аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда, неправильно используется План счетов бухгалтерского учета;

– отсутствуют документы, подтверждающие начисление и удержание заработной платы;

– допущены ошибки при начислении выплат по среднему заработку (отпускных, по временной нетрудоспособности и другие);

– ненадлежаще ведется учет (неправильная корреспонденция счетов, расхождения между данными аналитического и синтетического учета и тому подобное).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Вопросы для самопроверки

1 В чем состоит цель проверки и какие источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы, вы знаете?

2 Как осуществляется проверка правильности начисления оплаты труда, отраженной в первичном учете?

3 Как организуется выборочная проверка внутренних расчетных операций?

4 Как выполняется проверка начисления пособий по временной нетрудоспособности, отпускных, премий?

5 Как осуществляют проверку удержаний из оплаты труда?

6 Приведите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены при аудите расчетов с персоналом по оплате труда.

Темы рефератов

1 Налоговый аудит удержаний из оплаты труда

2 Методика проверки формирования и использования резерва на оплату отпусков

3 Источники информации при аудите кадрового делопроизводства

4 Организация внутреннего контроля учета расчетов с персоналом по оплате труда

FreeBusta is knowledge
without borders!

10 АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

10.1 Цель, задачи и информационная база аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг

Цель аудита учета затрат на производство – подтвердить правильность учета затрат и калькулирования продукции.

Основными задачами аудита в области бухгалтерского учета затрат на производство является получение аудиторских доказательств в области:

– соответствия отнесения затрат на производство действующему законодательству;

– обоснованности разграничения источников возмещения различных затрат и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией;

– правильности применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

Источники информации:

– учетная политика;

– плановые, нормативные и фактические калькуляции;

– карточки (ведомости) по заказам;

– таблицы (ведомости) по распределению заработной платы, отчислений в фонды социального страхования и обеспечения, услуг вспомогательных производств,

– расчеты амортизационных отчислений по основным средствам, нематериальным активам;

– ведомости распределения общехозяйственных, общепроизводственных расходов, расходов будущих периодов;

–акты инвентаризации незавершенного производства;

– ведомости сводного учета затрат; регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 23, 25, 26, 28, 29,44.

– Главная книга;

– бухгалтерская (финансовая) отчетность.

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 10.1 – Объекты аудита цикла выпуска и продажи готовой продукции

Номер и наименование счета	Первичные и другие документы, на основании которых производятся записи в регистры	Регистры синтетического и аналитического учета
20 «Основное производство»	Лимитно-заборные карты, требования, накладные на отпуск материалов, отчеты о расходе сырья и материалов, счета-фактуры, ведомость расчета амортизации основных средств, расчетно-платежные ведомости, авансовые отчеты, инвентарные карточки учета основных средств, плановые и фактические калькуляции	Оборотные ведомости, регистры бухгалтерского учета по счету 20, Главная книга
25 «Общепроизводственные расходы»	Счета-фактуры, ведомость расчета амортизации основных средств, расчетно-платежные ведомости, накладные на внутреннее перемещение грузов, акты приемки выполненных работ, ведомости калькуляций общепроизводственных расходов	Ведомости учета затрат цехов, регистры бухгалтерского учета по счету 23, Главная книга
26 «Общехозяйственные расходы»	Лицевые счета, счета-фактуры, ведомость расчета амортизации	Ведомость учета общехозяйственных расходов, регистры бухгалтерского учета по счету 26, Главная книга
40 «Выпуск продукции»	Расчет фактической себестоимости, расчет нормативной (плановой) себестоимости	Регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 40
43 «Готовая продукция»	Накладные, отчеты производства, счета-фактуры, требования на отпуск продукции, акт о приемке-передаче ТМЦ (товарно-материальных ценностей) на хранение, журнал учета материалов, сданных на хранение, журнал учета поступающих грузов, журнал учета поступления продукции, журнал учета расхода продукции, акт о контрольной проверке продукции, материалов, вывозимых из мест хранения, накладная на передачу готовой продукции в места хранения, отчет о движении материально-производственных запасов в местах хранения, карточки складского учета, инвентаризационные описи	Регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 43, Главная книга
44 «Расходы на продажу»	Счета-фактуры, накладные, лицевые счета	Регистры бухгалтерского чета по счету 44, Главная книга

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 10.1

Номер и наименование счета	Первичные и другие документы, на основании которых производятся записи в регистры	Регистры синтетического и аналитического учета
45 «Товары отгруженные»	Накладные, счета-фактуры, расчет фактической себестоимости	Регистры бухгалтерского учета по счету 45, Главная книга
50 «Касса»	Приходные кассовые ордера, кассовая книга	Регистры бухгалтерского учета по счету50, Главная книга
51 «Расчетные счета»	Выписки банка с приложенными документами	Регистры бухгалтерского учета по счету 51, Главная книга
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Накладные, счета-фактуры, выписки банка	Регистры бухгалтерского учета по счету 62, Главная книга
68 «Расчеты по налогам и сборам»	Расчеты (налоговые декларации), выписки банка, бухгалтерские справки	Регистры бухгалтерского учета по счету 68, Главная книга
90 «Продажи»	Накладные, счета-фактуры, приходные кассовые ордера, отчеты кассира, выписки банка, расчет фактической себестоимости	Регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 23, 25, 26 ,44, 90, 62, 76, Главная книга
99 «Прибыли и убытки»	-	Регистры бухгалтерского учета по счетам 90, 91, 99, Главная книга

10.2 Проверка правильности отнесения прямых затрат на себестоимость продукции

Калькуляция – это определение себестоимости единицы отдельных видов продукции или всей товарной продукции. Калькуляция, как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции, дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса.

Таким образом, важной составляющей аудита затрат является проверка правильности калькулирования, то есть определения себестоимости единицы продукции.

Одна из задач аудиторской проверки – подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования. Аудитор должен

FreeBusta is knowledge without borders!

знать возможные методы и варианты сводного учета затрат – простой, нормативаный, попередельный, позаказный.

С кредита счета 20 «Основное производство» распределяются затраты по видам продукции по трем методам:

– метод прямого отнесения затрат,

– коэффициентный,

– пропорциональный.

Кроме этого методы подразделяются по вариантам исчисления себестоимости:

– полуфабрикатный,

– бесполуфабрикатный.

Аудитору необходимо проверить правильность классификации затрат:

– на производство продукции (основные и накладные);

– по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные);

– по составу (одноэлементные и комплексные);

– по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные);

– по периодичности возникновения (текущие и единовременные);

– правильность выделения объектов калькулирования;

– правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;

– правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

– правильность разграничения затрат по отчетным периодам;

– правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

– правильность составления бухгалтерских записей по учету затрат на производство;

– соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29 записям в Главной книге и бухгалтерском балансе.

Особое внимание следует уделить аудитору при проверке правильности применения выбранного экономическим субъектом варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости.

FreeBusta is knowledge
without borders!

При первом варианте в течение отчетного периода на счетах учета затрат на производство собираются прямые (учитываются на счете 20) и накладные расходы (учитываются на счетах 25, 26). По окончании отчетного периода накладные расходы распределяются между объектами калькулирования и списываются на счет 20 – таким образом в учете формируется полная фактическая себестоимость выпущенной продукции.

При втором варианте, общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от продажи продукции (в дебет субсчета 90-2 «Себестоимсоть продаж»). При осуществлении проверки следует учитывать принципиальные различия в признании расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете.

Наиболее распространенными ошибками при калькулировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг) являются отнесение на себестоимость расходов, имеющих иные источники покрытия (прибыль, капитальные вложения) и расходов, не имеющих документального подтверждения.

По результатам проверки аудитор обобщает выявленные нарушения и отражает их в своих рабочих документах.

Перечень типовых аудиторских процедур при проверке затрат на производство представлен в таблице 10.2.

Таблица 10.2 – Перечень типовых аудиторских процедур при проверке затрат на производство

Направления и процедуры проверки	Источники информации	Рабочие документы	Примечание
Аудит обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции			
Выбор объектов учета	Устав организации, приказы руководителя, структура организации, положения об отделах, должностные инструкции	РД-1з «Тест контроля правильности выбора объектов учета затрат»	Объектами учета затрат на производство могут быть организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг); объектами калькулирования – отдельные изделия, группы изделий, работы и услуги

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 10.2

Направления и процедуры проверки	Источники информации	Рабочие документы	Примечание
Группировка затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости: по элементам затрат согласно статьям калькуляции по прочим признакам	Приказы руководителя, сметы, отчеты	РД-2з «Тест контроля правильности группировки затрат»	Перечень статей затрат, устанавливаемый ПБУ 10/99 организацией самостоятельно на основании учетной политики, должен соответствовать отраслевым нормативным актам по учету затрат
Учетная политика в части затрат на производство	Приказы руководителя по учетной политике	РД-3з «Тест анализа учетной политики»	В учетной политике должны быть отражены: способы оценки материальных ресурсов порядок списания расходов, собранных на счете 23 база распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов порядок списания общехозяйственных расходов способы оценки незавершенного производства перечень расходов будущих периодов и порядок их списания перечень резервов, создаваемых с целью равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
Аудит правомерности включения расходов в состав затрат на производство			
Состав расходов по элементам затрат на соответствие действующему законодательству: материальные затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация прочие затраты	Первичные документы, учетные регистры	РД-4з «Проверка правомерности включения расходов организации в состав затрат на производство»	Для признания в бухгалтерском учете любых расходов, осуществляемых организацией, должны одновременно выполняться следующие условия, предусмотренные ПБУ 10/99: расход производится в соответствии с договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 10.2

Направления и процедуры проверки	Источники информации	Рабочие документы	Примечание
Расходы для целей налогообложения: материальные расходы расходы на оплату труда суммы начисленной амортизации прочие расходы	Первичные документы, регистры налогового учета	РД-5з «Проверка правильности учета затрат на производство в целях налогообложения»	Расходы должны быть (п. 1 ст. 252 НК РФ): экономически обоснованы (оправданы), выражены в денежной оценке, документально подтверждены, направлены на получение организацией дохода, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (п. 1 ст. 271 НК РФ)
Документальная обоснованность каждого вида и элемента затрат, в том числе: арифметический контроль формальный контроль	Первичные документы	РД-6з «Проверка оформления первичных учетных документов»	Для эффективности проверки следует ознакомиться с перечнем первичных документов по учету затрат на производство, сроками их представления, убедиться в наличии приказа руководителя об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов, сопоставить это с тем, кто фактически подписал документ
Аудит учета затрат по статьям калькуляции			
Основные затраты и их распределение по объектам калькулирования, в том числе: прямые и косвенные затраты	Разработочные таблицы	РД-7з «Проверка правомерности и правильности включения расходов в состав основных»	Основные затраты могут распределяться по видам продукции (работ, услуг) как прямым, так и косвенным путем. При косвенном распределении: установить обоснованность метода косвенного распределения расходов в учетной политике организации, проверить правильность применения базы распределения, провести арифметический контроль расчетов распределения затрат по видам продукции

FreeBusta is knowledge
without borders!

Продолжение таблицы 10.2

Направления и процедуры проверки	Источники информации	Рабочие документы	Примечание
Накладные расходы и методы их списания по: общепроизводственным расходам общехозяйственным расходам	Разработочные таблицы, регистры бухгалтерского учета по счетам 25, 26	РД-8з «Проверка правомерности отнесения расходов к общепроизводственным (общехозяйственным) и распределения их по объектам калькулирования»	Выбранный способ распределения расходов должен соответствовать конкретным условиям работы организации, необходимы арифметический контроль распределения расходов и правильность отражения списания этих расходов в учетных регистрах. Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90, если это предусмотрено учетной политикой организации
Затраты вспомогательных производств и их распределение по объектам калькулирования: основные затраты, косвенные расходы, списание услуг вспомогательных производств	Первичные документы, разработочные таблицы, регистры бухгалтерского учета по счету 23	РД-9з «Правомерность учета затрат на счете 23 и их списание на себестоимость продукции (работ, услуг)»	При наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости. Если продукция (работы, услуги) отпускается на сторону или для собственных капитальных работ, то в ее себестоимость следует включать общехозяйственные расходы
Непроизводительные затраты и потери, в том числе: от брака продукции от простоев	Первичные документы, разработочные таблицы, ведомость №12	РД-10з «Проверка учета непроизводительных затрат и потерь"	Должна быть установлена правильность: определения величины потерь от брака и простоев отражения потерь от брака и простоев в бухгалтерском учете учета возмещения потерь от брака и простоев
Незавершенное производство: анализ инвентаризационных данных, анализ обоснованности и правильности применения выбранного способа оценки незавершенного производства	Приказы руководителя, инвентаризационные описи	РД-11з «Проведение инвентаризации незавершенного производства»	С учетом полученной информации о незавершенном производстве необходимо проверить достоверность себестоимости выпущенной продукции; аудитор может присутствовать при проведении инвентаризации незавершенного производства

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 10.2

Направления и процедуры проверки	Источники информации	Рабочие документы	Примечание
Аудит сводного учета затрат на производство			
Организация аналитического учета затрат на производство	Регистры аналитического учета (ведомости, карточки)	РД-12з «Проверка организации аналитического учета затрат на производство»	Регистры аналитического учета должны быть сверены между собой по взаимно корреспондирующим счетам; необходимо провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах; одновременно по ведомостям (карточкам) аналитического учета следует проконтролировать затраты в разрезе калькуляционных статей
Организация синтетического учета затрат на производство: корреспонденция по счетам затрат взаимная сверка регистров синтетического и аналитического учета	Регистры синтетического учета	РД-13з «Проверка тождественности остатков и оборотов по счетам Главной книги и регистров синтетического учета»	Проверка проводится последовательно, контролируются правильность свода затрат по всем производственным счетам, правильность исчисления себестоимости всей товарной продукции по статьям калькуляции
Раскрытие информации о затратах на производство в бухгалтерской (финансовой) отчетности: подтверждение данных бухгалтерского баланса подтверждение данных приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Бухгалтерский баланс, приложение к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	РД-14з «Проверка тождественности показателей бухгалтерского баланса и Главной книги»	В бухгалтерском балансе подтверждается достоверность информации, отраженной в разделе «Оборотные активы» по строке «Затраты в незавершенном производстве» путем ее сверки с остатками (сальдо) по счетам 20, 23 в Главной книге. Исходной информацией для проверки состава затрат по элементам, отраженным в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах служат показатели, отраженные по счету 20

Затраты по способу включения в себестоимость продукции делятся на прямые и косвенные. В соответствии с гл. 25 НК РФ изменен порядок учета доходов и расходов для целей налогообложения. Расходы – обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика. Обоснованные расходы – экономически

FreeBusta is knowledge without borders!

оправданные затраты ресурсов, выраженные в денежной оценке. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

В зависимости от характера и условий осуществления расходы делятся на три группы:

1) расходы, связанные с производством и реализацией – расходы по изготовлению, хранению и доставке продукции к месту реализации, расходы по содержанию основных средств, по освоению природных ресурсов, по обязательному, добровольному страхованию и другие.

В соответствии с НК РФ расходы по производству и реализации включают статьи затрат:

– материальные расходы;

– расходы на оплату труда;

– суммы начисленной амортизации;

– прочие расходы.

2) внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ);

3) расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли (ст. 270 НК РФ).

При проверке прямых затрат, включаемых в себестоимость, аудитор должен проверить:

1) обоснованность и документальное подтверждение затрат;

2) правильность отнесения затрат к группам затрат;

3) правильность оценки сырья, материалов и услуг, списываемых на себестоимость;

4) отражение в учете возвратных отходов и тары;

В ст. 254 НК РФ закреплено, что сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

– по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

– по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с материально-производственными запасами, включается в сумму расходов на их приобретение.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

5) правильность списания на затраты потерь и порчи сырья в пределах норм естественной убыли, брака;

6) правильность начисленной оплаты труда и включения ее в себестоимость;

7) списание стоимости спецодежды;

Списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство производится единовременно в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации.

8) правильность отнесения страховых платежей по договорам обязательного и добровольного страхования.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Согласно ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению суммы страховых платежей по обязательному страхованию работников, осуществляемому в порядке, установленном законодательством; суммы взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц.

9) правильность расчета отпускных и разделение их по отчетным периодам.

При учете правильности отнесения прямых затрат на себестоимость продукции допускаются следующие типичные ошибки:

– несоответствие применяемого метода учета затрат, зафиксированному в учетной политике;

– неправильная оценка остатков незавершенного производства;

– неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;

– необоснованное включение в себестоимость отдельных видов затрат.

По результатам проверки аудитор обобщает выявленные нарушения и отражает их в своих рабочих документах.

10.3 Проверка правильности учета и налогообложения сверхнормативных затрат

Расходы организации, включаемые в себестоимость продукции и учитываемые по нормативу для целей налогообложения, должны быть подтверждены первичными учетными документами.

В состав накладных расходов включаются некоторые элементы затрат, имеющие нормы и нормативы. Сверхнормативные суммы должны быть включены в налоговую базу при расчете некоторых налогов.

1. Командировочные расходы

Максимальный размер выплаченных суточных, который не облагается НДФЛ, составляет не более 700 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке на территории РФ и не более 2500 руб. – в заграничной командировке.

FreeBusta is knowledge without borders!

Не подлежат налогообложению документально подтвержденные расходы по найму жилого помещения. Кроме того, бухгалтерам необходимо отслеживать, какие расходы возмещаются работнику по документам, подтверждающим проживание. Так, если в квитанции об оплате проживания указано: «за проживание(наем) жилого помещения», данные расходы не подлежат обложению НДФЛ и не производятся отчисления во внебюджетные фонды. В то же время, если в квитанции кроме «проживание (наем) жилого помещения» значатся соответствующие расходы, например «аренда зала», или поименованы такие расходы, как «химчистка», «минибар», «солярий», «кабельное телевидение», в части этих расходов возникает объект обложения НДФЛ (за исключением случая, если такие услуги входят в цену номера).

В силу того что дополнительные услуги, не входящие в цену номера, не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, они не облагаются взносами во внебюджетные фонды (п. 1 ст. 252, п. 3 ст. 236 НК РФ).

2. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Следует обратить внимание на документальное оформление представительских расходов, которое можно разделить на этапы. Первый этап включает составление сметы представительских расходов на отчетный год, которая утверждается протоколом общего собрания учредителей (акционеров). После этого руководитель организации издает внутренние организационно-распорядительные документы, в которых отражаются:

FreeBusta is knowledge
without borders!

– перечень лиц, имеющих право получать средства под отчет на представительские расходы;

– порядок выдачи подотчетных сумм на такие расходы;

– порядок расходования подотчетных средств;

– порядок документального оформления и списания подотчетных сумм по представительским расходам;

– нормы отдельных видов представительских расходов.

Второй этап представляет собой оформление документов, связанных с подготовкой к конкретному мероприятию: приказов руководителя организации о назначении ответственного за проведение официальной встречи (переговоров), о направлении приглашения на встречу (последний документ должен содержать цель прибытия представителей сторонней организации, например проведение переговоров в рамках уже заключенного контракта либо установление новых деловых связей), программы встречи с указанием даты, места, сроков проведения и количества приглашенных лиц и участников со стороны организации и со стороны приглашенных.

Кроме этих документов в бухгалтерию должна быть представлена утвержденная руководителем смета представительских расходов для проведения данного мероприятия, которая составляется на основании применяемых в организации норм расходования средств на представительские цели.

Третий этап предусматривает оформление документов лицом, ответственным за проведение деловой встречи. Это отчет о проведении мероприятия (приведен ниже), отчет о расходах по нему и авансовый отчет ответственного лица с оправдательными документами.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 в бухгалтерском учете представительские расходы принимаются к учету в полном объеме и отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности.

Норматив представительских расходов при налогообложении составляет 4 % от фактического фонда оплаты труда, включаемого в себестоимость за отчетный период. Сумму, превышающую норматив, добавляют к налогооблагаемой базе при расчете налога на прибыль организаций. Поэтому при проверке аудитор должен проверить:

FreeBusta is knowledge
without borders!

– наличие в уставе организации записи о возможности списания представительских расходов на себестоимость или создание фонда представительских расходов;

– наличие раздельного учета представительских расходов в регистрах аналитического учета;

– наличие приказа руководителя на выдачу в подотчет конкретным работникам наличных денег на представительские расходы.

3. Расходы на рекламу, связанные с расходами на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний – включаются в себестоимость для целей налогообложения не больше 1 % от выручки. Превышение прибавляется к налогооблагаемой базе при расчете налога на прибыль организаций.

В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ в полном объеме принимаются для целей налогообложения расходы:

– на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

– на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и щитов;

– на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Нормируются расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Для признания расходов на рекламу в качестве расходов по обычным видам деятельности необходимо иметь документы, подтверждающие выполнение рекламных работ и услуг:

– договор на оказание рекламных услуг;

– протокол согласования цен на рекламные услуги;

– свидетельство о праве размещения наружной рекламы;

– паспорт рекламного места;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– утвержденный дизайн-проект;

–акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг);

– счета-фактуры от агентства рекламных услуг;

– документы, подтверждающие оплату рекламных услуг;

– требование-накладную и накладную на отпуск материалов на сторону;

– акт о списании товаров (готовой продукции);

– акт об уценке товаров.

Учет рекламных материалов (календари, ручки, буклеты и прочее), купленных или изготовленных собственными силами или с привлечением сторонних физических или юридических лиц, ведется на счете 10 «Материалы», субсчет «Рекламные материалы».

Учет товаров и готовой продукции, переданных в качестве образцов, ведется на отдельных субсчетах к счетам 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция». Списание таких товаров, готовой продукции, материалов в рекламных целях оформляется актом на списание.

Главой 25 НК РФ расходы на рекламу отнесены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 264 НК РФ).

Особенностью налогового учета рекламных расходов является нормирование отдельных видов рекламы в целях налогообложения.

Для расчета предельного размера нормируемых расходов на рекламу налогоплательщик должен использовать показатель выручки от реализации без учета сумм налогов. Выручка от реализации для целей исчисления нормируемых рекламных расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода (п. 3 ст. 318 НК РФ).

4. Компенсации за использование личных автомобилей для служебных целей – норматив компенсации при объеме двигателя до 2 000 см^3 – 1 200 руб. в месяц; свыше объема 2 000 см^3 – 1 500 руб. (в эту сумму входят также эксплуатационные расходы: топливо, мелкий ремонт).

5. Расходы на добровольное страхование работников – совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке

FreeBusta is knowledge without borders!

формирования пенсионных накоплений», и платежей (взносов) работодателей учитывается в размере, не превышающем 12 % от суммы расходов на оплату труда. Расходы по договорам заключенным в пользу работников на срок не менее одного года, расходы, указанные в п. 24.2 ч. 2 ст. 255 НК РФ, в совокупности не могут превышать 6 % от суммы расходов на оплату труда. Взносы по таким договорам включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

10. 4 Проверка правильности распределения затрат по видам производимой продукции

Задачами проверки правильности распределения затрат по видам производимой продукции являются:

– оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

– подтвердить достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвённых) расходов;

– оценить качество инвентаризаций незавершенного производства;

– произвести арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Источники информации: Положение об учетной политике; карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, услуг вспомогательного производств, расчета амортизации основных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат на производство; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20, 23, 21, 25, 26. 28, 29, 91, 96, Главная книга, бухгалтерский баланс.

FreeBusta is knowledge without borders!

Осуществляя проверку правильности распределения затрат по видам производимой продукции аудиторы должны оценить правильность:

1) классификации затрат;

2) учета и распределения отдельных элементов затрат по аналитическим счетам;

3) применения методов сводного учета затрат и отражения их в учетной политике;

4) учета потерь от браков в производстве, простоев и недостач;

5) учета услуг вспомогательных и обслуживающих производств;

6) распределения косвенных и накладных расходов;

7) выделения в аналитическом учете сверхнормативных расходов по некоторым элементам затрат.

8) корреспонденции счетов и соответствие записей в регистрах учета и отчетности.

До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности организации, специализацию, масштабы и структуру каждого вида ее производственной деятельности. На основе анализа учетной политики и особенностей производства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат. Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, то аудитор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов.

Подтверждая достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных расходов, аудитор выясняет обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость продукции, правильность разграничения затрат по отчетным периодам и объектам учета, соответствие выполненных корреспонденций счетов бухгал-

FreeBusta is knowledge
without borders!

терского учета установленным нормативными документами. Аудитору следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и организации в целом, отчислений во внебюджетные фонды, расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг, установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды.

Аудитору следует изучить правильность формирования различных резервов предстоящих расходов (на оплату очередных отпусков сотрудников, на ремонт основных средств и так далее), учет которых ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». В течение года расходы и выплаты должны производиться за счет соответствующих резервов. Суммы расходов будущих периодов, включаемые в затраты на производство отчетного периода, должны быть подтверждены сметами, первичными документами по учету этих расходов (накладные, акты приемки выполненных работ и другие). Аудитор контролирует состав расходов будущих периодов и правомерность их отнесения на себестоимость.

В ходе аудита следует проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Аудитор может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства, если экономический субъект применяет полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство. В этом случае проверяются наиболее дорогостоящие полуфабрикаты. Если в ходе проверки выявлены существенные отклонения (свыше 5 % от проверяемой номенклатуры), то можно сделать вывод о формальном характере проводимых инвентаризаций.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Вопросы для самопроверки

1 Какие затраты являются косвенными и как они включаются в себестоимость продукции?

2 Какие элементы затрат являются нормируемыми для целей налогообложения?

3 Какие существуют методы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов?

4 Какие существуют методы распределения и калькулирования затрат?

5 Что может служить базой при распределении общей суммы затрат по видам выпускаемой продукции?

Темы рефератов

1. Аудит учета расходов на производство и продажу при упрощенной системе налогообложения

2. Порядок проведения аудиторской проверки распределения расходов на продажу при осуществлении нескольких видов деятельности

FreeBusta is knowledge
without borders!

11 АУДИТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

11.1 Цель, задачи и информационная база аудита учета процесса реализации продукции, работ и услуг

Цель проверки – объективная оценка полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продаж.

Нормативная литература: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, План счетов и Инструкция, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Источники информации:

– первичные и сводные документы, которыми оформлены факты хозяйственный жизни по продаже (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, спецификации, книга кассира-операциониста, товарные отчеты и другие);

– регистры синтетического учета по счетам 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи» и корреспондирующим счетам;

– бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность;

– инвентаризационные материалы;

– внеучетная информация (спецификации, сертификаты качества, договоры, результаты предыдущих проверок, беседы с персоналом проверяемой организации, особенно с материально-ответственными лицами, разъяснения руководства).

В ходе проверки аудитор решает следующие задачи:

– подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки товаров;

– установление полноты оприходования товаров;

– подтверждение объемов отгруженных и реализованных товаров;

– подтверждение себестоимости отгруженных и реализованных товаров;

FreeBusta is knowledge without borders!

– проверка документов, подтверждающих переход права собственности на товары от продавца к покупателю;

– проверка правильности расчетов с покупателями по проданным товарам;

– контроль соблюдения законодательства в части применения контрольно-кассовых машин при расчетах с покупателями;

– проверка соответствия отражения в учете фактов хозяйственной жизни по продаже товаров, правильности определения выручки от реализации и суммы НДС и акцизов, подлежащих перечислению в бюджет;

– проверка правильности списания расходов на продажу в качестве расходов отчетного периода на соответствие учетной политике организации и требованиям действующего законодательства;

– контроль достоверности определения финансового результата от продажи товаров.

11.2 Общая стратегия и план проверки

Центром аудита цикла продажи товаров является подтверждение дебета и кредита счетов 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки». Проверке, соответственно, подвергаются корреспондирующие счета: кредит счетов 44 «Расходы на продажу», 41 «Товары», дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Система счетов бухгалтерского учета данного цикла и взаимосвязь между ними с точки зрения достижения целей аудита показаны на рисунке 11.1.

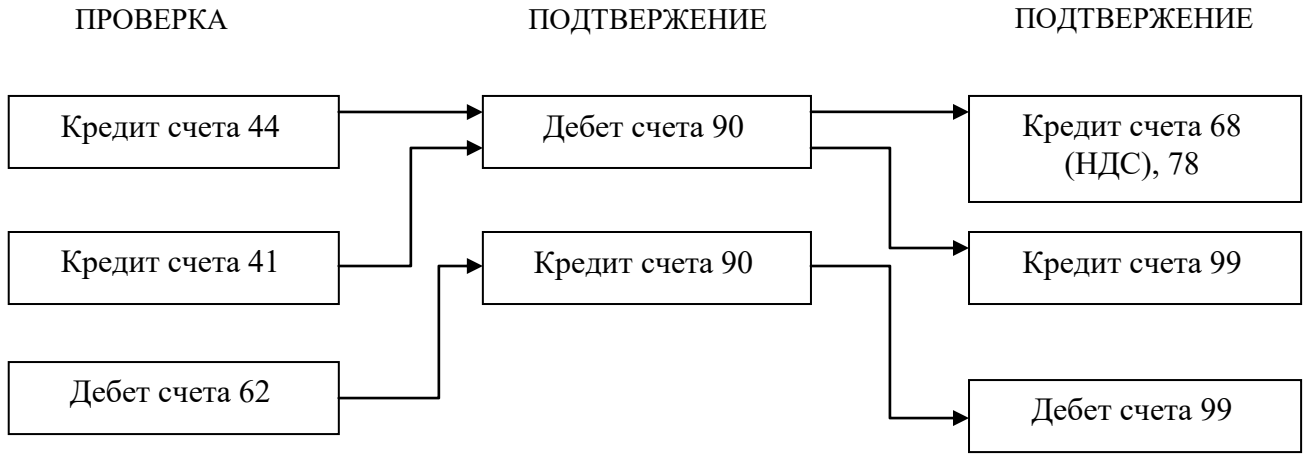

Рисунок 11.1 – Система взаимосвязи счетов бухгалтерского учета цикла реализации и формирования финансового результата

FreeBusta is knowledge without borders!

Методика аудита цикла продаж включает определенные этапы проведения аудиторской проверки (рисунок 11.2).

Анализ, дислокации торговой организации и ее подразделений, рынков сбыта и форм продажи, географии покупателей, видов договоров и организация договорной работы	Проверка и оценка условий договоров с покупателями, выявление условий перехода права собственности, общий анализ принятых форм продаж товаров и их влияние на методику учета продаж, оценка платежеспособности покупателей
Изучение учетной политики клиента	Анализ методов оценки товаров, определение выручки и расходов по продажам для целей финансового и налогового учета в соответствии с учетной политикой клиента и действующим законодательством
Подтверждающая оценка (тестирование) системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета	Проверка порядка санкционирования товарных и расчетно-платежных, кассовых документов, контроль за соблюден график документооборота, анализа результатов инвентаризации товаров, денежных средств, расчетов с покупателями
Анализ документирования доходов и расходов по основному виду деятельности	Подтверждение документальной обоснованности и законности формирования выручки, доходов и расходов, проверка арифметической точности расчетов, правильности исчисления продажных цен и НДС
Проверка учетных записей и подтверждение показателей отчета о прибылях и убытках	Тестирование дебиторских и кредиторских оборотов по счетам 41, 42, 44, 45, 68, 62, 50, 51. 76, 90, 99

Рисунок 11.2 – Этапы аудита цикла продаж

FreeBusta is knowledge without borders!

Методика проведения аудита цикла продаж должна разрабатываться в соответствии с требованиями законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, что находит отражение во внутреннем стандарте по аудиту цикла продаж.

При оценке системы внутреннего контроля за продажей аудитор составляет опросный лист, прослеживающий поступление выручки и ее оприходование. Прослеживание этих фактов хозяйственной жизни позволяет дать оценку правильности отражения в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности объемов реализации, торговой наценки, своевременности и полноты сдачи денежной выручки, своевременности и полноты учета торговой выручки бухгалтерией и дальнейшем использовании денежной наличности. Данные этого опроса представлены в таблице 11.1.

Таблица 11.1 – Опросный лист оценки состояния системы внутреннего контроля за продажей и полнотой поступления денежной выручки

Содержание вопроса	Ответы	Комментарии аудитора
Существует ли в организации схема контроля за выполнением заданий по товарообороту	Да	Существует: установлены плановые задания для каждого склада, контролируется ежемесячно
Существует ли в организации разработанная методика калькуляции продажной цены	Да	Существует
Осуществляется ли контроль за правильностью применения продажных цен в организации	Да	Имеются документальные подтверждения (акты проверок), однако график отсутствует
Осуществляется ли сбор денежной выручки от торговых организаций инкассаторами банков	Нет	Надежная охрана денежной выручки не обеспечена
Осуществляется ли контроль путем сопоставления размера выручки и данных кассира-операциониста	Да	Проверка разницы между показателями счетчиков ККМ на начало и конец рабочего дня осуществляется
Осуществляется ли контроль за своевременностью и полнотой учета торговой выручки в бухгалтерии	Да	Имеются акты инвентаризации, расхождений нет
Отмечались ли случаи несвоевременной сдачи денежной выручки	Да	Подлежит проверке, поскольку некоторые заведующие складами привозят выручку самостоятельно в отчетные дни
Производят ли торговые склады оплату поставщику древесины из денежной выручки	Да	Письменных распоряжений нет, доверенностей нет
Кто осуществляет контроль за порядком эксплуатации ККМ в организации	Да	Имеются соответствующие отметки в книгах кассира-операциониста

FreeBusta is knowledge without borders!

Отсутствие процедур контроля или их недостаточное осуществление в учете денежной выручки при продаже дает основание аудитору для низкой оценки системы внутреннего контроля.

В соответствии с выделенными наиболее приоритетными направлениями цикла продаж (товары, их себестоимость и продажная цена; расчеты и оплата товаров покупателями) необходимо систематизировать объекты и аудиторские процедуры, что обеспечит единый стандартизированный подход к разработке плана аудиторской проверки. Перед составлением общей стратегии и плана аудитор должен провести предварительное тестирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Тесты для проверки в общем стандартизированном виде представлены в таблице 11.2.

Таблица 11.2 – Тест проверки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета продажи

Содержание вопроса или объект аудиторского анализа	Аудиторская процедура
Система внутреннего контроля торговой организации	
Контроль правил эксплуатации контрольно-кассовых машин (ККМ)	Осмотр, анализ технической документации на ККМ, анализ записей в книгах кассира-операциониста
Формы продажи товаров и способы их документирования и санкционирования	Собеседование, анкетирование персонала, анализ графиков документирования и внутренней распорядительной документации
Организация учета бланков строгой отчетности (счетов-фактур, накладных, кассовых лент ККМ, дисконтных карт)	Анализ журналов регистрации первичных документов и наблюдение правил их выписки в момент совершения операций
Порядок материальной ответственности в торговых залах и складах	Собеседование с персоналом и проверка договоров о материальной ответственности
Порядок ценообразования и полномочия лиц, его осуществляющих	Анкетирование персонала, анализ должностных инструкций, выборочное сопоставление продажных цен в накладных и «товарных ценниках» в местах продажи
Порядок и сроки представления товарной и кассовой отчетности	Собеседование, анализ графика документооборота, наблюдение за выполнением графика
Порядок возврата товаров ненадлежащего качества	Собеседование, анкетирование персонала, анализ внутренней распорядительной документации
Система бухгалтерского учета торговой организации	
Порядок оценки товаров	Анализ учетной политики и рабочего плана счетов

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 11.2

Содержание вопроса или объект аудиторского анализа	Аудиторская процедура
Порядок определения торговых наценок, относящихся к реализованным товарам	Анализ учетной политики и справок бухгалтерского оформления, и бухгалтерских расчетов
Порядок признания выручки от продажи товаров для целей финансового и налогового учета	Анализ учетной политики
Порядок учета товаров проданных в кредит, принятых на комиссию, возвращенных покупателями, других операций выходящих за рамки типовых операций, связанных с продажей товаров	Анализ учетной политики и рабочего плана счетов (типовых схем бухгалтерских корреспонденций счетов)
Порядок списания расходов на продажу	Анализ учетной политики и справок бухгалтерского оформления, и бухгалтерских расчетов
Сроки и порядок сверки данных аналитического и синтетического учета	Прослеживание записей в регистрах синтетического и аналитического учета по счетам 90, 41, 42

Результаты тестирования системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудитор оценивает на основе своего профессионального суждения. Оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета во взаимосвязи с аудиторскими рисками и существенностью позволяет аудитору определить основные направления (общая стратегия), объем и перечень процедур (план аудита) с учетом специфики хозяйственной деятельности торговой организации.

В самом общем виде стратегия аудиторской проверки должна включать процедуры, позволяющие проверить:

– наличие документов, подтверждающих право на передачу права собственности на товары;

– формирование продажных цен на товары;

– расчет торговой наценки, относящейся к реализованным товарам;

– правильность применения налоговых ставок по НДС и отражения соответствующих операций в учете;

– правильность списания расходов на продажу;

– формирование себестоимости проданных товаров;

FreeBusta is knowledge without borders!

– организацию синтетического и аналитического учета по счету 90;

– полноту и соблюдение принципа временной определенности отражения доходов и расходов по продаже товаров;

– показатели «Выручка», «Себестоимость продаж» отчета о прибылях и убытках.

План проверки учета продажи товаров, работ, услуг представлена в таблице 11.3.

Таблица 11.3 – План аудита розничной продажи

Аудиторские процедуры	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
Контроль наличия и правильности оформления ценников на реализуемые товары			
Проверка соблюдения законодательства при расчетах с покупателями с применением контрольно-кассовых машин			
Анализ учетной политики в части способа оценки и учета товаров			
Аудит оформления первичных документов			
Проверка правильности отражения в учете операций по реализации товаров в розницу, поступления выручки от продажи			
Контроль правильности расчета налогов, исчисляемых с выручки от продажи товаров (НДС, акцизы)			
Проверка правильности отражения в учете расчетов с покупателями с помощью пластиковых карт, дисконтных карт			
Проверка правильности учета операций с тарой			
Контроль операций по продаже товаров в кредит			
Аудит тождественности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и бухгалтерского учета			
Подготовка информации руководству аудируемого лица			
Обсуждение аудиторского заключения			
Оформление аудиторского заключения			

FreeBusta is knowledge without borders!

Представленный в таблице 11.4 перечень аудиторских процедур обеспечит получение необходимых аудиторских доказательств для подтверждения критериев существования, возникновения, прав и обязательств, полноты, оценки и точности, представления и раскрытия информации о цикле продаж.

Таблица 11.4 – Цикл продажи и стандартизированные аудиторские процедуры

Направление аудита и объекты аудита	Цель процедуры	Аудиторские процедуры
Документальное оформление продажи и оплаты товаров	Подтвердить критерий права и обязательств – наличие документов, обосновывающих права передачи товаров покупателю и правильность их оформления	Аудиторская оценка документов по форме и по существу; правовая экспертиза договоров купли- продажи; формальный и арифметический контроль расчетно-платежных и кассовых документов
Товары, их себестоимость и продажная цена	Подтвердить критерий возникновения и оценки – факт передачи товаров покупателям как зарегистрированной в учете операции на основе первичных документов	Направленное тестирование кредитовых записей по счетам 41, 42, 44 (с целью выявить занижение) и дебетовых записей по счету 90-2 (с целью выявить завышение)
Реализованные торговые наценки	Подтвердить критерий полноты, оценки и точности – расчета среднего процента торговых наценок или определения разницы в ценах, или потоварного учета реализованных торговых наценок	Арифметический контроль расчетов, инвентаризация сальдо по счету 42, контроль показателей, применяемых при расчете среднего процента торговых наценок
Расходы на продажу	Подтвердить критерий полноты и точности – расчета распределения расходов на продажу и правильности их списания	Сопоставление дебетовых и кредитовых записей по счету 44, арифметический контроль расчета расходов, относящихся к проданным товарам, контроль показателей, применяемых при расчете среднего процента расходов
Расчеты и оплата товаров покупателями	Подтвердить критерий существования и возникновения - факта оплаты или обязательств по оплате товаров покупателями и их своевременную регистрацию в учете	Направленное тестирование кредитовых записей по счетам 90-1, 68 (с целью выявления занижения) и дебетовых записей по счетам 50, 62 (с целью выявления завышения)
Выручка и себестоимость проданных товаров	Подтвердить критерий полноты и раскрытия - обороты синтетического и аналитического учета по счету 90	Арифметический контроль соответствия показателей отчета о финансовых результатах данным синтетического и аналитического учета по счету 90

FreeBusta is knowledge without borders!

11.3 Методика проверки продажи товаров в розницу

При проведении аудита продаж в розничной торговле необходимо уделить внимание следующим аспектам.

1. Проверка наличия и правильности оформления ценников на реализуемые товары. В соответствии со ст. 492 Гражданского кодекса РФ «по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью». Этот договор считается заключенным между торговой организацией и покупателем с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара. При этом публичным договором между продавцом и покупателем в организациях розничной торговли являются ценники.

2. Контроль правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении расчетов с покупателями. Магазины розничной торговли обязаны использовать для расчетов с потребителями контрольно-кассовые аппараты, которые должны быть зарегистрированы в налоговом органе. Подтверждением регистрации служит карточка регистрации контрольно-кассовой машины, которая должна храниться в организации в течение всего времени эксплуатации такого оборудования.

3. Аудит правильности отражения фактов хозяйственной жизни продажи товаров в розницу на соответствие учетной политике и действующему законодательству. Торговая организация может отражать в учете товары по покупным или продажным ценам, при этом схема аудита розничных продаж будет отличаться (таблица 11.5).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 11.5 – Схема аудита фактов хозяйственной жизни по продаже товаров в розницу (при применении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета)

Наименование факта хозяйственной жизни	Корреспонденция		Документальное отражение факта хозяйственной жизни	Цели и процедуры аудита
	Дебет	Кредит		
Первый вариант: если товары оцениваются по покупным ценам				
Признание дохода от продажи	50	90-1	Книга кассира- операциониста, показания контрольно- кассовой ленты, кассовая книга, товарный отчет, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность определения выручки от розничной продажи
Начисление НДС из выручки от продажи	90-3	68		Проверить правильность исчисления и своевременность перечисления в бюджет НДС
Признание в качестве расхода покупной стоимости реализованных товаров	90-2	41-2	Счета-фактуры, накладные, товарный отчет, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность и своевременность списания реализованных в розницу товаров с учетом применяемого способа оценки товаров
Признание в качестве расхода отчетного периода расходов на продажу	90-2	44	Расчетные ведомости на заработную плату, амортизационные ведомости, счета-фактуры, накладные, справки, ведомость по учету издержек обращения, журнал-ордер, Главная книга	Проверить обоснованность списанных расходов на продажу, а также правильность отражения в учете
Второй вариант: если товары учитываются по продажным ценам				
Признание дохода от продажи	50	90-1	Книга кассира-операциониста, показания контрольно- кассовой ленты, кассовая книга, товарный отчет, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность определения выручки от розничной продажи
Начисление НДС из выручки от продажи	90-3	68		Проверить правильность исчисления и своевременность перечисления в бюджет НДС

FreeBusta is knowledge without borders!

Продолжение таблицы 11.5

Наименование факта хозяйственной жизни	Корреспонденция		Документальное отражение факта хозяйственной жизни	Цели и процедуры аудита
	Дебет	Кредит		
Признание в качестве расхода продажной стоимости реализованных товаров	90-2	41-2	Счета-фактуры, накладные, расчет продажной цены, справки-расчеты, товарный отчет, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность и своевременность списания реализованных в розницу товаров с учетом применяемого способа оценки товаров
Корректировка стоимости проданных товаров до значения покупной стоимости - списание реализованной торговой наценки (методом «красное сторно»)	90-2	42	Расчет реализованной торговой наценки, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность расчета реализованной торговой наценки (реализованного наложения), а также правильность отражения в учете
Признание в качестве расхода отчетного периода расходов на продажу	90-2	44	Расчетные ведомости на заработную плату, амортизационные ведомости, счета-фактуры, накладные, справки, ведомость по учету издержек обращения, журнал-ордер, Главная книга	Проверить обоснованность списанных расходов на продажу, а также правильность отражения в учете

4. Одним из важных моментов аудиторской проверки розничных продаж является контроль за правильностью отражения в учете операций по расчетам с покупателями с помощью пластиковых карт. В настоящее время наиболее популярны расчеты кредитными картами различных платежных систем. В таком случае продажа товаров оформляется выпиской слипов (товарных чеков), которые прокатываются в специальных устройствах и дополняют показания контрольно-кассовых машин. Торговая организация составляет реестр слипов в двух экземплярах, первый из которых передается инкассатору, а второй с распиской инкассатора остается в организации.

В целях аудита операций по расчетам с помощью платежных карт может применяться следующая схема (таблица 11.6).

FreeBusta is knowledge without borders!

Таблица 11.6 – Схема аудита фактов хозяйственной жизни по расчетам с помощью платежных карт (при применении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета)

Наименование фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция		Документальное отражение фактов хозяйственной жизни	Цели и процедуры аудита
	Дебет	Кредит		
Признание дохода от продажи	57	90-1	Реестр слипов, расписка инкассатора, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность определения выручки от розничной продажи с применением платежных карт
Зачисление денежных средств на расчетный счет	51	57		Проверить правильность и своевременность зачисления денежных средств на расчетный счет
Отражение торговой уступки эквайреру за осуществление расчетов с использованием платежных карт при продаже товаров	44	57		Проверить правильность отражения суммы торговой уступки за услуги по расчетам с применением платежных карт

5. В последнее время организации розничной торговли при расчетах с покупателями все чаще используют дисконтные карты, предоставляющие право их владельцу на получение определенной скидки при покупке. При проверке таких операций, во-первых, необходимо убедиться, что скидки, предоставляемые торговым предприятием, одинаковы для всех клиентов и не превышают 20 % цен, применяемых организацией по идентичным товарам в течение непродолжительного периода времени в соответствии с требованиями ст. 40 Налогового кодекса РФ. Если скидки превысили 20 %, то организации необходимо подготовить документы, удостоверяющие наличие одного из следующих условий продажи в соответствии с п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ:

– сезонные или иные колебания потребительского спроса на товары;

– истечение (приближение даты истечения) срока годности или реализации товара;

– маркетинговая политика (продвижение на рынок новых товаров, не имеющих аналогов, или продвижение товаров на новый рынок);

FreeBusta is knowledge without borders!

– реализация опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Кроме того, использование дисконтных карт отражается в бухгалтерском учете только в том случае, когда организация ведет учет товаров по продажным ценам. В этом случае скидка, предоставляемая по дисконтным картам, учитывается на счете 42 «Торговая наценка». В ходе аудита подобных операций может применяться следующая схема (таблица 11.7).

Таблица 11.7 – Схема аудита фактов хозяйственной жизни с дисконтными картами (при применении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета)

Наименование фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция		Документальное отражение фактов хозяйственной жизни	Цели и процедуры аудита
	Дебет	Кредит		
Признание дохода от продажи	50	90-1	Книга кассира- операциониста, показания контрольно- кассовой ленты, кассовая книга, товарный отчет, Главная книга	Проверить правильность определения выручки от розничной продажи
Начисление НДС с выручки от продажи	90-3	68		Проверить правильность исчисления и своевременность перечисления в бюджет НДС
Списание суммы скидки по дисконтной карте (методом «красное сторно»)	41-2	42		Проверить правильность списания суммы скидки по проданным товарам
Признание в качестве расхода продажной стоимости реализованных товаров за минусом скидки	90-2	41-2	Счета-фактуры, накладные, расчет продажной цены, справки-расчеты, товарный отчет, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность и своевременность списания реализованных в розницу товаров с учетом применяемого способа оценки товаров
Сторнируется торговая наценка на реализованные товары	90-2	42	Расчет реализованной торговой наценки, журнал-ордер, Главная книга	Проверить правильность расчета реализованной торговой наценки (реализованного наложения), а также правильность отражения в учете

В том случае, если учет товаров ведется по покупной стоимости, то в учете скидки по дисконтным картам не отражаются, а уменьшается сумма полученного от розничной продажи дохода.

6. При аудите розничной продажи необходимо обратить внимание на порядок ведения учета операций с тарой, поскольку в

FreeBusta is knowledge without borders!

розничной торговле существует особенность, связанная с использованием стеклянной тары (банок, бутылок и т.п.). Такая тара отражается вместе со стоимостью товара на счете 41 субсчет 2 «Товары в розничной торговле». Таким образом, стоимость тары, проданной вместе с товаром, включается в розничный товарооборот.

Аудит розничной продажи направлен на получение необходимых доказательств для подтверждения достоверности отражения в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности фактов хозяйственной жизни, осуществляемых организациями розничной торговли, при реализации товаров населению.

Типичные ошибки, выявляемые в процессе продажи продукции (работ, услуг)

– учет готовой продукции не соответствует методам учета, указанным в учетной политике;

– отражение на балансе клиента продукции, выработанной из давальческого сырья;

– неполное отражение в учете выпущенной продукции, отгруженной, реализованной;

– отсутствие проведения инвентаризации готовой продукции и товаров в местах реализации;

– завышение полной себестоимости, неточности в расчете при списании калькуляционных разниц;

– неправильное списание расходов на продажу на оплаченную и неоплаченную части (завышение данных расходов уменьшает прибыль, что ведет к занижению налога на прибыль организаций);

– неправильное закрытие счета 90 «Продажи»;

– отсутствие ведения книг продаж и книг регистрации счетов-фактур для налогового контроля.

FreeBusta is knowledge
without borders!

11.4 Методика проверки продажи товаров оптом

Отгрузка товаров торговой организации ведется на основании договоров или разовых заказов. При отгрузке товаров покупателям по железной дороге или водным путем груз сдается по накладной, заполняемой грузоотправителем. Она сопровождает груз на всем пути следования и выдается в пункте назначения получателю вместе с грузом. Ответственность за сохранность принятых к перевозке товаров полностью несет грузоперевозчик. В таблице 11.9 представлены аналитические процедуры, которые необходимо использовать для проверки учета и документального оформления товаров на оптовых организациях.

Таблица 11.9 – Аудиторские процедуры проверки учета и документального оформления реализации в оптовых организациях

Содержание процедуры	Источники информации	Приемы проверки
Проверка наличия необходимых документов, подтверждающих реализацию товаров	Товарно-кассовые отчеты, книги кассира-операциониста, кассовая книга оптового предприятия	Инспектирование
Проверка правильности калькулирования продажных цен	Подшивка калькуляции на реализованные товары	Пересчет, инспектирование
Проверка полноты и своевременности сдачи денежной выручки материально ответственными лицами	Товарно-кассовые отчеты складов, приходные кассовые ордера, препроводительные ведомости к сумке с денежной выручкой, выписки банка	Инспектирование, подтверждение
Проверка полноты и своевременности бухгалтерского учета денежной выручки бухгалтерией организации	Товарно-кассовые отчеты складов, кассовая книга, отчеты кассира	Инспектирование
Проверка правильности ведения расчетов с предприятиями	Акты проведения контрольных покупок, наличие рекламаций розничных предприятий	Инспектирование, наблюдение
Проверка соблюдения торговыми предприятиями правил эксплуатации ККМ	Типовые правила эксплуатации ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением, паспорта ККМ, книги кассиров-операционистов, чеки ККМ	Наблюдение
Проверка правильности и полноты отражения выручки на счетах бухгалтерского учета и проверка корреспонденции счетов	Сч. 50 «Касса», сч. 90 «Продажи», сч. 41 «Товары»	Инспектирование

FreeBusta is knowledge without borders!

При проверке полноты оприходования товаров устанавливают правильность оформления первичных документов, на основании которых принимаются на склад товары, основными из которых являются: товарно-транспортная накладная, счета-фактуры, а при приемке груза от железной дороги – грузовые квитанции. В накладных, по которым получены товары непосредственно на складе поставщика, должны быть заполнены следующие реквизиты: наименование поставщика, наименование товара, количество и цена товара, стоимость товара, должности и подписи лиц, отпустивших и получивших товар (с расшифровкой фамилии), печать организации-поставщика.

Также необходимо проверить порядок выдачи доверенностей, которые выдаются уполномоченному лицу для получения товара со склада поставщика.

В случае необходимости к накладным должен быть приложен сертификат качества. Предприятия, которые осуществляют торговую деятельность и приобретают товары для перепродажи, могут самостоятельно провести их сертификацию

Товары должны приходоваться по весу-нетто, за вычетом безвозмездных отходов (нормы отходов должны указываться в документах поставщика).

В случае если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товара, а при приемке на склад поступивших товаров обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, НДС должен быть начислен на оприходованный товар и на недостачу в пределах норм естественной убыли. Аналогично должны быть списаны и транспортно-заготовительные расходы. Далее необходимо проверить акты выставленных претензий поставщику. Оприходовать недопоставленный товар и начислить НДС на эту стоимость товара можно только после его поступления на склад.

Проверка производится по первичным документам, а в случае необходимости производится встречная проверка на предприятии, отгрузившем товар. Документы, которые вызывают сомнение, нужно еще раз тщательно проверить. При наличии каких-либо ошибок следует подразделить их на формальные и арифметические, а также оценить степень допущенной ошибки.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Одним из важнейших участков аудита товарных операций является проверка правильности формирования первоначальной стоимости товаров в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Фактическая себестоимость товаров, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме оговоренных случаев.

При проведении проверки очень важно сличить условия учета затрат на транспортировку товаров, закрепленные в учетной политике, с фактическим учетом и распределением транспортных расходов.

Аудиторские доказательства наличия подтверждающих документов по приобретению товаров собираются путем проверки: приходных документов товарно-кассовых отчетов, оформленных материально ответственными лицами; документов, полученных от обслуживающего банка и поставщиков, письменных подтверждений и устного опроса материально ответственных лиц, коммерческого директора и главного бухгалтера.

Организация работы сбора аудиторских доказательств по этой процедуре заключается в следующем: просматриваются приходные документы выбранных товарно-кассовых отчетов, выписывается наименование поставщика товаров; далее просматривается папка с договорами, закупочными актами, соглашениями о сделках, письмами-заявками и телеграммами на поставку товаров. Затем проверяется наличие счетов-фактур поставщиков по каждой конкретной поставке и отражается в рабочем документе, представленном в таблице 11.10.

Таблица 11.10 – Проверка наличия подтверждающих документов на поступление товара

№	Наименование поставщика	Приходный документ, №, дата	Договор (соглашение), №, дата	Счет-фактура, №, дата	Причина отсутствия необходимых документов

Методика сбора аудиторских доказательств достоверности корреспонденции счетов заключается в прослеживании правильности отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с поступлением товара, и их соответствие

FreeBusta is knowledge without borders!

методическим рекомендациям по учету и оформлению операций по приемке, хранению и отпуску товаров в отпуске товаров в организациях торговли и Плану счетов бухгалтерского учета.

Товар, принятый на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по покупной стоимости, товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Проверка наличия у оптовой организации дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе и просроченной, осуществляется с использованием таких приемов, как запрос и подтверждение. Запрос осуществляется в виде официального письменного запроса, адресованного третьим лицам.

Аудитору необходимо обратить внимание на наличие у организации просроченной дебиторской задолженности (таблица 11.11). Ее наличие значительно снижает эффективность использования оборотных активов оптовой организации.

Таблица 11.11 – Проверка наличия дебиторской задолженности, списанной как безнадежные долги

№ п/п	Наименование поставщика	Дата возникновения задолженности	Сумма задолженности, руб.	Дата списания задолженности	Обоснование списания задолженности

Предъявляемые к уплате суммы НДС отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Дебетовое сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на любую отчетную дату характеризует сумму НДС, относящуюся к приобретенным, но еще не оплаченным материальным ценностям. Эту сумму выделяют по соответствующей статье во втором разделе актива бухгалтерского баланса. НДС по приобретенным материальным ценностям подлежит возмещению из бюджета только тогда, когда выполнены следующие законодательные условия:

– НДС выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах;

FreeBusta is knowledge without borders!

– материальные ценности фактически оприходованы;

– материальные ценности будут использоваться для операций, облагаемых НДС.

Эту проверку можно осуществить с использованием рабочего документа, представленного в таблице 11.12. Аудиторские доказательства собраны методом инспектирования и пересчета.

Таблица 11.12 – Расчет правильности предъявления поставщиками товаров НДС

№ п/п	Наименование поставщика	№ и дата счета-фактуры	Сумма по счету поставщика	НДС поставщика	НДС после пересчета	Отклонения	Примечание

Следующим этапом аудиторской проверки является проверка продажи товаров. В соответствии с п. 1 ст. 454 Гражданского кодекса РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 ГК РФ).

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой (п. 1 ст. 567 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату (п. 1 ст. 785 ГК РФ).

FreeBusta is knowledge without borders!

На товары оптовый поставщик выписывает сопроводительные документы (счет-фактуру, товарно-транспортную накладную) и другие документы, подтверждающие ассортимент товаров, количество и качество отгруженных товаров. При доставке товаров железнодорожным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает железнодорожная накладная.

При определении фактической выручки от продажи товаров аудитор производит проверку в следующем порядке:

1) сверяет данные по статье «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)» отчета о финансовых результатах с данными по Главной книге по кредиту счету 90 «Продажи». Общая сумма расхождения должна составлять сумму двух налогов – НДС и акцизов. В случаях несоответствия сумм аудитор обязан выявить причину несоответствия и отразить это в рабочей документации;

2) сверяет данные по Главной книге с регистрами бухгалтерского учета по кредиту счету 90.

После проведения сверки отчетных данных и данных, отраженных в учетных регистрах, аудитор приступает к проверке правильности оформления фактов хозяйственной жизни по оплате и отгрузке товаров. Одним из основных видов проверки является сличение сумм, отраженных по кредиту счета 90 «Продажи» в расчетных документах, предъявленных заказчику, и сумм, отраженных в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При проверке аудитору необходимо учитывать и правила отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, и требования налогового законодательства. При этом надо помнить, что в торговых организациях выручкой, полученной от торговой деятельности, считается валовая прибыль, то есть разница между ценой продажи и ценой покупки товаров без учета НДС и акцизов.

Последовательность проверки правильности начисления и уплаты НДС оптовой организацией может быть следующей:

1) проверка правильности оформления налоговой декларации и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) проверка правильности составления налогового расчета, включающая арифметический пересчет итоговых сумм налога, установление обоснованности применения ставок НДС, своевременности представления расчетов в налоговые органы. Аудитор

FreeBusta is knowledge
without borders!

пересчитывает помесячно три вида сумм: НДС к вычету по поступившим и оплаченным товарам; НДС, начисленный от объема реализации товаров; НДС с полученных авансов;

3) контроль за наличием искажений в отчетной информации.

Проверка расчетов по НДС производится по данным бухгалтерского учета и отчетности с использованием необходимых первичных документов, счетов-фактур, книги продаж и книги покупок.

Тщательной проверке подвергается обоснованность применяемых льгот по НДС на отдельные товары, а также своевременность перечисления сумм налога в бюджет и уплаты авансовых платежей.

Введенные книги продаж и книги покупок, а также счета-фактуры для учета НДС значительно облегчают процесс проверки правильности заполнения декларации по НДС. Счет-фактура составляется в течение пяти дней со дня отгрузки товара и не зависит от принятой в организации учетной политики. Регистрация счетов-фактур в книге покупок и книге продаж производится в целях определения суммы налога. В случае частичной оплаты за полученные товары регистрация выставленных счетов-фактур в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры и пометкой у каждой суммы «частичная оплата».

В книге продаж данные счетов-фактур накапливаются в течение отчетного периода по НДС (в течение месяца или квартала), после чего суммируются и выводятся итоговые показатели книги продаж за отчетный период. Общий итог книги продаж должен равняться сумме, отраженной в декларации.

11.5 Методика проверки расходов на продажу

При проверке коммерческих расходов (расходов на продажу) аудитору необходимо учитывать, что их состав и порядок списания определен ПБУ 10/99 «Расходы организации», в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей отчетности и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Организации могут включать в себестоимость проданных товаров

FreeBusta is knowledge
without borders!

коммерческие расходы полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Аудитору необходимо сопоставить статью «Коммерческие расходы» в отчете финансовых результатах с Главной книгой и данными аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу».

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы: на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на командировочные расходы; на представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

В налоговом учете расходы на рекламу, командировочные и представительские расходы нормируются. В бухгалтерском учете эти виды расходов можно учитывать полностью.

Аудитор проверяет расходы, связанные с продажей товаров, на счете 44 «Расходы на продажу». Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Аудитору необходимо сопоставить коммерческие расходы по смете с фактическими суммами, при этом можно использовать факторный анализ, который позволяет определить влияние различных факторов на изменение коммерческих расходов.

Оплату погрузочно-разгрузочных работ контролируют по следующим направлениям: проверяют законность оплаты погрузочно-разгрузочных работ ручным способом при наличии средств механизации; изучают обоснованность оплаты работ по погрузке и разгрузке товаров в соответствии с тарифными ставками.

Для проверки правильности распределения транспортных расходов между остатком товаров и реализованными товарами необходимо использовать бухгалтерскую справку (таблица 11.13).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Таблица 11.13 – Бухгалтерская справка «Расчет издержек обращения на остаток товара

Транспортные расходы, руб.			Товары по учетным ценам, руб.			Средний процент издержек обращения, %	Сумма транспортных расходов на остаток товара, руб.
Остаток на начало месяца	За отчетный месяц	Итого	Реализовано за месяц	Остаток товара на конец месяца	Итого		

Вопросы для самопроверки

1 По каким регистрам бухгалтерского учета можно проверить правильность оценки готовой продукции, списанной на реализацию?

2 Как проверить правильность выведения финансовых результатов от продажи продукции, товаров, работ, услуг?

3 Как проверить достоверность расходов на продажу продукции, товаров, работ, услуг?

4 Как проверить соответствие информации по продажи в учетных регистрах и формах бухгалтерской (финансовой) отчетности?

5 Как проверить правильность начисления налогов из денежной выручки и прибыли?

Темы рефератов

1. Обзор нормативной литературы по учету процесса продажи продукции, товара, работ и услуг

2. Информационная база для проведения проверки правильности учета продажи продукции и товаров.

3. Влияние метода учета выручки на финансовые результаты от продажи продукции, товара, работ и услуг

FreeBusta is knowledge without borders!

12 АУДИТ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

12.1 Цель и задачи аудита учета финансовых результатов и их использования

Целью аудита финансовых результатов является определение соответствия применяемой экономическим субъектом методики учета фактов хозяйственной жизни по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим на территории Российской Федерации. На основе этого формируется мнение о достоверности финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности по финансовым результатам во всех существенных аспектах.

Для достижения данной цели следует решить ряд задач, а именно:

– подтвердить соответствие оформленных организацией бухгалтерских записей действующему законодательству;

– оценить соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

– проверить полноту и своевременность отражения, а также документального оформления фактов хозяйственной жизни по формированию финансового результата деятельности организации;

– установить правильность определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг;

– проанализировать правильность учета прочих доходов и расходов, правомерность и обоснованность распределения чистой прибыли.

FreeBusta is knowledge without borders!

12.2 Информационная база аудита учета финансовых результатов и их использования

В процессе аудиторской проверки фактов хозяйственной жизни, связанных с формированием финансовых результатов и распределением прибыли, следует руководствоваться следующими нормативно-правовыми документами:

– Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

– Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99;

– Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99;

– Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Таблица 12.1 – Документы, подтверждающие правомерность отражения различных видов прочих доходов и расходов

Наименование видов прочих доходов и расходов	Наименование первичного документа
Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей	Приказ руководителя организации, определяющий перечень консервируемых объектов, причины консервации, состав и размеры затрат, источники финансирования; сметы затрат на содержание законсервированных мощностей; первичные документы по оформлению расходов (ведомости начисленной заработной платы, платежные поручения, акты приема-передачи)
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий, хищений и других чрезвычайных событий	Акты, удостоверяющие такое событие и подписанные руководителем организации, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и пр.); расчет бухгалтерии (смета) понесенных убытков; заключение эксперта о возможности восстановления испорченного имущества; решение суда об установлении виновного лица и присуждении ему выплаты убытков; платежные поручения на суммы возмещения убытков
Затраты по аннулированным производственным заказам, не давшим результата	Договор купли-продажи, поставки продукции; счета, платежные поручения; накладные, акты сдачи-приемки выполненных работ; соглашения, протоколы о расторжении договора
Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	Договор купли-продажи; договор поставки продукции; банковские документы, подтверждающие перечисление денежных средств поставщику; счета-фактуры, накладные на отгруженную продукцию

FreeBusta is knowledge without borders!

Обоснованность создания резерва сомнительных долгов	Договоры купли-продажи, поставки продукции; накладные на отгрузку продукции; акты сдачи-приемки выполненных работ; акт инвентаризации дебиторской задолженности, акт сверки расчетов между дебитором и кредитором; решение арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом; выписка из Российского государственного реестра юридических лиц о ликвидации предприятия-дебитора; решение суда об отказе в иске к дебитору
Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов	Решение суда; платежное поручение

Анализируются учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения, накладные (акты выполненных работ), отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции), выписки банков по рублевым и валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, платежные поручения, авизо), учетные регистры по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих доходов», 99 «Прибыли и убытки», Главная книга, отчет о финансовых результатах, планово-экономическая документация, решения собственника о покрытии убытков, внутренние распорядительные документы, документы и расчеты в части организации договорных отношений.

12.3 Проверка правильности расчета и отражения на счетах прибыли

На данном этапе аудита финансовых результатов и распределения прибыли аудитору следует проверить заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90, а также определение финансового результата от обычных видов деятельности, то есть перенесено ли сальдо по счету 90 на счет 99.

Необходимо уделить внимание проверке реформации годового баланса. Для этих целей следует использовать счета 90, 91 и 99. Поскольку реформация баланса заключается в закрытии счетов 90 и 91, следует проверить, произведены ли заключительные бухгалтерские записи по итогам года:

FreeBusta is knowledge without borders!

Дебет 91, субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», Кредит 99,

Дебет 99, Кредит 91, субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Затем проверяется закрытие счета 99. Сальдо счета 99, равное чистой прибыли (или убытку) текущего года, должно быть перенесено на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Далее аудитору следует проверить правильность формирования конечного финансового результата на всех его этапах и соответствие данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, и в том числе отчета о финансовых результатах, данным синтетического учета. Несоответствие данных отчетности данным учетных регистров бухгалтерского учета свидетельствует о нарушении порядка формирования финансового результата и его использования.

Далее необходимо произвести оценку правильности формирования данных Главной книги для выявления возможных ошибок и нетипичных бухгалтерских записей. Так, наиболее распространенной ошибкой является отражение организациями средств по договорам на выполнение государственных заказов и целевых программ в составе средств целевого финансирования либо доходов будущих периодов, в то время как данные средства являются выручкой за отгруженные товары, выполненные работы или оказанные услуги.

Формирование финансового результата деятельности экономического субъекта приводится в отчете о финансовых результатах.

Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в Бухгалтерском балансе и регистре бухгалтерского учета (Главная книга), производится путем сопоставления этих показателей, содержащихся в бухгалтерском балансе, с остатками и оборотами по счетам 99 и 84 Главной книги. В тех случаях, когда показатели, содержащиеся в формах отчетности, не могут быть проверены по данным Главной книги, аудитором используются соответствующие регистры аналитического учета.

Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в Главной книге, и

FreeBusta is knowledge
without borders!

соответствующего регистра синтетического учета осуществляется путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам Главной книги (счета 99 и 84) с аналогичными показателями регистра синтетического учета. Производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета (в ведомости или карточке аналитического учета к соответствующему синтетическому счету).

12.4 Проверка правильности списания убытков прошлых лет

Согласно п. 2 ст. 283 НК РФ налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Сумма полученного в предыдущем налоговом периоде убытка может быть перенесена на текущий налоговый период. Убыток, не перенесенный на ближайший год, налогоплательщик вправе перенести целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

Согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 в бухгалтерском учете организации подлежит отражению сумма налога на прибыль организаций, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и именуемая условным расходом (условным доходом) по этому налогу.

Если по итогам года по данным бухгалтерского учета был получен убыток, необходимо отразить условный доход по налогу на прибыль (сумма убытка х 20 %): Дебет 68 Кредит 99.

Если организация предполагает использовать право, установленное п. 1 ст. 283 НК РФ, предусматривающее перенос на будущее полученного для целей налогообложения прибыли убытка, то в бухгалтерском учете организации признается отложенный налоговый актив в сумме условного дохода по налогу на прибыль, который отражается: Дебет 09 Кредит 68.

Погашение указанного отложенного налогового актива должно производиться в последующие налоговые периоды по мере признания в целях налогообложения прибыли суммы убытка.

FreeBusta is knowledge
without borders!

В случае получения убытка аудитор проверяет наличие решения о том за счет, каких средств он покрыт, принятого собственниками (учредителями) организации.

Убыток может быть погашен за счет:

– целевых взносов акционеров (участников) организации;

– средств резервного капитала;

– средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

Если общим собранием принято решение об уменьшении уставного капитала до величины стоимости чистых активов, убыток может быть списан с баланса. При этом в учете должна быть сделана следующая запись: дебет счета 80 кредит счета 84.

При проверке погашения убытков аудитор должен с помощью процедуры инспектирования убедиться и документально подтвердить наличие убытков, а также определить их принадлежность к предшествующим годам.

12.5 Проверка правильности отражения налогов и сборов, относимых на прибыль до и после налогообложения

В целях налогообложения прибыли к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке (за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ).

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся:

– начисленные налоги;

– начисленные сборы;

– начисленные таможенные пошлины.

Исключение составляют начисленные налоги, сборы и пошлины, указанные в ст. 270 Налогового кодекса РФ.

При применении указанной статьи расходов необходимо учитывать следующие основные положения:

FreeBusta is knowledge without borders!

а) согласно ст. 270 Налогового кодекса РФ в состав расходов не включаются следующие налоги:

– в виде суммы налога на прибыль организаций и суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

– в виде сумм налогов (НДС, акцизы), предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ;

– в виде расходов по приобретению или созданию амортизируемого имущества в случае, если такие налоги и таможенные платежи формируют первоначальную стоимость объекта;

б) В состав расходов включаются платежи по таким налогам, как:

– земельный налог,

– плата за воду,

– транспортный налог,

– налог на имущество,

– отчисления во внебюджетные фонды.

Характерной особенностью данных налогов является их «производственная» направленность, связь с хозяйственной деятельностью организации.

Учитывать в составе расходов налоги и иные обязательные платежи можно только в случае, если организация является надлежащим плательщиком этих налогов.

Например, у организации документы по землеотводу находятся в стадии оформления, однако оно все же уплачивает налог на землю. В этом случае необходимо учитывать, что в соответствии со ст. 388 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В состав прочих расходов для целей налогообложения прибыли включаются налоги независимо от их отражения в бухгалтерском учете (независимо от того, отнесено ли начисление налогов на себестоимость или на счета учета прочих доходов и расходов).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Статья «Текущий налог на прибыль» характеризует сумму налога на прибыль, начисленную к уплате в бюджет на отчетный период в соответствии с требованиями налогового законодательства. Она показывается в круглых скобках.

Сумма налога на прибыль организаций, исчисленная по данным бухгалтерского учета, представляет лишь условный расход (условный доход). Он исчисляется по данным о величине прибыли, исчисленной по данным бухгалтерского учета за отчетный период, и ставки налога на прибыль. Этот условный расход (условный доход) представляет сумму, учтенную на счете 99 «Прибыли и убытки».

Сумма текущего налога на прибыль организаций исчисляется по нормам налогового законодательства. Его расчет производится следующим образом:

$$НП = УР + ПНО – ПНА + ОНА – ОНО, \quad (12.1)$$

где НП – текущий расход (текущий доход) по налогу на прибыль организаций;

УР – условный расход по налогу на прибыль организаций (условный доход);

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО –- отложенное налоговое обязательство.

Строка «Чистая прибыль отчетного периода» исчисляется как алгебраическая сумма прибыли (убытка) до налогообложения, отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств за минусом текущего налога на прибыль организаций.

$$ЧП = П(У)ДН + ОНА – ОНО – ТНП, \quad (12.2)$$

где П(У)ДН – прибыли (убытка) до налогообложения;

ТНП –текущего налога на прибыль.

FreeBusta is knowledge
without borders!

12.6 Проверка правильности учета прочих доходов и расходов

По строке «Прочие доходы» учитывают прочие доходы. Их перечень приведен в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

В строке «Прочие расходы» отражаются расходы, поименованные в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Показатель записывается в круглых скобках.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В составе прочих доходов в течение отчетного периода учитывают:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций,

– проценты и иные доходы по ценным бумагам;

– прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества;

– поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов;

– поступления от операций с тарой;

– проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации,

– проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– поступления, связанные с безвозмездным получением активов;

– поступления в возмещение причиненных организации убытков;

– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

– суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

– курсовые разницы; доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

– прочие доходы.

В составе прочих расходов в течение отчетного периода учитывают:

– расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

– остаточную стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическую себестоимость других активов, списываемых организацией;

– расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов;

– расходы по операциям с тарой;

– проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

– расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;

– расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации;

– возмещение причиненных организацией убытков;

– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

– отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы;

– расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

– расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями; прочие расходы.

Записи по всем субсчетам счета 91 в течение года производят накопительно. Ежемесячно сопоставляют обороты по кредиту счета 91 с оборотами по дебету этого счета, определяют сальдо прочих доходов и расходов и ежемесячно выявленное сальдо списывается,

если прибыль: Дебет 91-9 Кредит 99,

если убыток: Дебет 99, Кредит 91-9.

Синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

Заключительными записями декабря (при составлении годового отчета) закрываются все субсчета счета 91 на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»:

Дебет 91-1 Кредит 91-9;

Дебет 91-9 Креди-т 91-2.

По строке «Проценты к получению» необходимо показать сумму процентов, причитающихся организации:

– за пользование денежными средствами, которые она передала другой организации или физическому лицу;

– за пользование денежными средствами, которые находятся на счете организации в банке;

– по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, акциям, облигациям, векселям и пр.

Суммы таких доходов отражаются

Дебет51, 52, 55, 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

В строке «Проценты к уплате» записывают суммы процентов, которые организация должна в отчетном периоде уплатить по векселям, облигациям, полученным кредитам и займам. Такие суммы отражаются:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

FreeBusta is knowledge without borders!

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Показатель приводится в круглых скобках.

Строка «Доходы от участия в других организациях» показывает доходы от долевого участия в уставных капиталах других организациях. Дивиденды по акциям отражаются в бухгалтерском учете по мере объявления их размеров источником выплаты.

Дебет 76 субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

По строке «Прочие доходы» учитывают прочие доходы. Их перечень приведен в 9 ПБУ 9/99 «Доходы организации».

В строке «Прочие расходы» отражаются расходы, поименованные в 13 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Показатель записывается в круглых скобках.

12.7 Проверка правильности использования финансовых результатов и соответствия учредительным документам

Одним из этапов проверки финансовых результатов является аудит использования прибыли. Следует отметить, что данное направление аудита не достаточно исследовано как в научной, так и учебно-практической литературе. Можно выделить пять основных этапов проверки использования нераспределенной прибыли:

1) изучение действующей системы учета процесса формирования и использования нераспределенной прибыли, проверка обоснованности отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет;

2) проверка правильности формирования нераспределенной прибыли;

3) проверка обоснованности расходования нераспределенной прибыли;

4) анализ дивидендной политики и проверка соответствия ее действующему законодательству;

5) проверка правильности налогообложения операций с нераспределенной прибылью.

FreeBusta is knowledge without borders!

На первом этапе аудитор должен изучить действующую систему учета процесса формирования и использования нераспределенной прибыли, ознакомиться с первичными документами, положениями, протоколами собраний собственников, учредительными документами в части использования нераспределенной прибыли, утвержденными сметами. На данном этапе устанавливается правильность документирования и бухгалтерского учета данных хозяйственных операций, осуществляется проверка обоснованности отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет.

Аудитор должен получить доказательства того, что:

– начальный остаток по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не содержит искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность анализируемого периода;

– остаток по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на начало периода правильно перенесен из отчетности предыдущего периода;

– положения учетной политики в отношении формирования и использования нераспределенной прибыли применяются последовательно от периода к периоду, а произошедшие изменения отражены и раскрыты надлежащим образом.

На втором этапе аудитор осуществляет проверку правильности формирования нераспределенной прибыли.

Аудитору необходимо:

– проверить правильность отражения в учете фактов хозяйственной жизни по реформации бухгалтерского баланса с отражением нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

– убедиться в том, что в течение отчетного года финансовый результат организации (прибыль или убыток) отражался на счете 99 «Прибыли и убытки», а 31 декабря отчетного года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) была списана со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрено создание фондов специального назначения. Однако в соответствии с учредительными документами организация может их создавать. В учетной политике, в рабочем плане счетов закрепляется перечень

FreeBusta is knowledge
without borders!

субсчетов и аналитических счетов, открываемых к счету 84 для получения информации о направлениях использования прибыли.

На третьем этапе аудитор осуществляет проверку обоснованности расходования нераспределенной прибыли. Аудитору следует учитывать, что чистая прибыль организации может быть использована только при наличии соответствующего решения собственников.

Аудитор должен изучить применяемый в организации порядок распределения прибыли, остающейся в распределении после налогообложения, установить его соответствие порядку, закрепленному в учредительных документах и учетной политике организации. Распределение прибыли предполагает, прежде всего, начисление дивидендов (доходов) акционерам (участникам) организации, отчисления, связанные с созданием и пополнением резервных фондов и иных фондов, предусмотренных учредительными документами, покрытие убытков прошлых лет.

Данные факты хозяйственной жизни отражаются в учете по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму начисленных дивидендов учредителям, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленных дивидендов учредителям, являющимся работниками данной организации, 82 «Резервный капитал» – на сумму отчислений в резервные фонды, 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму списанного убытка, 80 «Уставный капитал» – на сумму его увеличения (уменьшения) до величины стоимости чистых активов.

Аудитор проверяет обоснованность сделанных записей путем анализа первичных документов, внутренних распорядительных документов, протоколов заседаний учредителей.

При проверке использования нераспределенной прибыли на текущие расходы аудитору необходимо установить:

– наличие решения собственников о предоставлении права финансировать определенный вид затрат на определенную сумму за счет чистой прибыли определенного года;

– наличие документально подтвержденной компетенции руководителя на расходование прибыли;

– наличие распоряжения руководителя;

FreeBusta is knowledge
without borders!

– наличие прибыли за соответствующие (предыдущие) периоды.

Аудитор может рекомендовать информацию о прибыли, направленную на финансирование вложений во внеоборотные активы, раскрыть в пояснениях, поскольку в соответствии с п. 24 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) пользователи отчетности вправе получать дополнительные данные, которые не содержатся в бухгалтерском балансе, но без которых затруднительно оценить реальные финансовые результаты деятельности организации.

При погашении убытка аудитор должен также проверить наличие решения собственников (учредителей) организации о том, за счет каких средств он должен быть покрыт.

Убыток может быть покрыт:

– за счет целевых взносов акционеров (участников) организации;

– средств резервного капитала;

– средств нераспределенной прибыли прошлых лет;

– за счет уменьшения уставного капитала.

Проверке подвергаются факты хозяйственной жизни по формированию и использованию средств резервных фондов, учитываемых на счете 82 «Резервный капитал». Аудитор исследует их виды и состав источников их создания, а также направления расходования. Необходимо установить правильность документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета данных операций. При этом необходимо учесть, что резервный капитал образуется за счет чистой прибыли, он имеет строго целевое назначение. В бухгалтерском балансе он отражается по соответствующей статье и включает резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. Таким образом, различные типы резервных фондов (резервный фонд, создаваемый организацией в обязательном порядке, и другие необязательные резервные фонды) должны отражаться в бухгалтерском балансе отдельно.

Для ряда экономических субъектов создание резервного капитала является требованием действующего законодательства. Так, в акционерных обществах закреплена обязанность формирования

FreeBusta is knowledge
without borders!

обязательного резервного фонда. В Федеральном законе «Об акционерных обществах» установлены требования к формированию резервного фонда: его минимальный размер должен составлять 5 % уставного капитала.

Обязательный резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств и не может быть использован на другие цели. Общества с ограниченной ответственностью не обязаны создавать резервный фонд. Однако в соответствии с учредительными документами создание резервного фонда может быть закреплено. Таким образом, общество с ограниченной ответственностью может создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом общества.

Аудитор проверяет правильность обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала на пассивном счете 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный фонд должны отражаться по кредиту счета, а использование фонда – по его дебету. Резервный фонд независимо от организационно-правовой формы экономического субъекта формируется за счет чистой прибыли. Направления использования резервного капитала (фонда) должны быть отражены в уставе организации.

Аудитор должен проверить осуществленные бухгалтером бухгалтерские записи по формированию и использованию резервного капитала. Использование средств резервного капитала может быть осуществлено по следующим направлениям:

– покрытие убытка за отчетный год;

– погашение облигаций и выкуп акций открытых акционерных обществ, если иных средств для этого недостаточно.

При направлении нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала аудитор должен убедиться в выполнении требования ст. 18 Федерального закона №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» в части того, что сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества. Необходимо путем арифметического пересчета проверить правильность расчета стоимости чистых активов организации, который осуществляется по данным бухгалтерской (фи-

FreeBusta is knowledge
without borders!

нансовой) отчетности. Следует отметить, что организации, использующие упрощенную систему налогообложения и планирующие в будущем возможность увеличения уставного капитала, а также выплату дивидендов, должны в обязательном порядке вести бухгалтерский учет.

Пунктом 3 ст. 102 ГК РФ установлена обязанность контроля величины стоимости чистых активов при принятии решений о выплате дивидендов. Акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды, если стоимость чистых активов меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

Информация о стоимости чистых активов раскрывается в промежуточной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности величина чистых активов отражается по строке 200 раздела «Справки» формы «Отчет об изменениях капитала». Этот отчет в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности обязаны представлять все организации, за исключением субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций.

Таким образом, чем лучше показатель «чистые активы», тем выше инвестиционная привлекательность организации, тем больше доверия со стороны кредиторов, акционеров, работников. И напротив, чем ниже значение показателя «чистые активы», тем выше риск банкротства организации. Поэтому руководство организации должно контролировать значение данного показателя, не допускать его падения до критического значения, установленного законодательством, изыскивать пути его повышения.

Значение показателя «чистые активы» – это своего рода индикатор благополучия или неудач организации, на основании которого собственник может оценивать действия менеджмента и принимать свои решения.

Одним из важнейших направлений распределения прибыли является выплата ее в качестве дивидендов учредителям. Большой удельный вес в использовании нераспределенной прибыли принадлежит дивидендам. Под дивидендами понимается та часть прибыли после налогообложения, которая распределяется между акционерами (участниками) коммерческой организации пропорционально их доле в уставном (складочном) капитале. Согласно дей-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ствующему законодательству дивиденды выплачиваются из чистой прибыли организации.

На следующем аудитору важно провести анализ используемой коммерческой организацией дивидендной политики, так как именно в ней определяются сроки, размер и порядок выплаты дивидендов. Под дивидендной политикой понимается «механизм формирования доли прибыли, выплачиваемой собственнику в соответствии с долей его вклада в общую сумму собственного капитала предприятия».

В ходе аудиторской проверки аудитор должен получить доказательства того, что положения дивидендной политики общества не противоречат Федеральному закону «Об акционерных обществах» («Об обществах с ограниченной ответственностью»), а также в полной мере конкретизируют обязательства общества по выплате (объявлению) дивидендов. Положения дивидендной политики могут быть включены в устав общества или оформлены в виде отдельного документа (положения, утвержденного общим собранием акционеров (участников)). Дивидендная политика акционерного общества разрабатывается на длительный период, который может ограничиваться стратегическими планами общества.

Для анализа дивидендных выплат могут использоваться следующие показатели:

– коэффициент дивидендного покрытия – отношение чистой прибыли на акцию к дивиденду;

– коэффициент дивидендного выхода – величина, обратная коэффициенту дивидендного покрытия (отношение дивиденда к чистой прибыли на акцию);

– коэффициент выплат – денежного потока к совокупным дивидендам;

– коэффициент дивидендной доходности – отношение выплаченных дивидендов к стоимости акции на дату закрытия реестра.

При оценке эффективности дивидендной политики аудитор может в ходе аудиторских процедур рассчитать показатели динамики базовой прибыли на акцию, разводненной прибыли на акцию, рыночной стоимости акций.

Наличие дивидендной политики повышает доверие к обществу, положительно сказывается на его инвестиционной привлека-

FreeBusta is knowledge
without borders!

тельности, на рыночной стоимости акций и капитализации акционерного общества.

Далее аудитор осуществляет проверку правильности налогообложения фактов хозяйственной жизни с нераспределенной прибылью.

С использованием процедуры инспектирования аудитор проверяет бухгалтерские записи, а также путем арифметического пересчета определяет правильность сделанных удержаний. Субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН), уплачивают налог на дивиденды самостоятельно и учитывают их в составе внереализационных доходов (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 250 НК РФ). В данном случае аудитор должен убедиться, что организация, выплачивающая дивиденды, не удерживала налога на прибыль организаций с собственников – экономических субъектов, применяющих УСН, как неплательщиков по налогу на прибыль организаций. У налогоплательщиков, применяющих УСН, обложение дивидендов производится по ставке 6 % или 15 % в зависимости от выбранного объекта налогообложения.

Аудитор должен принимать во внимание, что, если организация – налоговый агент сама получает дивиденды, порядок расчета налога к удержанию усложняется. Законодательство позволяет уменьшить налоговую базу по ним на величину дивидендов, полученных от российских организаций, в целях избежания двойного налогообложения. Аудитор проверяет выполнение алгоритма расчета налога к удержанию, установленного в ст. 275 НК РФ, который проводится в три этапа.

Первый этап: из суммы дивидендов к удержанию необходимо вычесть дивиденды, причитающиеся иностранным организациям и физическим лицам – нерезидентам, а также организациям, перешедшим на УСН и дивиденды, полученные от российских организаций в текущем и предыдущем отчетных (налоговом) периодах.

Второй этап: распределение суммы удержанного налога между российскими организациями и резидентами пропорционально начисленному им доходу (числу принадлежащих акций).

Третий этап: определение налога к удержанию с нерезидентов как произведение начисленных дивидендов на соответствующую ставку.

FreeBusta is knowledge
without borders!

Аудитором должно быть проверено и налогообложение операций по увеличению уставного капитала за счет нераспределенной прибыли общества. В соответствии с п. 1 ст. 346.15 НК РФ организации при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. При определении объекта налогообложения организациями не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 НК РФ.

Согласно пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ освобожден от налогообложения прирост стоимости акций, а по другим формам хозяйственных обществ данная норма неприменима. Таким образом, учредители (участники) других форм хозяйственных обществ обязаны включить данный прирост в налоговую базу и уплатить из нее налог на прибыль организаций.

Процедура увеличения уставного капитала может быть произведена иным образом, что сократит размер налоговых платежей. На первом этапе должно быть принято решение учредителей о выплате дивидендов. На втором этапе – решение об увеличении уставного капитала за счет дополнительных денежных средств учредителей. При этом организации-учредители должны будут заплатить налог на прибыль организаций с дивидендов по ставке 13 % согласно пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ. В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

12.8 Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета финансовых результатов

Аудитор должен осуществить проверку правильности организации аналитического учета нераспределенной прибыли в эконо-

FreeBusta is knowledge without borders!

мическом субъекте. При этом могут быть использованы следующие варианты организации аналитического учета:

1) в соответствии с действующим Планом счетов к счету 84 могут быть открыты субсчета:

– «Прибыль, подлежащая распределению»;

– «Нераспределенная прибыль»;

– «Непокрытый убыток»;

2) подход, в соответствии с которым можно проследить процесс расходования прибыли и ее учета как источника финансирования вложений во внеоборотные активы, рекомендуемый профессором Л. З. Шнейдманом, предусматривает открытие следующих субсчетов:

– «Прибыль, подлежащая распределению»;

– «Нераспределенная прибыль в обращении»;

– «Нераспределенная прибыль использованная»;

3) подход, используемый организациями, формирующими в соответствии с учредительными документами фонды за счет чистой прибыли.

Проверяя организацию аналитического учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), аудитор должен учитывать, что нераспределенная прибыль является одним из источников финансирования вложений во внеоборотные активы. Использование прибыли, как источника финансирования, в пассиве бухгалтерского баланса не отражается. Согласно действующим нормативным актам бухгалтер должен обеспечить учет источников финансирования. Аудитор должен на базе положения об учетной политике установить используемый способ учета нераспределенной прибыли, как источника финансирования. На практике используются два способа.

Первый способ предполагает организацию внесистемного учета. В данном случае аудитор проверяет бухгалтерские справки, подтверждающие использование прибыли на вложения во внеоборотные активы, а также документы, свидетельствующие об их приобретении.

Второй способ предполагает организацию системного учета нераспределенной прибыли, как источника финансирования, и основан на открытии субсчетов к счету 84. Аудитор должен проверить записи, производимые на уровне субсчетов, открываемых к

FreeBusta is knowledge
without borders!

счету 84. Ряд ученых рекомендуют для организации действенного контроля за состоянием и использованием средств на финансирование вложений во внеоборотные активы для аналитического учета на счете 84 открывать два субсчета: «Остаток нераспределенной прибыли прошлых лет» и «Нераспределенная прибыль прошлых лет, направленная на приобретение внеоборотных активов». При использовании данного варианта аудитор должен удостовериться, что по мере использования прибыли на приобретение внеоборотных активов одновременно с корреспонденцией счетов по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов 60, 10, 23, 70, 69 и прочих применяется внутренняя корреспонденция по субсчетам счета 84.

12.9 Поверка обоснованности создания оценочных резервов

В нормативных актах определение оценочных резервов не раскрывается, но перечисляются резервы:

– по сомнительным долгам;

– под обесценение финансовых вложений, в том числе ценных бумаг и других объектов, относящихся к финансовым вложениям;

– под снижение стоимости материальных ценностей.

Размер, порядок формирования и срок, на который создаются оценочные резервы, регулируются НК РФ, хотя решение о начислении оценочных резервов принимается организацией. Согласно ст. 266 НК РФ хозяйствующие субъекты имеют возможность создавать резервы по сомнительным долгам, под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность (ст. 300).

В настоящее время в специальной литературе по аудиту практически не представлены систематизированные методики аудита оценочных резервов, имеющиеся разработки в этой области не являются комплексными. В составе международных стандартов аудиторской деятельности существуют специализированные правила по аудиту оценочных значений, к которым отнесены оценочные резервы. Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых пока-

FreeBusta is knowledge
without borders!

зателей при отсутствии точных способов их определения. Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем.

Информационно-методическое обеспечение аудита оценочных резервов должно предусматривать:

– определение цели, объектов и содержания аудита;

– систематизация информационной базы аудиторской деятельности в составе нормативных актов и информации аудируемого лица;

– обобщение методов аудиторской деятельности, позволяющих достичь целей аудита при реализации аудиторских процедур;

– установление предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– формирование общей стратегии и плана аудита, охватывающего аудиторские работы (задачи);

– разработку аудиторских процедур с учетом детального перечня аудиторских работ (задач), методов аудиторской деятельности, предпосылок подготовки Бухгалтерской (финансовой) отчетности и источников информации.

Задачи аудита оценочных резервов, определяемые в соответствии с целями аудиторской деятельности, состоят в выражении мнения аудитора по результатам:

– проверки достоверности показателей оценочных резервов в бухгалтерском учете и в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц;

– проверки соблюдения нормативных актов при формировании оценочных резервов и осуществлении операций с ними;

– анализа и выбора способов образования оценочных резервов, определения существенности резервируемых сумм, их влияния на показатели финансового состояния организации.

По результатам аудита оценочных резервов аудитор должен выразить мнение в отношении правильности отражения рассматриваемых объектов в учете и отчетности, дать заключение о соблюдении аудируемым лицом требований нормативных актов при формировании оценочных резервов, осуществлении фактов хозяйственной жизни с ними, установить целесообразность создания резервов различных видов, их влияние не только на оценку активов,

FreeBusta is knowledge
without borders!

но и на финансовое состояние организации, сформулировать руководству аудируемой организации рекомендации по созданию рациональной системы резервирования.

К объектам аудита относятся группы, подгруппы и виды оценочных резервов, а также факты хозяйственной жизни, связанные с их формированием и использованием, корректировкой и восстановлением. Задачи аудита оценочных резервов при необходимости следует детализировать по объектам резервирования. К примеру, в составе резервов под снижение стоимости материальных ценностей выделяются предназначенные для корректировки стоимости производственных запасов, товаров, готовой продукции, незавершенного производства, прочих материальных ценностей.

Информационная база аудита оценочных резервов включает внутреннюю и внешнюю информацию аудируемого лица, а также нормативные акты. К нормативным актам, регулирующим порядок формирования и использования оценочных резервов, следует отнести НК РФ, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», рекомендации и иные документы Минфина РФ. Нормативной базой устанавливаются виды оценочных резервов; даты признания расходов в виде отчислений в резервы, доходов при восстановлении неиспользованных резервов; порядок формирования, использования резервов по сомнительным долгам и отнесения расходов по ним; правила инвентаризации резервов; их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Перечень включаемых в план аудита аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств искажений в бухгалтерском учете и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, определяется:

– особенностями проверяемых резервов и операций с ними;

– критериями достоверности (предпосылками подготовки) бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– составом доступной аудитору информации;

– методами аудиторской деятельности.

В плане аудита оценочных резервов следует предусмотреть процедуры проверки:

FreeBusta is knowledge
without borders!

– наличия приказа руководителя организации о создании оценочных резервов;

– отражения в приказе об учетной политике организации положения о создании оценочного резерва и порядка его формирования;

– оформления первичных документов – оснований для исчисления и использования зарезервированных сумм;

– отражения фактов хозяйственной жизни с резервами на счетах бухгалтерского учета;

– заполнения регистров синтетического и аналитического учета оценочных резервов;

– инвентаризации оценочных резервов, соблюдения сроков, порядка ее проведения и оформления;

– отражения оценочных резервов в отчетности организации;

– соответствия информации первичных документов, учетных регистров и отчетности.

Для реализации аудиторских процедур при наличии положений нормативных актов, регулирующих оценочные резервы, следует использовать метод нормативной проверки. Процедуры нормативной проверки ориентированы на установление фактов несоблюдения требований, содержащихся в нормативных актах, при выполнении фактов хозяйственной жизни, в бухгалтерском учете и обобщении информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важную роль играют также встречная и арифметическая проверки (пересчет), которые позволяют удостовериться в соблюдении предпосылок возникновения и существования, полноты, точности, представления и раскрытия информации.

В аудите оценочных резервов большое значение имеют аналитические процедуры, в том числе оценка влияния способов формирования оценочных резервов на показатели финансового состояния организации, выбор состава и способов создания оценочных резервов, определение существенности информации. При аудите оценочных резервов данные процедуры способствуют обоснованной оценке активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При осуществлении аналитических процедур необходимо рассмотреть, принимаются ли во внимание последующие факты хозяйственной жизни и события, оказывающие влияние на стоимость активов,

FreeBusta is knowledge
without borders!

выполняются ли допущения, принимаемые при расчете величины оценочного резерва.

Сравнение значений показателей оценки финансового состояния организации до и после формирования оценочных резервов дает возможность аудитору высказать обоснованное профессиональное суждение о существенности информации и ее искажений.

12.10 Методика аудиторской проверки добавочного капитала

Аудиторская проверка добавочного капитала планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. С помощью специального вопросника оценивается состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части добавочного капитала, определяются зоны риска, планируются основные процедуры проверки (таблица 12.2).

Таблица 12.2 – Вопросник для оценки состояния внутреннего контроля порядка формирования и использования добавочного капитала

Содержание вопроса	Вариант ответа	
Организован ли учет добавочного капитала по субсчетам?		
Учтен ли на балансе добавочный капитал в части дооценки: – основных средств – нематериальных активов		
Отражается ли на счете 83 «Добавочный капитал» уменьшение в случае списания ранее переоцененных: –основных средств – нематериальных активов		
Продавались ли организацией акции (доли) выше номинальной стоимости?		
Проводилась ли в предыдущем году переоценка: – основных средств – нематериальных активов		
Проводилась ли в проверяемом году переоценка: – основных средств – нематериальных активов		
Осуществлялись ли иностранными организациями взносы в иностранной валюте в уставный капитал организации?		
Вносились ли вклады в имущество обществ с ограниченной ответственностью?		

FreeBusta is knowledge without borders!

Направлялись ли средства добавочного капитала на увеличение уставного?		
Направлялись ли средства добавочного капитала на выплаты учредителям?		

При составлении общей стратегии и плана проверки следует иметь в виду, что порядок формирования и использования добавочного капитала регулируется Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н.

Основные направления аудита добавочного капитала и необходимые для его проведения аудиторские процедуры представлены в таблице 12.3.

Таблица 12.3 – Фрагмент плана аудиторской проверки добавочного капитала

Направления аудита	Аудиторские процедуры
Аудит переоценки имущества	Проверка правильности расчета суммы дооценки основных средств и величины изменения их амортизации, обоснованности отражения их на счетах бухгалтерского учета. Проверка правильности расчета суммы дооценки нематериальных активов и величины изменения их амортизации, обоснованности отражения их на счетах бухгалтерского учета
Аудит источников формирования добавочного капитала	Проверка правильности расчета эмиссионного дохода и его отражения на счетах бухгалтерского учета. Проверка правильности определения курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по взносам в уставный капитал, и их отражения в бухгалтерском учете. Проверка восстановленной учредителями суммы НДС, переданной организации вместе с имуществом, имущественными правами при внесении их в уставный капитал. Проверка правильности и обоснованности отражения в бухгалтерском учете вкладов в имущество обществ с ограниченной ответственностью
Аудит использования добавочного капитала	Проверка правильности определения направлений использования добавочного капитала и обоснованности записей в аналитическом учете

При проверке правильности расчетов сумм дооценки основных средств следует иметь в виду, что это наиболее распространенный источник добавочного капитала. В силу п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», коммерческие организации имеют право не чаще

FreeBusta is knowledge without borders!

одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств не включаются в данные бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного года, а должны быть приняты при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

При принятии решения о переоценке основных средств организации следует учитывать, что в последующем они должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Аудитору следует знать, что в бухгалтерском учете результаты дооценки основных средств влекут за собой следующие изменения:

1) равновеликое увеличение счетов 01 «Основные средства» и 83 «Добавочный капитал», актива и пассива баланса на сумму разницы между восстановительной и балансовой стоимостью основных средств;

2) увеличение суммы амортизации по переоцениваемым объектам и уменьшение на эту сумму добавочного капитала;

3) отражение в пассиве баланса суммы остатка добавочного капитала, а в активе – остаточной стоимости основных средств (восстановительная стоимость за минусом амортизации) с учетом дооценки.

В бухгалтерском учете амортизация начисляется исходя из восстановительной стоимости (с учетом переоценки) объекта основных средств, а в налоговом учете – исходя из первоначальной стоимости. В результате появляются постоянные разницы.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Данная сумма относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится

FreeBusta is knowledge
without borders!

на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). При этом сумма полученного убытка не учитывается в налоговом учете расходов организации в соответствии со ст. 257 Налогового кодекса РФ (НК РФ).

При проверке правильности расчетов сумм дооценки нематериальных активов (НМА) следует иметь в виду, что в соответствии с п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2017) фактическая (первоначальная) стоимость НМА может изменяться в случае его переоценки.

Право проводить такую переоценку предоставлено только коммерческим организациям и не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка производится по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка переоцениваемых НМА (п. 17 ПБУ 14/2017).

Согласно п. 19 ПБУ 14/2017 переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости. Остаточная стоимость представляет собой разницу между фактической (первоначальной) стоимостью объекта и суммой начисленной по нему амортизации.

Сумма дооценки первоначальной стоимости НМА отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал», а сумма дооценки начисленной амортизации – по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (ПБУ 14/2017, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций).

Результаты переоценки проведенной на первое число года не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности (п. 20 ПБУ 14/2017).

При проверке правильности расчета эмиссионного дохода аудитору необходимо изучить документацию, подтверждающую его сумму. Эмиссионный доход представляет собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций (долей) по цене, превышающей номинальную стоимость (п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской

FreeBusta is knowledge
without borders!

Федерации, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций).

Сформированный таким образом добавочный капитал в доле эмиссионного дохода соответствует дополнительно полученной части стоимости имущества. Цена акций, размещаемых посредством подписки, определяется советом директоров (наблюдательным советом). Поэтому аудитором изучаются протоколы заседаний, решения собраний, расчеты эмиссионного дохода. Разница между продажной и номинальной стоимостью акций (долей) отражается бухгалтерской записью: Дебет счета 75 Кредит счета 83, субсчет «Эмиссионный доход».

В тех случаях, когда общества с ограниченной ответственностью продают доли в уставном капитале выше их номинала, у них возникает доход, который по своей сущности похож на эмиссионный. В этой связи, по мнению Минфина России, его также можно учесть на счете 83 «Добавочный капитал».

При проверке правильности отражения курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал, следует учитывать, что иностранные организации имеют право инвестировать средства на территории РФ в любых формах, не запрещенных законодательством. Вложения капитала в уставный (складочный) капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями в соответствии с российским законодательством оцениваются в валюте РФ. Размер уставного капитала общества и номинальная стоимость долей его участников определяются в рублях. Внесение иностранной валюты в уставный капитал не запрещено законодательством РФ. В соответствии с п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации. Аудитору следует учитывать, что на добавочный капитал относится разница между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, указанной в учредительных документах, и рублевой оценкой этого вклада на дату фактического зачисления средств на валютный счет организации.

FreeBusta is knowledge
without borders!

В том случае, если рублевая оценка вклада на дату внесения валютных средств оказалась меньше стоимости вклада, то на счетах взаиморасчетов с учредителями учитывается задолженность и вклад не может считаться полностью внесенным.

В целях налогообложения прибыли, полученный в виде курсовой разницы, доход не учитывается (п. 1 ст. 251 НК РФ).

Еще одним возможным источником формирования добавочного капитала является восстановленная учредителями сумма НДС, которая передается организации с имуществом, НМА и имущественными правами в случае внесения их в уставный капитал. Принимающая сторона может принять к вычету восстановленную акционером (участником, пайщиком) сумму НДС (ст. 171 НК РФ) в том случае, если она использует эти активы для операций, признаваемых объектом обложения НДС. Аудитору следует проверить своевременность и полноту отражения сумм НДС. Вычеты производятся после принятия на учет имущества, НМА и имущественных прав, полученных в качестве оплаты вклада в уставный капитал. Основанием для вычета служат документы по передаче имущества с выделением в них суммы налога, восстановленной в бюджет учредителем. Эти документы или их нотариально заверенные копии надлежит хранить в журнале учета полученных счетов-фактур. Сумма НДС, восстановленная участником, передающим имущество в качестве вклада в уставный капитал, которая у принимающей стороны подлежит налоговому вычету, для целей налогообложения прибыли в состав доходов не включается (ст. 251 НК РФ).

При проверке правильности и обоснованности отражения в бухгалтерском учете вкладов в имущество обществ с ограниченной ответственностью следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» участники общества обязаны, если это предусмотрено уставом общества, по решению общего собрания участников общества вносить вклады в имущество общества. Такая обязанность участников общества может быть предусмотрена уставом общества при учреждении общества или путем внесения в устав общества изменений по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно.

FreeBusta is knowledge
without borders!

В бухгалтерском учете получение вклада от участника в имущество общества отражается записью по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 58 «Финансовые вложения» и других в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций).

Согласно ст. 251 НК РФ доходы в виде стоимости имущества, полученного организацией безвозмездно от участника, доля которого в уставном капитале составляет более 50 %, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, при условии, что в течение одного года со дня получения указанное имущество не передается третьим лицам.

При аудите использования добавочного капитала и организации бухгалтерского учета по счету 83 «Добавочный капитал» следует учесть, что суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по этому счету могут иметь место в случаях: погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов в результате их уценки в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», направления средств на увеличение уставного капитала в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» или 80 «Уставный капитал»; распределения сумм между учредителями организации в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 75 «Расчеты с учредителями».

При проверке фактов хозяйственной жизни по списанию сумм добавочного капитала при выбытии ранее переоцененных основных средств аудитору следует убедиться, что на увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) переносятся с добавочного капитала сумма дооценки при выбытии объектов внеоборотных активов.

В соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2017 при выбытии объекта внеоборотных активов сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль.

Очевидно, что для выполнения этого требования в бухгалтерии должны быть в наличии документы, подтверждающие сумму дооценки по списываемому объекту. В частности, информация о

FreeBusta is knowledge
without borders!

произведенных переоценках должна быть отражена в инвентарных карточках учета основных средств. Что касается переоценки НМА, то следует иметь в виду, что в карточках учета НМА отсутствуют необходимые реквизиты для отражения информации.

В случае отсутствия пообъектного аналитического учета добавочного капитала аудитор рекомендует восстановить первичные документы по переоценке основных средств и аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал».

Если это невозможно сделать, обществу рекомендуется в учетной политике определить методику списания добавочного капитала при выбытии ранее переоцененных основных средств (например, списывать добавочный капитал пропорционально стоимости основных средств).

Приступая к проверке фактов хозяйственной жизни по направлению средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 ГК РФ) в акционерных обществах, аудитору следует ознакомиться с решением общего собрания акционеров, порядком отражения указанных фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета. Средства добавочного капитала могут быть направлены на увеличение уставного капитала и в обществах с ограниченной ответственностью. Следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 18 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» при увеличении уставного капитала общества за счет его имущества пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения их размеров.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций этот факт хозяйственной жизни отражается в бухгалтерском учете записями:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»,

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

FreeBusta is knowledge
without borders!

В том случае, если организация использовала добавочный капитал в виде выплат учредителям (участникам), то аудитору необходимо проверить наличие решения о распределении добавочного капитала между учредителями (участниками).

На практике возникает вопрос о том, какую часть добавочного капитала можно распределить. Поскольку он имеет несколько составляющих, то, по мнению большинства экспертов, на выплаты учредителям (участникам) могут быть направлены только те средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу (в частности, превышение номинальной стоимости долей), а не те, которые были образованы по правилам бухгалтерского учета, например, в результате переоценки основных средств. Суммы дооценки имущества, отраженные на счете 83 «Добавочный капитал», имеют свое особое целевое направление использования при последующей уценке такого имущества или его выбытии. Однако наказания за несоблюдение этого условия обществами и их учредителями (участниками) ни налоговое, ни административное законодательство не содержат.

При начислении выплат в бухгалтерском учете должны быть составлены следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – распределен между учредителями (участниками) организации добавочный капитал;

Дебет сета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДФЛ», – удержан налог на доходы учредителей (участников), не являющихся работниками организации;

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 50 «Касса» (51 «Расчетные счета») – выплачены учредителям средства из суммы добавочного капитала.

Возникает вопрос, какую ставку налога на доходы физических лиц следует в данном случае применить: 9 % – как на дивиденды (п. 4 ст. 224 НК РФ) или же обычную – 13 % (п. 1 ст. 224 НК РФ). По мнению большинства экспертов, доходы физических лиц – участников (акционеров) общества, в пользу которых произведено распределение добавочного капитала, должны облагаться по ставке 13 %. Это связано с тем, что для целей налогообложения указанные

FreeBusta is knowledge
without borders!

суммы нельзя считать дивидендами, поскольку распределению подвергается не чистая прибыль общества, а добавочный капитал.

Если же такие средства распределяются в пользу участников (акционеров) общества – юридических лиц, то их можно считать дивидендами, так как в целях гл. 25 НК РФ под дивидендами понимаются доходы от долевого участия в деятельности организаций, то есть любые доходы, а не только в виде распределенной прибыли (ст. 275 НК РФ).

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при аудите финансовых результатов.
2. Как проверить правильность определения результата от реализации продукции, работ, услуг, основных средств и иного имущества?
3. Как проверить правильность учета прочих доходов и расходов?
4. Как проверить правильность использования прибыли?
5. Как проверить соответствие данных аналитического, синтетического учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по финансовым результатам?

Темы рефератов

1 Налоговый аудит формирования финансовых результатов

2 Методика проверки добавочного капитала

3 Источники информации при проверке списания убытков прошлых лет

4 Организация системы внутреннего контроля финансовых результатов

FreeBusta is knowledge
without borders!

13 АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

13.1 Цели проверки и источники информации

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, представляющая единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации, о результатах ее хозяйственной деятельности и составленная на основе данных бухгалтерского учета, является объектом аудиторской проверки.

Цель аудита – оценка правильности заполнения форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, соответствия ее показателей данным синтетического бухгалтерского учета, а также проверка полноты раскрытия информации в пояснениях к бухгалтерскго балансу и отчету о финансовых результатах.

Задачи аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:

– проверяется состав и содержание форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– проверяется правильность оценки статей отчетности;

– проверяется взаимоувязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности.

Информационная база, используемая аудитором при проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, включает:

– основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской (финансоовй) отчетности;

– приказ об учетной политике организации;

– регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности определен Федеральным законом от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В ст. 14 данного Закона указано, что отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не ведущих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров

FreeBusta is knowledge without borders!

(работ, услуг), состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Перечень форм и образцы определены в Приказе Минфина России от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При проведении аудита проверяется наличие всех форм и информации, отраженной в них: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская (финансовая) отчетность; полное наименование юридического лица; идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); вид деятельности; организационно-правовая форма (форма собственности); единица измерения; адрес; дата утверждения; дата отправки (принятия) бухгалтерской (финансовой) отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности.

13.2 Аудиторская проверка бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс является главной формой в системе бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку характеризует имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату.

Порядок проверки:

1) проверку показателей бухгалтерского баланса целесообразно начинать с арифметического подсчета итогов по группам статей, разделов, а также валюты баланса по активу и пассиву и сверки полученных результатов с данными, указанными в балансе организации. Такой подсчет крайне важен для аудитора, поскольку данные баланса используются при проведении анализа финансового положения;

2) проверяется сопоставимость данных бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного года, как по номенклатуре статей, так и по содержанию показателей, включенных в статьи баланса, а также сопоставимость с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них за предыдущий отчетный год;

3) аудитор должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, которые дадут ему возможность убедиться в том, что:

FreeBusta is knowledge without borders!

– начальные и сравнительные показатели проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности не содержат существенных искажений, способных повлиять на ее достоверность;

– конечные и сравнительные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены на начало проверяемого отчетного периода. Для подтверждения статей бухгалтерского баланса используется процедура сверки тождественности показателей баланса и Главной книги путем их сопоставления (при таком сопоставлении аудитор использует данные соответствующих регистров аналитического учета);

– учетная политика проверяемого экономического субъекта применяется на постоянной основе, а изменения в политике, влияющие на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской(финансовой) отчетности, надлежащим образом оформлены и задокументированы в соответствии с установленным порядком;

4) Важной процедурой является проверка соблюдения методики формирования показателей и оценки статей бухгалтерского баланса. В бухгалтерском балансе данные должны быть представлены с соблюдением следующих требований:

– нематериальные активы и основные средства – в нетто-оценке, то есть по остаточной стоимости за вычетом начисленной амортизации;

– незавершенное строительство, приобретенное оборудование, требующее монтажа, – по фактическим затратам для застройщика (инвестора), а также с учетом выданных авансов подрядчику на капитальное строительство;

– финансовые вложения в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировки которых регулярно публикуются, – по рыночной стоимости, то есть за минусом суммы образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги (если рыночная стоимость ниже стоимости, по которой указанные объекты приняты к бухгалтерскому учету);

– материально-производственные запасы (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, комплектующие, запасные части, тара и другие) – по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов. Материально-производственные запасы, которые морально устаре-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ли либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, отражаются на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей;

– готовая продукция – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

– товары в организациях, занятых торговой деятельностью, – по стоимости их приобретения;

– затраты на незавершенное производство (издержки обращения) – в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету;

– отгруженные продукция и товары – в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету;

– дебиторская задолженность, по которой созданы резервы по сомнительным долгам, – за минусом образованного резерва;

– дебиторская и кредиторская задолженность – с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочную, если срок обращения (погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты, и долгосрочную, если срок обращения (погашения) более 12 месяцев после отчетной даты;

– уставный капитал – в сумме в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке;

– займы и кредиты – с учетом причитающихся к уплате процентов на конец отчетного периода.

Не допускается представление информации по счетам расчетов в «свернутом» виде. Данные по этим счетам в балансе приводятся развернуто по счетам аналитического учета: по которым имеется дебетовое сальдо – в активе; по которым имеется кредитовое сальдо – в пассиве.

5) Одной из важных процедур является проверка взаимоувязки показателей отчетных форм (соблюдение требования непротиворечивости показателей). С этой целью сверяются показатели бухгалтерского баланса с данными других отчетных форм. Данные баланса используются для анализа имущественного и финансового положения организации.

FreeBusta is knowledge
without borders!

13.3 Аудиторская проверка отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах – основная отчетная форма, характеризующая порядок формирования результата финансово-хозяйственной деятельности организации.

В ходе проверки аудитор должен ознакомиться с положениями учетной политики, касающимися порядка признания доходов организации в качестве доходов от обычных видов деятельности. Для этого он должен проанализировать, какие виды деятельности в соответствии с учетной политикой отнесены организацией к основным, и проверить правильность классификации доходов и расходов по отчету.

Аудитор должен проверить арифметические подсчеты. Для подтверждения достоверности и точности определения показателей отчетной формы сверяется тождественность показателей «За отчетный год» данным Главной книги и регистров аналитического учета по счетам учета доходов и расходов.

Проверка формирования показателей по строкам «Прочие доходы», «Прочие расходы» должна быть направлена и на подтверждение достоверности состава этих расходов.

В акционерных обществах аудитору необходимо проверить информацию, приведенную справочно к отчету о финансовых результатах (это касается справки о сумме дивидендов, которые приходятся на одну привилегированную акцию).

Практика показывает, что наиболее часто при формировании отчета о финансовых результатах допускают ряд нарушений:

1) во многих организациях отсутствует документальное подтверждение классификации доходов. Устав в данной ситуации не всегда может помочь бухгалтеру, поскольку содержит, как правило, открытый перечень видов деятельности, которые отнесены к предмету деятельности организации. Определение основного вида деятельности на основании ОКВЭД производится экономическими субъектами исключительно в статистических целях. В связи с чем документом, в котором бухгалтер может зафиксировать необходимую классификацию доходов, является учетная политика с последующим раскрытием принятой классификации в пояснительной записке к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. п. 2 и 11 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

FreeBusta is knowledge
without borders!

2) В отчете о финансовых результатах не раскрывается информация о суммах существенных доходов и связанных с ними расходах. Каждая организация самостоятельно вырабатывает критерий существенности показателей бухгалтерской отчетности.

Однако из этого общего правила имеется исключение. Так, согласно п. 18.1 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Соответственно, в п. 21.1 ПБУ 10/99 «Расходы организации» содержится требование об отдельном раскрытии соответствующей каждому виду доходов суммы расходов.

3) На практике встречается ситуация, когда организация коммерческие расходы признает в составе общехозяйственных расходов. Например, расходы на рекламу, на представительские и прочие расходы отражаются по строке 040 «Управленческие расходы». При классификации произведенных расходов бухгалтеру следует руководствоваться положениями Инструкции по применению Плана счетов, где приведен перечень затрат, подлежащих отражению на тех или иных счетах расходов.

4) Часто расходы или доходы прошлых лет в отчете о финансовых результатах неправомерно отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года. Соответственно, признанные в отчетном году прибыли, убытки прошлых лет подлежат отражению в составе прочих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации», п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

5) Распространены ситуации, когда бухгалтер расходы, не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль организаций, в бухгалтерском учете учитывает на счете 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим отражением по строке «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах.

Такими расходами могут быть сверхнормативные рекламные расходы, расходы по добровольному страхованию работников, а также затраты, не в полной мере отвечающие требованиям п. 1 ст.

FreeBusta is knowledge
without borders!

252 НК РФ, но подпадающие под классификацию расходов по основной деятельности, принятую в бухгалтерском учете. Попытка сблизить налоговый и бухгалтерский учет оборачивается нарушением положений п. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации», согласно которому расходы признаются в отчете о финансовых результатах независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы.

Еще одна ошибка – проценты по привлеченным кредитам и займам бухгалтером начисляются не за период с первого по последнее число отчетного месяца, что нарушает допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, установленное п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации», и приводит к искажению показателя прочих расходов отчетного периода. Чаще всего она допускается тогда, когда по условиям договоров проценты уплачиваются ежемесячно 25-го числа каждого месяца. Соответственно, начисление процентов (формирование расхода) осуществляется по факту платежа, то естьь за расчетный период (с 25-го числа предыдущего месяца по 25-е число месяца оплаты).

6) Бухгалтер ошибочно отнес организацию к субъектам малого предпринимательства и воспользовался правом не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

7) Иногда бухгалтер по строке «Текущий налог на прибыль» отражает помимо самого налога на прибыль организаций суммы начисленных налоговых штрафов, ЕНВД.

Также подлежит отдельному отражению в отчете о финансовых результатах сумма доплаты налога на прибыль организаций в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие налоговые (отчетные) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода.

FreeBusta is knowledge
without borders!

13.4 Аудиторская проверка отчета о движении капитала

Отчет об изменениях капитала раскрывает дополнительные данные об изменениях в капитале и дает пояснения к статьям бухгалтерского баланса раздела «Капитал и резервы».

При аудите отчета о движении капитала необходимо проанализировать показатели отдельных видов капитала, резервов предстоящих расходов, оценочных резервов на начало и конец года и оборотов за год, их увеличение и использование за отчетный период проверяются на соответствие данным главной книги и регистров синтетического учета по соответствующим счетам. Особое внимание следует уделить проверке изменения капитала, где раскрывается информация об источниках его увеличения на конец отчетного года, а также о причинах уменьшения капитала.

Аудитор должен провести проверку правильности расчета показателя «Чистые активы» в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ.

Затем аудитору следует сравнить величину чистых активов с величиной уставного капитала и требованиями применимых нормативных актов.

Если будет выявлено, что величина чистых активов меньше величины уставного капитала (или его минимальной величины), аудитор должен рассмотреть вероятность подачи иска о ликвидации организации и вопрос о необходимости модификации аудиторского заключения путем выражения сомнения в непрерывности деятельности аудируемой организации.

13.5 Аудиторская проверка отчета о движении денежных средств

В отчете о движении денежных средств раскрывается информация о денежных средствах организации, находящихся на счетах в банках и в кассе. Показатели отчета позволяют выявить причины изменений в объеме и составе денежных потоков за отчетный период. В отчете также представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств (50

FreeBusta is knowledge
without borders!

«Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»).

Большинство организаций ежедневно осуществляют огромное количество денежных операций, поэтому их довольно трудно анализировать и классифицировать. Проще принять за основу данные, уже отраженные в учете по методу начисления, которые использовались при составлении отчета о финансовых результатах и бухгалтерского баланса. При составлении отчета о движении денежных средств нужно исключить влияние неденежных статей («Амортизация», «Резервы») и учесть изменение активов, капитала и обязательств компании.

Под изменением дебиторской задолженности понимается разница между дебиторской задолженностью покупателей на конец и начало отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом на основе информации, полученной путем корректировок статей доходов и расходов, представляет собой отчет о финансовых результатах, составленный кассовым методом. На определенном этапе развития организации может оказаться, что менеджерам и собственникам важно видеть реально полученные доходы и реально понесенные расходы, а не только финансовый результат, рассчитанный методом начислений. Поэтому косвенный метод здесь не подходит, а прямой метод на основе учетных данных зачастую оказывается слишком трудоемким. В этой ситуации логично составлять отчет о движении денежных средств прямым методом путем корректировок данных отчета о финансовых результатах.

В соответствии с косвенным методом чистый поток денежных средств по операционной деятельности определяется путем корректировки чистой прибыли с учетом влияния:

– изменений запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности;

– неденежных статей, таких, как амортизация, резервы, отложенные налоги, нереализованная курсовая разница, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний и доля меньшинства;

– всех прочих статей, денежные потоки по которым относятся к инвестиционной или финансовой деятельности.

Альтернативным образом чистый денежный поток по операционной деятельности может быть представлен с использованием

FreeBusta is knowledge
without borders!

косвенного метода путем отражения выручки и расходов по отчету о прибылях и убытках, а также изменений за отчетный период остатков запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности.

При формировании показателей отчета денежные потоки классифицируют по трем группам, соответствующим разным видам деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой. Аудитор проверяет правильность представленной информации по всем видам деятельности, а также увязку показателей остатков денежных средств на начало и конец отчетного года по отчету о движении денежных средств с показателями бухгалтерского баланса.

Если организация имела остатки валюты на валютном счете или в кассе на начало года, то равенства между показателями бухгалтерского баланса по строке «Денежные средства» и отчета о движении денежных средств не будет. Это связано с тем, что при наличии (движении) денежных средств в иностранной валюте информация о движении валюты по каждому ее виду формируется применительно к отчету, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Банка России на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а затем полученные показатели суммируются по каждой строке с показателями по рублевым оборотам. Возникающая разница между остатками денежных средств отражается в отчете и балансе отдельной строкой «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю».

Проверка формирования показателей проводится с использованием данных регистров синтетического и аналитического учета по счетам учета денежных средств, а также приложенных первичных документов, отражающих содержание факта хозяйственной жизни. Аудитор и здесь использует процедуру арифметических подсчетов для подтверждения данных отчетных форм.

Анализ денежных потоков по видам деятельности позволяет аудитору:

– оценить возможность организации направлять денежные средства на поддержание хозяйственного процесса и выявить тен-

FreeBusta is knowledge
without borders!

денции, вызванные наращиванием производственных мощностей, – по данным денежных потоков текущей деятельности;

– определить, насколько будущие производственные мощности смогут поддерживать сложившийся уровень текущей деятельности, – по данным денежных потоков инвестиционной деятельности.

13.6 Аудиторская проверка и оценка пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должна отражаться существенная информация об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему периоды, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской (финансовой) отчетности и другую информацию.

По существу, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах обобщают информацию, содержащуюся в отчетности организации, разъясняют и комментируют ее.

При проверке данной формы бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору необходимо выполнить процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации:

– анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы определить события после отчетной даты и оценить их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

– изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода; направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы;

– изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

– анализ последней имеющейся в наличии промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего периода и, если

FreeBusta is knowledge without borders!

это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

– направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

– направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Требования к раскрытию информации о сделках со связанными сторонами устанавливает ПБУ 11/2008 «Информация о связанных стронах».

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении связанных сторон, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

– изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных связанных сторон;

– проверить выполнение принимаемых аудируемым лицом мер по выявлению связанных сторон;

– запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их связанных сторонах в отношении других хозяйствующих субъектов;

– изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

– изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;

– выяснить у других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;

– запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить полученные данные с результатами предыдущих процедур;

– проверить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

FreeBusta is knowledge
without borders!

3) Порядок раскрытия информации по сегментам определен ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Информация по сегменту – это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации.

Различают операционные и географические сегменты.

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная часть его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

– выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10 % общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;

– финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10 % суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);

– активы данного сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности, устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры.

В составе первичной информации по сегментам в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

– общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и операций с другими сегментами;

– финансовый результат (прибыль или убыток);

– общая балансовая величина активов;

– общая величина обязательств;

– общая величина капитальных вложений в основные средства;

– общая величина амортизационных отчислений и другие.

Аудитору необходимо проверить правильность и обоснованность выделения сегментов, порядок сбора информации для представления в разрезе сегментов.

FreeBusta is knowledge
without borders!

13.7 Типичные ошибки при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности

Часто встречающиеся ошибки можно условно разделить на три группы:

– организационные – ошибки, связанные с неправильным определением состава бухгалтерской (финансовой) отчетности, периодичности ее составления;

– технические – неправильное заполнение отдельных реквизитов и арифметические ошибки, возникающие при заполнении форм отчетности;

– методологические – возникают в связи с неправильным ведением бухгалтерского учета и, как следствие, ошибками при перенесении данных учета в отчетность.

Организационные ошибки

Каждая организация обязана составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по результатам отчетного периода (промежуточная) и отчетного года (годовая). В полном объеме составляется только годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность. Квартальную и месячную бухгалтерскую отчетность допускается составлять лишь в объеме первых двух форм: бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

К одной из основных организационных ошибок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, без сомнения, можно отнести несоставление промежуточной отчетности за месяц. В соответствии с п. 3 ст. 14 Закона «О бухгалтерском учете» в организации должна быть составлена квартальная и месячная бухгалтерская (финансовая) отчетность. Обычно сотрудники бухгалтерии в этом случае считают, что достаточно составлять месячную бухгалтерскую отчетность в электронном виде, поскольку она не сдается внешним пользователям (например, в налоговые органы). Однако при этом не учитывается требование Закона «О бухгалтерском учете», который требует составлять и хранить бухгалтерскую (финансовую) отчетность на бумажных носителях. Аналогичную ошибку зачастую допускают организации, представляющие отчетность в налоговые органы в электронном виде. В этих организациях обычно отсутствует полный комплект бухгалтерской (финансовой) от-

FreeBusta is knowledge without borders!

четности на бумажных носителях, подписанный руководителем и главным бухгалтером.

При составлении первой бухгалтерской (финансовой) отчетности вновь созданным организациям необходимо учитывать требование о том, что для организаций, созданных после первого октября, первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года. Таким образом, если организация создана 15 октября 2019 г., то она должна представить свою первую годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность только 30 марта 2021 г. В показатели этой отчетности должны войти сведения об имуществе организации и финансовых итогах ее деятельности за период с 15 октября 2019 г. по 31 декабря 2020 г., а в данные отчетности за I квартал 2020 г. организация должна включить все факты хозяйственной жизни с 15 октября 2019 г. по 31 марта 2020 г.

Распространенной организационной ошибкой является также неправильное определение состава бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями, являющимися субъектами малого предпринимательства. Обычно такие организации ошибочно не оформляют решение о составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в упрощенном порядке.

Достаточно распространенной ошибкой является непроведение организациями обязательной аудиторской проверки годовой отчетности. При этом отчетность оказывается неполной, что приводит к получению требований от внешних пользователей (в частности, налоговых органов) о предоставлении аудиторского заключения. В противном случае на организацию и ее должностных лиц может быть наложен штраф.

В соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» перед составлением годовой отчетности все организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств. Ее отсутствие в установленные сроки не позволяет считать составленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность достоверной и зачастую является причиной отказа в выдаче немодифицированного аудиторского заключения.

Технические ошибки

Одна из наиболее распространенных технических ошибок – неверный порядок подписания форм отчетности. В основном это

FreeBusta is knowledge
without borders!

касается организаций, в которых бухгалтерский учет ведет не главный бухгалтер, а специализированная организация или бухгалтер-специалист по договору подряда. В этом случае подписывать отчетность за главного бухгалтера должен руководитель специализированной организации или бухгалтер-специалист. На практике же зачастую подпись за главного бухгалтера ошибочно ставит руководитель организации, в которой ведется бухгалтерский учет.

В Российской Федерации показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности должны указываться в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков. Однако некоторые бухгалтерские работники по-прежнему пытаются указывать данные бухгалтерской отчетности в рублях по аналогии с данными налоговой отчетности. Этой ошибке способствует наличие такой возможности в ряде распространенных бухгалтерских компьютерных программ.

При проверках отчетности приходится сталкиваться с отсутствием в ней реквизита «Дата подписания отчетности».

Методологические ошибки

Достаточно часто при составлении бухгалтерского баланса бухгалтеры нарушают п. 34 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», согласно которому не допускается зачет между статьями активов и пассивов. На практике же бухгалтерии ошибочно производят зачет между различными статьями дебиторской и кредиторской задолженности. В результате имущественное положение организации, отраженное в отчетности, оказывается недостоверным. Особенно часто организации отражают в бухгалтерском балансе сальдированный остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналогичной является ошибка, связанная с искусственным раздуванием валюты баланса за счет неправильного закрытия задолженности по контрагентам. Например, когда организация в отчетном периоде перечислила аванс, отраженный по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные», и уже получила до отчетной даты в счет этого аванса товары (работы, услуги), отраженные по кредиту счета 60, субсчет «Расчеты по полученным товарам (работам, услугам)». Если организация своевременно не провела зачет между различными субсчетами счета 60, валюта бухгалтерского баланса оказывается завы-

FreeBusta is knowledge
without borders!

шенной. Подобная ошибка возникает и когда организация ведет аналитический учет по контрагентам в разрезе каждого первичного документа. В этом случае, если организация своевременно не производит закрытие выставленных документов оплатой, также может возникать раздувание валюты баланса за счет того, что по одной и той же организации на одном и том же аналитическом счете числится как кредиторская, так и дебиторская задолженность.

Несмотря на кажущуюся незначительность, данная ошибка может иметь весьма существенный характер и даже привести к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной в целом.

Еще одна методологическая ошибка – отражение выданных организацией безвозмездных займов (займов с нулевой процентной ставкой) в составе финансовых вложений. В соответствии с п. 2 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» одним из условий принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений является способность приносить организации экономические выгоды (доход). Очевидно, что предоставление беспроцентных займов дохода не приносит, а, следовательно, отражать данные активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо как прочие или зачислять их в состав прочей дебиторской задолженности.

Сведения, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, оказываются неполными, если при составлении отчетности не указывается имущество, числящееся на забалансовых счетах. Так, типичной ошибкой является отсутствие в бухгалтерском балансе сведений об арендованных организацией основных средствах или нематериальных активах, находящихся в пользовании.

Значительное число организаций при составлении отчета о движении денежных средств ошибочно отражают все денежные потоки организации по текущей деятельности. Этому способствует и настройка большинства бухгалтерских программ, которые по умолчанию предлагают именно такое заполнение данной формы. Однако следует иметь в виду, что в соответствии с п. 29 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» отчет о движении денежных средств должен характеризовать изменения в финансовом по-

FreeBusta is knowledge
without borders!

ложении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Еще одной методологической ошибкой является формальное отношение большинства главных бухгалтеров к составлению пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Формальное составление этого документа, неотражение в нем обязательной информации могут повлечь за собой признание бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом недостоверной.

Вопросы для самопроверки

1 Назовите основные нормативные документы, которыми должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2 Перечислите особенности аудита отчетности при ликвидации и реорганизации экономических субъектов.

3 В чем состоят особенности аудита отчетности малых предприятий?

4 Как можно проверить правильность составления бухгалтерского баланса?

5 Как можно проверить правильность составления отчета о движении денежных средств?

6 Как можно проверить правильность составления отчета об изменении капитала?

7 Приведите порядок проверки правильности составления отчета о движении денежных средств.

8 Как опубликованная отчетность организации и аудиторское заключение могут повлиять на принятие решений инвесторами?

Темы рефератов

1 Формирование финансовых отчетов в международной практике

2 Эволюция бухгалтерской отчетности в России

3 Анализ финансовой отчетности в аудиторской практике

FreeBusta is knowledge
without borders!

Раздел II. ПРАКТИКУМ

1 АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

План семинара

1 Цель и задачи аудита учредительных документов

2 Информационная база аудита проверки учредительных документов

3 Проверка юридического статуса экономического субъекта

4 Проверка формирования уставного капитала: его структуры, обоснованности оценки вносимых ценностей, состава учредителей и их взносов, правильности оформления бухгалтерскими документами и отражения в бухгалтерском учете

5 Проверка правильности оформления изменения уставного капитала, анализ его обоснованности

6 Анализ системы управления организацией и ее соответствия организационной структуре, специализации и объемам производства

Задача 1

В 2018 г. по решению Общего собрания акционеров АО «Светлый путь» объявлено увеличение уставного капитала, в связи с чем произведена дополнительная эмиссия акций 100 шт. номиналом 1 000 руб. каждая. Согласно решению Совета директоров акции размещены в свободной продаже по цене 1 300 руб.

Данные факты хозяйственной жизни отражены в учете следующим образом:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Объявлено увеличение уставного капитала АО	75-1	80	100 000
Отражена продажа 100 акций: – на сумму номинальной стоимости	51	75-1	100 000
– на сумму превышения стоимости реализации над номиналом	51	91-1	30 000
Начислен налог на прибыль организаций	99	68	6 000

FreeBusta is knowledge without borders!

Задание:

1. Укажите, какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении.

2. Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены.

3. Составьте исправительные записи.

Задача 2

АО «Ветер» было зарегистрировано в июне 2018 г. Бухгалтером на величину уставного капитала, предусмотренного учредительными документами, была составлена запись:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» – 300 000 руб.

Кредит счета 80 «Уставный капитал» – 300 000 руб.

При проверке бухгалтерского баланса АО «Ветер» за 2018 г. в феврале 2019 г. аудитором было установлено, что остатки по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал» совпадают.

Задание:

1. Оцените правильность отраженных фактов хозяйственной жизни.

2. Разработайте рекомендации по устранению нарушений.

3. Укажите на какие статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности влияют эти нарушения?

Задача 3

Уставный капитал ООО «Восток» был сформирован тремя участниками (физическими лицами) в размере 600 тыс. руб. в равных долях.

В бухгалтерском учете ООО «Восток» были сформированы следующие записи:

Поступил от Воронова А. И. автомобиль в качестве вклада в уставный капитал (акт приема–передачи основных средств №1 от 18 марта 2019 г.) в оценке по согласованной стоимости:

Дебет счета 01 «Основные средства 200 тыс. руб.

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» 200 тыс. руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

Поступили от Лисицина М. А. материалы в качестве вклада в уставный капитал (акт приемки №1 от 28 марта 2019 г.):

Дебет счета 10 «Материалы» 200 тыс. руб.

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» 200 тыс. руб.

Поступило от Зайцева П. В. производственное помещение в качестве вклада в уставный капитал (акт приема–передачи основных средств № 2 от 30 марта 2019 г.) в оценке по согласованной стоимости:

Дебет счета 01 «Основные средства 200 тыс. руб.

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» 200 тыс. руб.

Сформирован уставный капитал:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» 600 тыс. руб.

Кредит счета 80 «Уставный капитал» 600 тыс. руб.

Задание:

1. Укажите, какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении.

2. Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены.

3. Составьте исправительные записи.

Задача 5

ООО «Смена» имеет в своем составе учредителей: юридическое лицо (АО) – 60 %; иностранное физическое лицо (нерезидент РФ) – 40 %.

Согласно решению общего собрания учредителей ООО «Смена» по итогам года распределению в виде доходов участников подлежит чистая прибыль 185 340 руб.

В бухгалтерском учете организации начисление доходов было отражено:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Отражена в учете прибыль, подлежащая выплате в виде доходов учредителю – юридическому лицу (АО)	84	75-2	111 204
Отражена в учете прибыль, подлежащая выплате в виде доходов учредителю – физическому лицу (нерезиденту)	84	75-2	74 136
Выплачены дивиденды с расчетного счета юридическому лицу (АО)	75-2	51	111 204
Выплачены из кассы дивиденды учредителю – физическому лицу	75-2	50	74 136

FreeBusta is knowledge without borders!

Задание:

1. Укажите, какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении.

2. Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены.

3. Составьте исправительные записи.

2 АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ

План семинара

1 Цель проверки и источники информации по аудиту организации бухгалтерского учета и учетной политики

2 Методика аудиторской проверки организации бухгалтерского учета

3 Задачи аудита учетной политики

4 Состав и структура учетной политики организации

5 Требования, предъявляемые к разработке учетной политики организации

6 Оценка последствий при изменении учетной политики

Задача 6

Цена покупки материально–производственных запасов имеет тенденцию к снижению. На 30 сентября ООО «Каскад» имеет остаток запасов 1 000 шт. стоимостью 440 руб. за единицу. Закупки четвертого квартала составили: 2 000 шт. по 430 руб. и 3 000 шт. по 400 руб. Продажи четвертого квартала – 1 250 шт. по 500 руб.

Задание:

1. Укажите, какой способ оценки запасов при их выбытии можно рекомендовать для закрепления в учетной политике на следующий год в целях обеспечения уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций?

2. Ответ обоснуйте расчетами.

Задача 7

ООО «Пекарь» приобрело оборудование стоимостью 180 000 руб., имеющего срок полезного использования 5 лет. Определите

FreeBusta is knowledge without borders!

величину амортизационных отчислений каждого года, предполагая, что используются следующие способы его амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет полезного использования.

Обсудите влияние выбора способа амортизации на показатели оценки финансового состояния организации.

Задача 8

В ООО «Алмаз» приказ об утверждении учетной политики на 2019 г. датирован 05.01.2019 г. ООО «Алмаз» имеет три выделенных на обособленные балансы подразделения. Аудитором установлено, что они не придерживаются учетной политики ООО «Алмаз». Аудиторы, изучая приказ об учетной политике организации, установили, что в данном приказе отсутствуют:

– рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета;

– порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

– правила документооборота и технология обработки учетной информации;

– порядок контроля за фактами хозяйственной жизни.

В ходе проверки установлено, что на балансе ООО «Алмаз» отражены арендованные основные средства (Дебет 01 Кредит 60 – 20 000 руб.), товарно-материальные ценности принятые на ответственное хранение (Дебет 10 Кредит 60 – 50 000 руб.), материалы, принятые на переработку (Дебет 10 Кредит 60 – 40 000 руб.), товары, принятые на комиссии (Дебет 41 Кредит 60 – 100 000 руб.), оборудование, принятое для монтажа (Дебет 07 Кредит 60 – 30 000 руб.). Бухгалтерские записи были сделаны в январе 2019 г.

В январе 2019 г. ООО «Алмаз» приобрело лицензию (срок действия один год) в учете были сделаны следующие записи:

Дебет 26 Кредит 76 – 20 000 руб.

В марте 2019 г. ООО «Алмаз» получило арендную плату от АО «Север» за апрель-декабрь 2018 г., в учете были сделаны следующие записи: Дебет 62 Кредит 90 – 480 000 руб. (арендная деятельность не является для ООО «Алмаз» обычным видом деятельности).

FreeBusta is knowledge
without borders!

Задание:

1. На основании приведенных данных оцените соблюдение правил бухгалтерского учета и законодательства РФ аудируемым лицом.

2. Укажите, какие были допущены нарушения в бухгалтерском учете ООО «Алмаз», а также их влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Задача 9

Проводя инициативный аудит в ООО «Аметист», которое с 2019 г. перешло на упрощенную систему налогообложения (УСНО), аудитор выяснил, что экономический субъект не формирует учетную политику. Главный бухгалтер ООО «Аметист» данный факт объяснила тем, что «предприятия, перешедшие на УСН, могут не вести бухгалтерский учет вообще, поэтому, можно и не составлять учетную политику».

Задание:

1. Какие выводы должен сделать аудитор?

2. Какие нормативно-правовые документы нарушены экономическим субъектом в этом случае?

Задача 10

Распределите элементы учетной политики по ее аспектам:

Аспекты	Элементы					
	Форма бухгалтерской службы	рабочий план счетов	документооборот	способ начисления амортизации основных средств	способ определения выручки от продажи	форма бухгалтерского учета
Методологический						
Технический						
Организационный						

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 11

Задание:

1. Ознакомьтесь с приказом об учетной политике для целей бухгалтерского учета конкретной организации.

2. Проведите опрос персонала аудируемой организации и дайте оценку влияния учетной политики на систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля. Для этого используйте таблицу.

3. Сделайте вывод о соответствии приказа об учетной политике требованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Таблица – Анкета для опроса персонала аудируемой организации при проверке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (в части учетной политики)

Вопрос	Ответ	Примечание
1	2	3
Система бухгалтерского учета		
Какова организационная структура бухгалтерии		
Какова структура подчиненности работников бухгалтерии		
Утверждены ли должностные инструкции работников бухгалтерии и Положение о бухгалтерии		
Утверждены ли формы первичных учетных документов		
Как организован документооборот, утвержден ли график документооборота		
Соответствует ли график документооборота должностным инструкциям учетных работников		
Какая форма бухгалтерского учета применяется организацией		
Составляется ли внутренняя отчетность для представления информации руководству и собственникам организации		
Утверждены ли формы внутрихозяйственной отчетности		
Система внутреннего контроля		
Позволяет ли распределение обязанностей между работниками бухгалтерии ограничить возможности злоупотреблений		
Разделены ли функции управления и учета активов		
Закреплено ли распределение обязанностей во внутренних документах организации		
Действует ли в организации подразделение внутреннего контроля (ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита)		
Определен ли приказом руководителя круг лиц имеющих право подписи первичных учетных документов		
Проводятся ли обязательные инвентаризации		
Утвержден ли график проведения инвентаризаций		
Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы материалов на складе, незавершенного производства		

FreeBusta is knowledge without borders!

Ограничен ли доступ к информации, содержащейся в компьютерных базах данных бухгалтерского учета		
Как организовано хранение документов бухгалтерского учета, обеспечивается ли сохранность бухгалтерских документов		

FreeBusta is knowledge
without borders!

3 АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

План семинара

1. Нормативное регулирование порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации
2. Цель, задачи, последовательность аудиторской проверки кассовых операций
3. Источники информации при проведении аудита кассовых операций
4. Инвентаризация наличия денежных средств, ее значение и место в аудите
5. Проверка тождественности синтетического и аналитического учета, порядка документального оформления кассовых операций
6. Соблюдение порядка применения контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов с юридическими и физическими лицам за наличный расчет
7. Система нормативного регулирования безналичных расчетов в Российской Федерации
8. Цели, задачи и последовательность проверки банковских операций
9. Методы и приемы сбора аудиторских доказательств при проверке операций по расчетному счету
10. Источники информации при аудите банковских операций
11. Система нормативного регулирования операций с иностранной валютой в Российской Федерации
12. Цели, задачи и последовательность проверки операций с иностранной валютой
13. Методы и приемы сбора аудиторских доказательств при проверке операций по валютным счетам
14. Аудит расчетов с использованием аккредитивов, корпоративных кредитных карт

Задача 12

При аудите кассовых операций в ООО «Каскад» аудиторы установили следующее:

1) выручка, зарегистрированная по Z-отчету ККМ от 18.01.19 оприходована по приходному кассовому ордеру и сдана на расчетный счет 19.01.19;

FreeBusta is knowledge without borders!

2) к авансовому отчету Петрова П. П. приложены квитанции к приходным кассовым ордерам ООО «Исток» № 16 от 19.01.19 на сумму 90 000 руб. и № 18 от 21.01.19 на сумму 18 000 руб. В обеих квитанциях указано основание: «согласно акту выполненных работ № 4 от 18.01.19».

Задание:

1. Выявите какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Укажите положения каких законодательных и нормативных актов нарушены?

3. Укажите какие финансовые санкции могут быть применены в данном случае.

Задача 13

При аудите первичных кассовых документов организации оптовой торговли аудитор выявил несоответствие суммы выручки, оприходованной по приходному кассовому ордеру от 20 января текущего года – 2350 руб., суммы выручки, учтенной в Книге кассира-операциониста согласно Z-отчету ККМ за 20 января – 23 500 руб.

Задание:

1. Выявите нарушения в учете.

2. Укажите требования каких нормативно-правовых документов нарушены.

3. Разработайте рекомендации по устранению нарушений.

4. Укажите какие финансовые санкции могут быть применены в данном случае.

Задача 14

В ходе аудита кассовых операций в ООО «Шторм» аудитор выявил расходный кассовый ордер № 21 от 21 ноября отчетного года на сумму 65 500 руб. Согласно документу была произведена оплата за ремонт автомобиля ООО «Волжский». Акт выполненных работ отсутствует.

В бухгалтерском учете была сделана запись:

Дебет 23 Кредит 50 65 500 руб.

Расходы по ремонту были в полном объеме учтены при налогообложении прибыли.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задание:

1. Выявите нарушения в учете.

2. Укажите требования каких нормативно-правовых документов нарушены.

3. Разработайте рекомендации по устранению нарушений.

4. Укажите какие финансовые санкции могут быть применены в данном случае.

Задача 15

При проведении проверки ООО «Лесхоз» аудитором выявлен факт неоприходования в кассу организации выручки за проданную продукцию покупателю ООО «Стройпром» по договору № 318 от 17 января текущего года на сумму 120 000 руб., в том числе НДС 20 000 руб. Полученные по итогам запроса покупателю доказательства свидетельствуют о своевременности исполнения сторонами договорных обязательств по отгрузке и оплате материалов.

Задание:

1. Укажите какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Укажите, требования, каких законодательно-нормативных актов нарушены?

3. Приведите возможные финансовые санкции при условии, что организация находится на общем режиме налогообложения и при определении дохода использует метод начисления.

Задача 16

В марте текущего года ООО «Арго» осуществило следующие кассовые операции по расчетам с поставщиками. Расчеты производились в рамках одного договора с каждым поставщиком.

Номер расходного	Дата	Поставщик	Сумма, руб.
134	16 марта	ЗАО «Север»	56000
156	17 марта	ООО «Юг»	42000
161	23 марта	ЗАО «Запад»	9600
174	28 марта	ЗАО «Север»	4800

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

FreeBusta is knowledge without borders!

2. Укажите, требования, каких законодательно-нормативных актов нарушены?

3. Приведите финансовые санкции, которые предусмотрены за допущенные нарушения.

Задача 17

По расходному кассовому ордеру № 93 от 28.02 текущего года и приложенному к нему договору подряда гр. Воронину Н. Н. выплачено за ремонт холодильного оборудования 6 200 руб. Встречной проверкой установлено, что Воронин Н. Н. работы не выполнял и денежных средств из кассы не получал. По объяснению кассира и главного бухгалтера фактически деньги по устному распоряжению директора были выданы водителю автомобиля ВАЗ-2110 для оплаты за ремонт автомобиля и покупки запчастей. Ремонт был произведен в ООО «Автосервис», однако документов, подтверждающих расходы, не имеется.

В бухгалтерском учете сделана запись:

Дебет 23 Кредит 50 6 200 руб.

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Укажите, требования, каких законодательно-нормативных актов нарушены?

3. Приведите финансовые санкции, которые предусмотрены за допущенные нарушения, если организация находится на режиме налогообложения в виде УСНО, с определением налогооблагаемой базы «доходы – расходы».

Задача 18

В ходе аудита было установлено, что на выявленный излишек наличных денег в кассе при инвентаризации по состоянию на 21.04.20 19 в сумме 1 640 руб. главный бухгалтер составил корреспонденцию счетов:

Дебет 50 Кредит 76 – 1 640 руб.

Инвентаризационная опись заполнена с ошибками, помарками, подчистками, оставлены незаполненные строки.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Требования каких нормативно-правовых докмуентов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Задача 19

В договоре на расчетно-кассовое обслуживание предусмотрено, что банк «Коммерческий» в конце каждого месяца выплачивает АО «Актив» вознаграждение за использование свободных средств на его расчетном счете. Сумма вознаграждения – 3 % годовых от среднего остатка по счету.

Средний остаток по расчетному счету АО «Актив» за месяц составил 10 000 руб. Сумма вознаграждения, причитающаяся организации составила:

10 000 руб. х 3 % : 365 дн. х 30 дн. = 24,66 руб.

В последний день месяца банк зачислил эту сумму на расчетный счет фирмы. Бухгалтер АО «Актив» составил запись:

Начислен банком процент на остаток по расчетному счету:

Дебет 51 Кредит 99 на сумму 24,66 руб.

Оцените ситуацию. Если это необходимо – составьте исправительные бухгалтерские записи.

Задача 20

Согласно договору, ООО «Интеррос» получило от иностранного банка кредит в сумме 1 000 долл. США.

1.04.2019. сумма кредита была перечислена на валютный счет организации.

Кредит был возвращен 29.04.2019 г.

Курс Банка России составил:

– на 1 апреля 2019 г. – 63,5 руб. / USD;

– на 29 апреля 2010 г. – 64,1 руб. / USD.

Бухгалтер ООО «Интеррос» должен составил следующие бухгалтерские записи:

Получен кредит от иностранного банка:

Дебет 52 Кредит 66 – 63 500 руб. (1 000 USD х 63,5 руб. / USD).

FreeBusta is knowledge without borders!

Отражена отрицательная курсовая разница:

Дебет 26 Кредит 66 на сумму 600 руб. (1 000 USD x (64,1 – 63,5 руб. / USD)).

Возвращен кредит:

Дебет 66 Кредит 52 на сумму 63 500 руб. (1 000 USD x 63,5 руб. / USD).

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Требования каких нормативно-правовых докмуентов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Задача 21

АО «Ветер» заключило договор на поставку оборудования.

В соответствии с договором стоимость оборудования составляет 100 000 руб. (НДС не облагается).

Для расчетов с поставщиком АО «Ветер» открыло в банке покрытый аккредитив. Аккредитив является покрытым, если деньги списывают с расчетного счета покупателя и банк депонирует их для последующих платежей поставщику (подрядчику). Распоряжаться денежными средствами покрытых аккредитивов покупатель не может. Договором поставки оборудования установлено:

– что платежи по договору производятся с покрытого аккредитива;

– что расчеты производятся после предъявления в банк транспортных документов на перевозку оборудования и счета поставщика.

Банк удержал с АО «Ветер» плату за обслуживание аккредитива в размере 0,1 % от его суммы.

Бухгалтер АО «Ветер» составил следующие бухгалтерские записи:

1) Перечислены денежные средства на покрытый аккредитив:

Дебет 55-1 Кредит 51 на сумму 100 000 руб.;

2) Принято к учету оборудование:

Дебет 08 Кредит 60 на сумму 100 000 руб.;

3) Отражено перечисление денежных средств поставщику:

Дебет 60 Кредит 55-1 на сумму 100 000 руб.;

FreeBusta is knowledge without borders!

4) Учтена плата за обслуживание аккредитива:

Дебет 91–1 Кредит 51 на сумму 100 руб. (100 000 руб. х 0,1 %).

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

FreeBusta is knowledge
without borders!

4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

План семинара

1 Цель и задачи аудита финансовых вложений. Основные нормативные документы, используемые для аудита финансовых вложений.

2 Объекты и процедуры аудита финансовых вложений

3 Проверка ведения учета финансовых вложений. Методы и приемы проверки финансовых вложений.

4 Проверка правильности хранения ценных бумаг, оценки финансовых вложений.

5 Проверка отражения и формирования доходов по финансовым вложениям

6 Проверка правильности создания резерва под обесценивание финансовых вложений

7 Проверка отражения финансовых вложений в финансовой отчетности

8 Оценка эффективности финансовых вложений

Задача 22

ООО «Импульс» 12 ноября отчетного года приобрело 100 акций АО «Строймаш» по цене 8 500 руб. за акцию:

Дебет субсчета 58-1 Кредит счета 76 - 850 000 руб.

Акции АО «Строймаш» относятся к группе финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Тем не менее, бухгалтер ООО «Импульс» в связи с большой вероятностью банкротства АО «Строймаш» уценил акции по состоянию на 31 декабря:

Дебет субсчета 91-2, Кредит субсчета 58-1 - 100 000 руб.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности на конец года отражена стоимость финансовых вложений 750,0 тыс. руб.

Задание:

1. Какие нарушения допущены в данной ситуации?

2. Требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 23

10 октября отчетного года организация приобрела 20 акций АО «Актив» номиналом 2 000 руб. За покупку акций организация заплатила 77 000 руб., из них стоимость услуг брокера составила 7 000 руб.

В бухгалтерском учете организации были составлены бухгалтерские записи:

Перечислено для приобретения акций:

Дебет 76 Кредит 51 77 000 руб.

Приобретены акции:

Дебет 58-1 Кредит 76 77 000 руб.

Задание:

1. Выявите нарушения в учете и налогообложении. Если рыночная цена одной акции по состоянию на 31.12 составила 5 000 руб.

2. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Задача 24

10 августа отчетного года ООО «Парус» предоставила займ ООО «Восток», равный 300 000 руб. под 12,5 % годовых. Займ выдан на один год. В договоре закреплено, что проценты и займ выплачиваются одновременно по истечению срока.

В бухгалтерском учете ООО «Парус» данный факт хозяйственной жизни был отражен:

Дебет 58 Кредит 51 – 300 000 руб.

ООО «Парус» находится на общем режиме налогообложения.

Задание:

1. Какие нарушения допущены в бухгалтерском учете и налогообложении ООО «Парус»?

2. Требования, каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

4. Оцените какое влияние оказали выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Парус».

FreeBusta is knowledge without borders!

5 АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

План семинара

1 Цели и задачи аудита расчетных операций

2 Информационная база аудита расчетных операций

3 Методика аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками

4 Методика аудита расчетов с покупателями и заказчиками

5 Методика аудита расчетов по налогам и сборам

6 Методика аудита расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

7 Методика осуществления аудита расчетов с подотчетными лицами

Задача 25

В марте текущего года принят к оплате счет поставщика за товары на сумму 360 000 руб., в том числе НДС – 60 000 руб. Предоплата произведена с расчетного счета.

Товары по товарно-транспортной накладной и счету-фактуре приняты в апреле. При разгрузке обнаружена недостача товаров на сумму 12 000 руб. На недостающие ценности составлен коммерческий, который подписали представители покупателя и поставщика.

Данные факты хозяйственной жизни оформлены следующим образом:

1 Оплачено поставщику за товары:

Дебет 60 Кредит 51 – 360 000 руб.

2 Оприходованы товары:

Дебет 41 Кредит 60 – 288 000 руб.

3 Выставлена претензия поставщику по недостающим товарам:

Дебет76-2 Кредит 60 – 12 000 руб.

4 Учтен НДС

Дебет 19 Кредит 68 – 60 000 руб.

5 Поставлен НДС к возмещению:

Дебет 68 Кредит 19 – 60 000 руб.

Задание:

1. Какие нарушения допущены в бухгалтерском учете и налогообложении?

FreeBusta is knowledge without borders!

2. Требования, каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

4. Укажите, какие возможные финансовые санкции в этой ситуации могут быть применены к организации.

Задача 26

ООО «Каскад» находится на общем режиме налогообложения. Перед руководством экономического субъекта стоит вопрос в выборе поставщика.

Для закупки товаров имеются два претендента:

– ИП Солодов – 520 руб. за ед. Этот поставщик применяет УСНО;

– ООО «Восход» – 550 руб. за ед. ООО «Восход» является плательщиком налога на прибыль организаций.

Для приобретения производственного оборудования:

– ИП Фадеев – 350 000 руб., находится на УСНО;

– ООО «Факел» – 420 000 руб., применяет общую систему налогообложения.

Задание:

Обоснуйте, с какими поставщиками экономически более выгодно заключить договор ООО «Каскад». Ответ подтвердите расчетами.

Задача 27

ООО «Сирена» в апреле 2019 г. получило от поставщика – ООО «Искра» акт об оказанных услугах связи в октябре 2018 г. Общая стоимость услуг по договору составила 30 000 руб., в том числе НДС – 5 000 руб. Счет-фактура, которую выписал поставщик, датирована октябрем 2018 г.

На момент выявления нарушения бухгалтерская (финансовая) отчетность утверждена, ошибка признана существенной. В связи с этим бухгалтер ООО «Сирена» составил следующие бухгалтерские записи по исправлению ошибки:

1 Отражена стоимость услуг связи, оказанных в октябре 2018 г.

Дебет 99 К 60 – 25 000 руб.

2 Учтен НДС

FreeBusta is knowledge without borders!

Дебет 19 Кредит 60 – 5 000 руб.

3 Принят НДС к вычету:

Дебет 68 Кредит 19 – 5 000 руб.

Задание:

1. Какие нарушения допущены в бухгалтерском учете и налогообложении?

2. Требования, каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Задача 28

ООО «Кулинар» в счет будущей поставки получил предоплату в сумме 96 000 руб., в том числе НДС – 16 000 руб. В соответствии с условиями договора ООО «Кулинар» обязано произвести поставку продукции в течение трех рабочих дней с момента получения аванса. Однако, продукция не была отгружена покупателю, и денежные средства не были возвращены.

В бухгалтерском учете ООО «Кулинар» были составлены следующие бухгалтерские записи:

1 Получен аванс от покупателя:

Дебет 51 Кредит 62 – 96 000 руб.

2 По окончанию отчетного года списана кредиторская задолженность:

Дебет счета 62 Кредит 91–1 – 96 000 руб.

1. Какие нарушения допущены в бухгалтерском учете и налогообложении?

2. Требования, каких нормативно-правовых документов нарушены?

3. Разработайте рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Задача 29

26 января текущего года менеджер торговой организации Коробов Е. Л. приобрел за наличный расчет персональный компьютер. В счет-фактуре указано, что стоимость составных частей компьютера равно:

– системный блок – 60 000 руб. (в том числе НДС – 10 000 руб.);

FreeBusta is knowledge without borders!

– монитор – 12 000 руб. (в том числе НДС – 2 000 руб.);
– клавиатура – 2 400 руб. (в том числе НДС – 400 руб.);
– мышь – 1 200 руб. (в том числе НДС – 200 руб.).

Итого стоимость компьютера – 75 600 руб. (в том числе НДС – 12 600 руб.).

Составные части компьютера (системный блок, монитор, клавиатура, мышь) могут функционировать только в составе единого комплекса. Доставка компьютера обошлась в 1 200 руб., в том числе НДС – 200 руб.

Бухгалтером составлены следующие записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выданы денежные средства в подотчет	71	50	80 000
Приобретен системный блок Учтен НДС	08 19	71 71	50 000 10 000
Приобретен монитор Учтен НДС	10 19	71 71	10 000 2 000
Приобретена клавиатура Учтен НДС	10 19	71 71	2 000 400
Приобретена мышь Учтен НДС	10 19	71 71	1 000 200
Отражены расходы на доставку компьютера Учтен НДС	44 19	71 71	1 000 200

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Разработайте рекомендации по их устранению.

Задача 30

18 апреля прошлого года ЗАО «Радуга» отправило менеджера по рекламе Савушкина В. В. в г. Ростов-на-Дону для участия в выставке. Выставка проходила в Ростовском выставочном центре с 19 по 21 апреля прошлого года. По расходному кассовому ордеру № 54 от 17 апреля Савушкину В. В. выдано в под отчет 30 000 руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

Согласно ж/д билета работник выехал из г. Краснодара 18 апреля, а вернулся 22 апреля. По возвращении из командировки Савушкин В. В. составил авансовый отчет, к которому приложил первичные документы.

1. Счет гостиницы «Ростов» на проживание в одноместном номере: трое суток общей стоимостью 8 750 руб. В счете гостиницы отдельной строкой указана сумма НДС 1 750 руб.

2. Счет-фактура и кассовый чек ООО «Ростовский выставочный центр» за дополнительные услуги, оказанные на выставке (пользование электрическими розетками, размещением информации в рекламном бюллетене) на сумму 5 000 руб. Во всех первичных документах указан отдельной строкой НДС 1 000 руб.

3. Счет гостиничного ресторана «Ростов» за питание (3 завтрака, 4 ужина) на общую сумму 7 000 руб.

4. Суточные за 5 суток по 500 руб. на общую сумму 2 500 руб.

5. Ж/д билеты на проезд общей стоимостью 1 200 руб.

Остаток подотчетной суммы сдан в кассу 23 апреля по приходному кассовому ордеру № 44.

Бухгалтером составлены следующие записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выдано в под отчет работнику	71	50	30 000
Начислены суточные за 5 дней	26	71	2 500
Отражены расходы за проживание в гостинице «Ростов» Учтен НДС по расходам за проживание НДС поставлен к зачету	26 19 68	71 71 19	8 750 1 750 1 750
Отражены расходы за участие в выставке Учтен НДС по расходам за участие в выставке НДС поставлен к зачету	26 19 68	71 71 19	5 000 1 000 1 000
Отражены расходы за питание сотрудника	26	71	7 000
Отражена стоимость проезда (туда и обратно)	26	71	1 200

FreeBusta is knowledge without borders!

Возвращен остаток неиспользованной суммы в кассу	50	71	2 800

Задание: выявите нарушения в учете, разработайте рекомендации по их устранению. Рассчитайте возможные финансовые санкции. Нарушение выявлено после выпуска годовой бухгалтерской отчетности и является несущественным.

Задача 31

При проверке расчетов по служебной командировке главного агронома сельскохозяйственной организации, находящейся на специальном налоговом режиме в виде ЕСХН, аудитор исследовал ряд документов:

– авиабилеты в г. Москва от 21 марта (проезд туда) и 26 марта (проезд обратно) прошлого года на общую сумму 11 000 руб.;

– приказ руководителя об утверждении суточных в размере 800 руб.;

– счет отеля «Графский» на проживание с 21 по 26 марта прошлого года в сумме 29 000 руб., в том числе «посещение тренажерного зала» 1 000 руб., «дополнительная смена белья» 500 руб.;

– авансовый отчет.

Бухгалтером составлены следующие записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выдано в под отчет работнику	71	50	50 000
Начислены суточные за 6 дней	25	71	4 800
Отражены расходы за проживание в отеле «Графский»	25	71	29 000
Отражена стоимость проезда (туда и обратно)	25	71	11 000
Возвращен остаток неиспользованной суммы в кассу	25	71	5 200

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2. Разработайте рекомендации по их устранению.

FreeBusta is knowledge without borders!

3. Рассчитайте возможные финансовые санкции. Если нарушение было выявлено после выпуска годовой бухгалтерской отчетности и является несущественным.

Задача 32

Экспедитор ООО «Аврора» направлен в командировку для приобретения (приемки) оборудования (не требующего монтажа) сроком на пять дней (с 16 по 20 января отчетного года). В соответствии с приказом размер суточных равен 1 000 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Командировочные расходы были отражены следующим образом:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выдано в под отчет работнику (в части суточных)	71	50	6 000
Начислены суточные за 6 дней	26	71	6 000
Удержан НДФЛ из суммы суточных, сверх норм	70	68	234

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Разработайте рекомендации по их устранению.

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

FreeBusta is knowledge without borders!

6 АУДИТ КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

План семинара

1 Цели, задачи и источники информации, используемые при проверке учета кредитов и займов

2 Методика проверки учета кредитов и займов

3 Особенности проверки налогового учета кредитов и займов

Задача 33

ООО «Север» в марте 2019 г. получило нецелевой заем в сумме 1 200 000 руб. Он был частично направлен на оплату строительства (инвестиционного актива). Ранее заемные средства общество не привлекало.

За март сумма процентов по займу составила 20 000 руб., на финансирование строительства направлено 900 000 руб.

Задание:

1. Определите, какую сумму процентов нужно включить в стоимость строительства?

2. Как правильно отразить в бухгалтерком учете факты хозяйственной жизни по получению займа и начислению процентов?

Задача 34

ООО «Мираж» в 2019 г. получила в ООО «Банк Коммерческий» кредит в размере 1 000 000 руб. на три месяца. Организация провела экспертизу кредитного договора стоимостью 10 000 руб. (без НДС).

В бухгалтерском учете ООО «Мираж» составлены бухгалтерские записи:

1 Отражена стоимость экспертизы договора:

Дебет 97 Кредит 76 – 10 000 руб.

2 Оплачены расходы по экспертизе:

Дебет 76 Кредит 51 – 10 000 руб.

3 Получен кредит:

Дебет 51 Кредит 66 – 1 000 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

FreeBusta is knowledge without borders!

3 Разработайте рекомендации по устранению нарушений.

Задача 35

В январе 2019 г. организация получила кредит в сумме 1 млн руб. для строительства производственного здания. Кредит получен на три года. За пользование кредитом организация ежемесячно начисляет и уплачивает проценты в размере 20 000 руб. В январе 2019 г. начались строительные работы.

С марта по август 2019 г. (шесть месяцев) строительство приостановлено.

Ежемесячно за период с января по май включительно в бухгалтерком учете начисление процентов отражалось следующим образом:

Дебет 08 Кредит 67 – 20 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3 Разработайте рекомендации по устранению нарушений.

Задача 36

В ходе аудита было установлено, что ООО «Нива» 10 апреля 2019 г. получило кредит в АО «Южный банк» в сумме 600 000 руб. на шесть месяцев под 16 % годовых.

За апрель в бухгалтерском учете ООО «Нива» были составлены следующие записи:

1 Получен краткосрочный кредит:

Дебет 51 Кредит 66 – 600 000 руб.

2 Начислены проценты за пользование кредитом:

Дебет 26 Кредит 66 – 7 890 руб.

3 Оплачены проценты за пользование кредитом:

Дебет 66 Кредит 51 – 7 890 руб.

4 Оплата кредита:

Дебет 66 Кредит 51 – 100 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в бухгалтерском учете.

2 Укажите, требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

FreeBusta is knowledge without borders!

3 Разработайте рекомендации по устранению нарушений, если нарушение выявлено в текущем году.

FreeBusta is knowledge
without borders!

7 АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

План семинара

1 Цели, задачи, источники информации аудита материально-производственных запасов

2. Методика аудиторской проверки материально-производственных запасов

2.1 Проверка начальных остатков

2.2 Анализ применяемого порядка приобретения материалов

2.3 Анализ методики учета товаров

2.4 Анализ применяемого порядка отражения операций с возвратной и оборотной тарой.

2.5 Проверка документального подтверждения прав собственности на материально-производственных запасов

2.6 Анализ движения материально-производственных запасов

2.7 Проверка полноты отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции

2.8 Проверка правильности оформления пересортицы, списания потерь и недостач материально-производственных запасов

Задача 37

По счету 43 «Готовая продукция» значится 340 т пшеницы, переданной 15 августа 2018 года на хранение кладовщику. 18 марта 2019 г. реализовали все зерно – 333 т, недостачу списали за счет естественной убыли. На сумму выявленной недостачи составлены бухгалтерские записи:

1. Выявлена недостача зерна:

Дебет 94 Кредит 43 – 26 600 руб.

2. Списана недостача зерна:

Дебет 20 Кредит 94 – 26 600 руб.

Норма естественной убыли при хранении на складах насыпью составляет 0,115 % за год от хранимой массы. Фактическая себестоимость 1 ц пшеницы – 380 руб. Рыночная цена 1 ц – 420 руб. Организация является плательщиком налога на прибыль организаций.

Задание:

1. Укажите, какие допущены нарушения в данной ситуации?

FreeBusta is knowledge without borders!

2. Составьте исправительные записи по результатам проверки?

3. Каким законодательным и нормативным актам противоречат выявленные нарушения?

Задача 38

Данные бухгалтерского учета и инвентаризации материалов на складе представлены в таблице.

Наименование материала	Единица измерения	Учетная цена, руб.	Фактическое наличие		По учетным данным	
			Количество	Сумма, руб.	Количество	Сумма, руб.
Спирт технический	кг	300	50	15 000	100	3 000
Белила цинковые	кг	320	154	49 280	125	40 000
Олифа «Оксоль»	кг	253	328	82 984	320	80 960
Провод сечение 2 мм	м	150	560	84 000	650	97 500
Провод сечение 4 мм	м	250	820	205 000	720	180 000
Бумага упаковочная	кг	200	1000	200 000	1000	200 000
Итого:	X	X	X	636 264	2915	601 460

Один литр спирта весит 0,9 кг. Транспортно-заготовительные расходы на день инвентаризации составили 10 %.

Норма естественной убыли при хранении:

– спирт технический – 2 % от оборота;

– белила цинковые – 0,05 % от оборота;

– олифа «Оксоль» – 0,1 % от оборота.

Оборот по отпуску материалов от даты последней инвентаризации составил:

– спирт технический – 700 л;

– белила цинковые – 1 500 кг;

– олифа «Оксоль» – 41 200 кг.

Розничная цена спирта технического 320 руб. за 1 л.

Задание:

1 Установите правильность определения результатов инвентаризации материалов на складе.

2 Составьте необходимые бухгалтерские записи.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 39

Согласно накладной № 40 от 20 января текущего года для хозяйственных нужд были приобретены товарно-материальные ценности на сумму 14 400 руб. Сумма НДС в счет-фактуре не указана. Деньги за товарно-материальные ценности перечислены с расчетного счета по платежному поручению № 25 от 26 января текущего года, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

В бухгалтерском учете были составлены следующие записи:

1 Оприходованы материалы:

Дебет 10 Кредит 60 – 12 000 руб.

2 Учтен НДС:

Дебет 19, Кредит 60 – 2 400 руб.

3 Оплачено поставщику:

Дебет 60 Кредит 51 – 14 400 руб.

4 НДС по приобретенным ценностям поставлен к зачету в бюджет:

Дебет 68 Кредит 19 – 14 400 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Разработайте рекомендации по их устранению.

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

Задача 40

В декабре отчетного года по требованиям-накладным списана краска:

– на основное производство – 400 банок для окраски выпускаемой продукции;

– на ремонт спортзала – 20 банок;

– во вспомогательное производство – 10 банок.

В бухгалтерском учете были составлены следующие записи:

Дебет 20 Кредит 10 – 66 450 руб.

Дебет 26 Кредит 10 – 3 500 руб.

Дебет 23 Кредит 10 – 1 750 руб.

Дебет 26 Кредит 16 – 717 руб.

Справка. По данным аналитического учета на счете 10 «Материалы» на 1 декабря отчетного числится 370 банок краски по 3 кг на сумму 59 200 руб.; на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» остаток составляет 3 420 руб. Поступление

FreeBusta is knowledge without borders!

краски в декабре документально не отражено, хотя благодаря встречной проверке выяснилось, что в организацию поступило 120 банок краски по 3 кг на сумму 21 000 руб. Организация-поставщик не является плательщиком НДС. Учетная цена 1 банки краски 3 кг составляет 160 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Разработайте рекомендации по устранению нарушений, если бухгалтерская (финансовая) отчетность еще не утверждена.

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

Задача 41

В январе текущего года организация получила в банке кредит на приобретение материалов в сумме 120 000 руб. сроком на три месяца под 2 % в месяц. Деньги перечислены поставщикам материалов в качестве предоплаты. Материалы получены 1 февраля. Организацией начислены проценты за пользованием кредитом в январе 2 400 руб., в феврале 2 400 руб. и в марте 2 400 руб.

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

В январе:

Дебет 51 Кредит 66 – 120 000 руб.

Дебет 60 Кредит 51 – 120 000 руб.

Дебет 91-2 Кредит 66 – 2 400 руб.

В феврале:

Дебет 15 Кредит 60 – 101 695 руб.

Дебет 10 Кредит 15 – 101 695 руб.

Дебет 19, Кредит 60 – 18 305 руб.

Дебет 91-2, Кредит 66 – 2 400 руб.

В марте:

Дебет 91-2 Кредит 66 – 2 400 руб.;

Дебет 66, Кредит 51 – 127 200 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете.

2 Разработайте рекомендации по их устранению.

FreeBusta is knowledge without borders!

8 АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

План семинара

1 Основные задачи и цель аудита основных средств

2 Основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке организации учета основных средств

3 Аудит поступления основных средств

4 Аудит выбытия основных средств

5Аудит начисления амортизации основных средств

6 Аудит учета ремонта основных средств

7 Аудит учета аренды основных средств

8 Аудит учета поступления нематериальных активов

9 Аудит выбытия нематериальных активов

10 Аудит амортизации по нематериальным активам

Задача 42

По результатам аудита было установлено, что сельскохозяйственная организация, применяющая специальный режим налогообложения в виде ЕСХН, приобрела холодильное оборудование стоимостью 240 000 руб. (в том числе НДС – 40 000 руб.). Стоимость доставки и установки составила 6 000 руб. (в том числе НДС – 1 000 руб.). В товарной накладной и счете-фактуре на поставку материалов НДС выделен отдельной строкой.

Данные факты хозяйственной жизни отражены следующим образом:

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Принято оборудование к учету	200 000	01	60
Учтен НДС	40 000	19	60
НДС поставлен к возмещению из бюджета	40 000	68	19
Оплачено поставщику	240 000	60	51
Отражены расходы за доставку и установку	6 000	26	76
Учтен НДС	1 000	19	76
НДС поставлен к возмещению из бюджета	1 000	68	19
Оплачено за доставку и установку	6 000	76	51
Введено оборудование к эксплуатацию	200 000	08	01

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Разработайте рекомендации по устранению нарушений, если бухгалтерская (финансовая) отчетность еще не утверждена.

FreeBusta is knowledge without borders!

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

Задача 43

Организация приобрела в июне текущего года офисную мебель стоимостью 285 000 руб. (без НДС), расходы на установку составили 12 000 руб. В бухгалтерском учете объект принят в составе основных средств и учтен на счете 01 по первоначальной стоимости 297 000 руб. (285 000 + 12 000). С июля по объекту основных средств начисляется амортизация исходя из срока полезного использования пять лет. Акт о приеме-передаче объекта основных средств не составлен, инвентарная карточка учета основных средств переоформляется ежемесячно.

Требуется:

1. Охарактеризовать выявленные нарушения, установить, какие нормативные акты нарушены.

2. Определить возможные финансовые санкции со стороны налоговых органов в случае выявления ими данных нарушений.

3. Составить исправительные бухгалтерские записи.

Задача 44

В текущем году в результате проверки технической комиссией выявлена сельскохозяйственная техника, не пригодная к эксплуатации, первоначальной стоимостью 280 000 руб. Аудитором установлено, что величина амортизационных отчислений, начисленных за время эксплуатации объекта, составила 83 000 руб.

Бухгалтер отразил выбытие основного средства следующим образом:

Дебет 02, Кредит 01 – 83 000 руб.

Доходы и расходы, связанные с выбытием объекта, в бухгалтерском учете и отчетности не отражены. Величина затрат, связанных с транспортировкой списанной техники на пункт приема металлолома транспортной организацией, составила 2 400 руб., в том числе НДС 400 руб. Стоимость лома черных и цветных металлов – 8 200 руб. Сумма получена в полном объеме доверенным лицом при сдаче техники на лом.

Задание:

1 Укажите, какие нарушения допущены в данной ситуации.

FreeBusta is knowledge without borders!

2 Каким законодательным и нормативным актам противоречат выявленные нарушения?

3 Составьте исправительные записи, рассчитайте возможные финансовые санкции, если организация находится на специальном режиме налогообложения в виде ЕСХН.

Задача 45

В июне текущего года организация передала безвозмездно оборудование, первоначальная стоимость которого составила 120 000 руб., а сумма накопленной амортизации – 62 500 руб.

Расходы по демонтажу и транспортировке:

– заработная плата рабочих – 5 000 руб.;

– отчисления в фонды социального страхования и обеспечения – 1 500 руб.;

– стоимость услуг транспортного цеха – 2800 руб.

В бухгалтерском учете были отражены записи:

Передано безвозмездно оборудование на сумму начисленной амортизации:

Дебет 02 Кредит 01 – 62 5000 руб.

Передано безвозмездно оборудование на сумму остаточной стоимости:

Дебет 91-2 Кредит 01 – 57 500 руб.

Списаны расходы по демонтажу оборудования и его транспортировке:

Дебет 91-2 Кредит 70, 69, 23 – 9 300 руб.

Списаны потери от безвозмездной передачи:

Дебет 99 Кредит 91-9 – 66 800 руб.

На сумму полученного убытка была уменьшена налогооблагаемая база при исчислении налога на прибыль организаций.

Задание:

1 Укажите, какие нарушения допущены в данной ситуации.

2 Каким законодательным и нормативным актам противоречат выявленные нарушения?

3 Составьте исправительные записи, рассчитайте возможные финансовые санкции.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 46

В январе текущего года ООО «Транспорт» приобрело необходимые для деятельности лицензии, общей стоимостью 50 000 руб. Указанные виды лицензий в организации были включены в состав нематериальных активов и учитывались на счете 04 «Нематериальные активы» с ежемесячным списанием $^{1}/_{36}$ части от общей стоимости на счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

В бухгалтерском учете были составлены следующие бухгалтерские записи:

1 Оплачено за лицензии:

Дебет 60 Кредит 51 – 60 000 руб.

2 Приобретены лицензии:

Дебет 08 Кредит 60 – 50 000 руб.

3 Приняты к учету лицензии:

Дебет 04 Кредит 08 – 50 000 руб.

4 Учтен НДС:

Дебет 19 Кредит 76 – 10 000 руб.

Задание:

1 Укажите, какие нарушения допущены в данной ситуации.

2 Каким законодательным и нормативным актам противоречат выявленные нарушения?

3 Составьте исправительные записи, рассчитайте возможные финансовые санкции.

Задача 47

АО «Нефтедобыча» создает товарный знак. Стоимость услуг агентства по разработке товарного знака составляет 720 000 руб., в том числе НДС 120 000 руб. Приказом руководителя установлен срок полезного использования товарного знака (для целей бухгалтерского и налогового учета) – пять лет.

В бухгалтерском учете были составлены записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Оплачен счет агентства	720 000	60	51
Отражены расходы на приобретение товарного знака	600 000	08	60

FreeBusta is knowledge without borders!

Учтен НДС	120 000	19	76
Отплачен сбор за регистрацию товарного знака	50 000	76	51
Отражены расходы на регистрацию товарного знака	50 000	26	76
Объект нематериальных активов введен в эксплуатацию	600 000	04	08
Предъявлен НДС к возмещению	54 000	68	19

Задание:

1 Укажите, какие нарушения допущены в данной ситуации.

2 Каким законодательным и нормативным актам противоречат выявленные нарушения?

3 Составьте исправительные записи, рассчитайте возможные финансовые санкции, если бухгалтерская (финансовая) отчетность организации еще не утверждена.

FreeBusta is knowledge without borders!

9 АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

План семинара

1 Цель, задачи, источники информации аудита расчетов с персоналом по оплате труда

2 Этапы проведения аудита кадрового делопроизводства

3 Вопросник аудитора при проверке расчетов с персоналом по оплате труда

4 Методика проверки расчетов с персоналом по оплате труда

Задача 48

В АО «Металл» применяется система сдельной оплаты труда. В связи с производственной необходимостью Семенов Ю. П. проработал в июне текущего года пять часов сверхурочно.

10 июня за два часа он изготовил 10 изделий, а 12 июня за три часа – 15 изделий (по пять изделий в час). Стоимость одного изделия 20 руб. В основное рабочее время в июне Семенов Ю. П. изготовил 800 изделий.

Семенов Ю. П. имеет одного несовершеннолетнего ребенка. Совокупный доход работника за период с января по июнь включительно составил 320 000 руб.

За июнь Семенову Ю. П. была выдана заработная плата в размере 14 181 руб.

Задание:

1 Установите правильность исчисления и выдачи заработной платы работнику.

2 Укажите, какие нормативно-правовые документы были нарушены.

3 Составьте исправительные записи.

Задача 49

В ходе аудиторской проверки установлено, что из заработка менеджера организации в январе текущего года исчислен налог на доходы с физических лиц (НДФЛ) в размере 3 100 руб. Работник имеет одного ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет (заявление,

FreeBusta is knowledge without borders!

копия свидетельства о рождении и справка с места жительства прилагаются).

Заработок работника за январь составил:

– за отработанное время – 22 000 руб.;

– премия за прошлый год – 5 000 руб.

Задание:

1 Установите правильность исчисления и выдачи заработной платы работнику.

2 Укажите, какие нормативно-правовые документы были нарушены.

3 Составьте исправительные записи.

Задача 50

Работник торговой организации болел с 3 по 13 апреля 2019 г. (10 к. дн.). Заработок за расчетный период составил:

– за 2017 г. – 350 000 руб.;

– за 2018 г. – 410 000 руб.

Страховой стаж сотрудника составляет 5 лет 4 месяца.

Бухгалтер организации рассчитал сумму пособия равную 7 250 руб.

Задание:

1 Установите правильность исчисления и выдачи заработной платы работнику.

2 Укажите, какие нормативно-правовые документы были нарушены.

3 Составьте исправительные записи.

Задача 51

На основании приказа руководителя водителю производственной организации Хотенко А. Н. был предоставлен очередной отпуск с 1 по 28 февраля текущего года. Сумма отпускных, которая была выплачена работнику, составила 16 520 руб.

Хотенко А. Н. находится на окладе – 23 000 руб. С 1 по 28 июля прошлого года работник был в отпуске. Его заработная плата за этот месяц без учета отпускных составила 2 000 руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задание:

1 Установите правильность исчисления и выдачи заработной платы работнику.

2 Укажите, какие нормативно-правовые документы были нарушены.

3 Составьте исправительные записи.

Задача 52

Виноградов Н. П. получает стандартные налоговые вычеты по основному месту работы и имеет на обеспечении сына в возрасте 11 лет и дочь в возрасте 19 лет.

1) За январь – июнь текущего года Виноградову Н. П. начислена зарплата в размере 35 000 руб. в месяц.

2) За январь – июнь текущего года Виноградову Н. П. начислен ежемесячный доход по договору гражданско-правового характера (оказание транспортных услуг организации) в размере 8 000 руб., при этом расходы составили 1 000 руб. в месяц.

3) В апреле текущего года Виноградову Н. П. оплатил обучение дочери (очное высшее образование) в размере 70 000 руб.

Задание:

1 Определите сумму НДФЛ период с января – июнь текущего года подлежащую внесению в бюджет.

2 Рассчитайте величину налоговых вычетов, которые налогоплательщик получит по итогам отчетного периода.

Задача 53

В ходе аудита установлено, что бухгалтер торговой организации начислил компенсацию за неиспользованный отпуск продавцу за неиспользованные 28 дней ежегодного трудового отпуска – 13 000 руб.

Оклад продавца составлял 15 500 руб. Расчетный период (12 месяцев, предшествующих увольнению) отработан полностью. Ставка сбора на страхование от несчастных случаев в организации – 1,2 %.

Задание:

1 Произвести перерасчет суммы компенсации.

2 В случае выявления нарушений составить исправительные бухгалтерские записи.

FreeBusta is knowledge without borders!

10 АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

План семинара

1 Цель, задачи и информационная база аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг

2 Проверка правильности отнесения прямых затрат на себестоимость продукции

3 Проверка правильности учета и налогообложения сверхнормативных затрат

4 Проверка правильности распределения затрат по видам производимой продукции

Задача 54

В ходе аудита АО Кондитерская фабрика «Сладкоежка» было установлено, что в состав общехозяйственных расходов отнесены затраты по лабораторным исследованиям. Аудиторы выявили, что отсутствует акт выполненных работ.

В бухгалтерском учете фабрики были сделаны записи:

1 Отражены расходы за лабораторные исследования:

Дебет 26 Кредит 60 – 45 000 руб.

2 Списаны общехозяйственные расходы:

Дебет 90 Кредит 26 – 45 000 руб.

Задание:

1 Укажите, какие допущены нарушения требований законодательства.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено до подписания годовой отчетности и организация применяет общий режим налогообложения.

3 Рассчитайте финансовые санкции, которые могут быть применены в результате допущенных нарушений.

Задача 55

По результатам аудиторской проверки было установлено, что хлебзавод приобрел муку на общую сумму 55 000 руб. (в том числе НДС – 5 500 руб.).

FreeBusta is knowledge without borders!

Счет-фактура на поставку муки отсутствует. В накладной на НДС выделен отдельной строкой. В последующем расходы, связанные с покупкой муки, были списаны на производство хлебобулочных изделий.

В бухгалтерском учете хлебозавода данные факты хозяйственной жизни были отражены следующим образом:

1 Оприходована мука:

Дебет 10 Кредит 60 – 50 000 руб.

2 Учтен НДС:

Дебет 19 Кредит 60 – 5 500 руб.

3 НДС принят к вычету:

Дебет 68 Кредит 19 – 5 500 руб.

4 Списана стоимость муки в основное производство:

Дебет 20 Кредит 10 – 50 000 руб.

Задание:

1. Выявить нарушения в учете и налогообложении.

2. Составить исправительные записи, если нарушение выявлено в текущем году.

3. Каким законодательным и нормативным актам противоречат данные нарушения?

Задача 56

По результатам аудиторской проверки было установлено, что сельскохозяйственная организация, применяющая специальный режим налогообложения в виде ЕСХН, приобрела корма на общую сумму 110 000 руб. (в том числе НДС – 10 000 руб.).

В накладной и счете-фактуре на поставку кормов НДС выделен отдельной строкой. В последующем корма были списаны в животноводство.

Данные факты хозяйственной жизни в учете отражены следующим образом.

1 Оприходованы корма:

Дебет 10 Кредит 60 – 100 000 руб.

2 Учтен НДС:

Дебет 19 Кредит 60 – 10 000 руб.

3 НДС принят к вычету:

Дебет 68 Кредит 19 – 10 000 руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

4 Списаны материалы в основное производство:

Дебет 20 Кредит 10 – 100 000 руб.

Задание:

1. Выявить нарушения в учете и налогообложении.

2. Составить исправительные записи, если нарушение выявлено после подписания годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и предоставления ее пользователям и признано несущественным.

3. Каким законодательным и нормативным актам противоречат данные нарушения?

Задача 57

ООО «Сыровар» в декабре отчетного года принимало делегацию из Италии. Общая сумма представительских расходов составила 46 500 руб. в том числе:

– официальный обед в ресторане 30 000 руб. (без НДС);

– билеты в театр 15 000 руб.;

– билеты в музей 1 500 руб.

Фонд оплаты труда за отчетный год составил 7,5 млн руб.

Сумма представительских расходов была учтена в полном объеме при расчете налога на прибыль организаций.

Задание:

1 Какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении?

2 Требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3 Составить исправительные записи, если нарушение выявлено после подписания годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и предоставления ее пользователям и признано несущественным.

4 Рассчитайте финансовые санкции, которые могут быть применены в результате допущенных нарушений.

FreeBusta is knowledge without borders!

11 АУДИТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, РАБОТ И УСЛУГ

План семинара

1 Цель, задачи и информационная база аудита процесса продажи, продукции, товаров, работ и услуг

2 Методика проверки продажи товаров в розницу

3 Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета отгрузки продукции (работ, услуг) в производственных целях, продажи товаров

4 Проверка правильности налогообложения операций по реализации продукции, работ, услуг

5 Проверка правильности составления справки бухгалтера на закрытие счета 90 «Продажи»

6 Методика проверки продажи товаров оптом

7 Методика проверки расходов на продажу

Задача 58

В ходе аудиторской проверки в декабре отчетного года было установлено, что в бухгалтерском учете мебельного магазина не отражены факты хозяйственной жизни по продаже комплекта мягкой мебели. Покупная стоимость комплекта составила 240 000 руб., в том числе НДС, а стоимость реализации – 300 000 руб., в том числе НДС.

В учетной политике магазина закреплено, что доходы и расходы для исчисления налога на прибыль организаций определяются по методу начисления.

Задание:

1 Выявите какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении?

2 Составить исправительные записи, если нарушение выявлено до подписания годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3 Рассчитайте финансовые санкции, которые могут быть применены в результате допущенных нарушений.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 59

АО «Фарфорофаянсовый завод» продал 15 чайных наборов по цене 4 800 руб. (в том числе НДС) за изделие. Себестоимость одного чайного набора – 2 150 руб.

В дальнейшем покупателем выявлен неустранимый брак у 10 наборов. Покупателем составлен акт о выявлении брака и предъявлена претензия с требованием перечислить на его расчетный счет денежные средства в размере стоимости 10 бракованных изделий.

АО «Фарфорофаянсовый завод» завод транспортные расходы по доставке бракованных изделий в сумме 2 400 руб. (в том числе НДС – 400 руб.). Бракованные изделия приняты к учету в качестве вторичного сырья по цене 2 500 руб.

В бухгалтерском учете АО «Фарфорофаянсовый завод» были составлены следующие бухгалтерские записи:

1 Отражена выручка от продажи чайных наборов:

Дебет 60 Кредит 90-1 – 72 000 руб.

2 Начислен НДС из выручки:

Дебет 90-3 Кредит 68 – 12 000 руб.

3 Отражена себестоимость проданной продукции:

Дебет 90-2 Кредит 43 – 32 250 руб.

4 Отражен финансовый результат от продажи (прибыль):

Дебет 90-9 Кредит 99 – 27 750 руб.

5 Получено от покупателя за проданную продукцию:

Дебет 51 Кредит 62 – 72 000 руб.

6 Откорректирована выручка от продажи после получения претензии:

Дебет 60 Кредит 90-1 – 48 000 руб.

7 Откорректирована себестоимость проданной продукции:

Дебет 90-2 Кредит 43 – 21 500 руб.

8 Откорректирован НДС ранее начисленный из выручки:

Дебет 90-3 Кредит 68 – 8 000 руб.

9 Возвращены покупателю денежные средства:

Дебет 62 Кредит 51 – 48 000 руб.

Задание:

1 Выявите какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении?

FreeBusta is knowledge without borders!

2 Укажите требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3 Составить исправительные записи, если нарушение выявлено до подписания годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Задача 60

При поступлении товара в магазин розничной торговли 21 апреля текущего года на сумму 10 000 руб. бухгалтер начислил торговую наценку 20 %. В бухгалтерском учете были составлены следующие записи:

1 Начилена торговая наценка:

Дебет 41-2 Кредит счета 42 – 2 000 руб.

2 Списаны товары:

Дебет 90-2 Кредит – 12 000 руб.

3 Учтена торговая наценка:

Дебет 42 Кредит 90-1 – 2 000 руб.

4 Отражена выручка:

Дебет 60 Кредит 90-1 – 12 000 руб.

5 Отражена прибыль от продажи товаров:

Дебет 90-9 Кредит 99 – 2 000 руб.

Задание:

1 Выявите какие допущены нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении?

2 Укажите требования каких нормативно-правовых документов нарушены?

3 Составить исправительные записи, если нарушение выявлено до подписания годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а магазин находится на общем режиме налогообложения.

Задача 61

По итогам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год маркетингового агентства аудитор обнаружил, что в аналитическом, синтетическом и налоговом учете, а также отчетности, не была отражена выручка от оказания услуг в сумме 120 000 руб., в том числе НДС 20 000 руб.

При этом расхождения в акте сверки с заказчиком по неучтенному факту на эту сумму подтверждены должностными лицами агентства в пользу заказчика.

FreeBusta is knowledge without borders!

Организация использует метод начисления в целях налогообложения прибыли.

Задание:

1 Разработайте рекомендации по исправлению допущенного нарушения, если оно выявлено до подписания годовой отчетности.

2 Укажите, требования каких законодательно-нормативных актов были нарушены организацией.

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

Задача 62

Торговая организация в декабре отчетного года провела рекламную акцию, во время которой раздала сувенирную продукцию с логотипом организации (ручки, календари, записные книжки).

Стоимость изготовления сувениров по заказу организации составила 50 000 руб. без НДС. Выручка без учета НДС за отчетный год составила 3 500 000 руб. Иных расходов на рекламу за исследуемый период у организации не было.

Задание:

1 Определите сумму, подлежащую включению рекламных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг).

2 Как правильно отразить факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете.

3 Укажите перечень основных нормативно-правовых актов, которыми будет пользоваться аудитор при проверки расходов на рекламу.

FreeBusta is knowledge without borders!

12 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

План семинара

1 Цель, задачи и источники информации аудита финансовых результатов

2 Аудит доходов и расходов от обычных видов деятельности

3 Аудит прочих доходов и расходов

4 Методика аудита расчетов по налогу на прибыль организации

5 Аудит формирования и использования прибыли организации

6 Аудит оценочных резервов

Задача 63

В ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности кондитерской фабрики за отчетный год было установлено необоснованное завышение общехозяйственных расходов, так как затраты на лабораторные испытания продукции специализированной лабораторией не были надлежащим образом оформлены первичными документами, отсутствовали акт выполненных работ и счет-фактура.

В синтетическом учете факты хозяйственной жизни были отражены следующим образом:

Дебет 26 Кредит 60 – 75 000 руб.

В конце отчетного периода списаны общехозяйственные расходы:

Дебет 90-2 Кредит 26 – 75 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено до подписания годовой отчетности; организация применяет общий режим налогообложения.

Задача 64

По итогам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год рекламного агентства аудитор обнаружил, что в аналитическом, синтетическом и налоговом учете, а также отчетности, не была отражена выручка от оказания услуг в сумме 240 000 руб., в том числе НДС 40 000 руб.

FreeBusta is knowledge without borders!

При этом расхождения в акте сверки с заказчиком по неучтенному факту хозяйственной жизни на эту сумму подтверждены должностными лицами агентства в пользу заказчика.

Организация использует метод начисления в целях налогообложения прибыли.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено после подписания и представления годовой отчетности, признано существенным. Организация применяет общий режим налогообложения.

Задача 65

В ходе проверки фактов хозяйственной жизни по счету 90 «Продажи», аудитор установил, что на кондитерской фабрике выплату натуроплаты работникам бухгалтер отразил следующей корреспонденцией:

Списана в реализацию готовая продукция:

Дебет 90 Кредит 43 – 100 000 руб.

Начислена натуроплата работникам

Дебет 70 Кредит 90 – 100 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено до подписания годовой отчетности. Организация применяет общий режим налогообложения.

Задача 66

По результатам аудиторской проверки было установлено, что сельскохозяйственная организация, применяющая специальный режим налогообложения в виде ЕСХН, приобрела корма на общую сумму 110 000 руб. (в том числе НДС – 10 000 руб.).

В накладной и счете-фактуре на поставку кормов НДС выделен отдельной строкой. В последующем корма были списаны в животноводство.

Данные факты хозяйственной жизни в учете отражены следующим образом.

Оприходованы корма:

FreeBusta is knowledge without borders!

Дебет 10 Кредит 60 – 100 000 руб.

Учтен НДС:

Дебет 19 Кредит 60 – 10 000 руб.

НДС принят к вычету:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 10 000 руб.

Списаны материалы в основное производство:

Дебет 20 Кредит 10 – 100 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено до подписания годовой отчетности. Организация применяет общий режим налогообложения.

Задача 67

В ходе аудита прочих доходов и расходов в торговой организации аудитор установил, что в октябре прошлого года был продан служебный автомобиль, первоначальная стоимость которого составляла 800 000 руб. Сумма начисленных амортизационных отчислений за период эксплуатации составила 215 000 руб. Цена реализации составила 750 000 руб. Данные факты хозяйственной жизни были отражены в бухгалтерском учете:

Списана сумма начисленной амортизации

Д 91-2 К 02 – 215 000 руб.

Отражена остаточная стоимость автомобиля

Д 91-2 К 01 – 585 000 руб.

Начислена выручка

Д 62 К 91-1 – 750 000 руб.

Начислен НДС

Д 91-2 К 68 – 125 000 руб.

Определен финансовый результат от продажи автомобиля:

Д99 К 91-9 – 175 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено до подписания годовой отчетности. Организация применяет общий режим налогообложения.

FreeBusta is knowledge without borders!

Задача 68

По результатам аудиторской проверки было установлено, что в ноябре прошлого года хлебзавод приобрел муки пекарной на общую сумму 55 000 руб. (в том числе НДС – 5000 руб.).

Счет-фактура на поставку муки отсутствует. В накладной на передачу муки НДС выделен отдельной строкой. В последующем материалы были списаны на производство хлебобулочных изделий.

Бухгалтер хлебозавода отразил данные факты хозяйственной жизни в учете следующим образом.

Оприходована мука на склад:

Дебет 10 Кредит 60 – 50 000 руб.

Учтен НДС:

Дебет 19 Кредит 60 – 5 000 руб.

НДС принят к вычету:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 5 000 руб.

Списана мука в основное производство:

Дебет 20 Кредит 10 – 50 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено после подписания годовой отчетности и признано несущественным. Организация применяет общий режим налогообложения.

FreeBusta is knowledge without borders!

13 АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

План семинара

13 Цели проверки и источники информации

13 Нормативное регулирование бухгалтерской отчетности

13 Аудиторская проверка, анализ и подтверждение бухгалтерского баланса 13Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о финансовых результатах

13 Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о движении капитала.

13Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о движении денежных средств.

13 Аудиторская проверка приложения к бухгалтерскому балансу и отчета о финансовых результатах

13 Особенности аудита консолидированной отчетности

Задача 69

В соответствии с решением Собрания акционеров по итогам утвержденной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности 1 млн руб. направлен АО «Неон» на выплату дивидендов, в том числе:

– 450 000 руб. – акционерам, являющимся работниками организации;

– 550 000 руб. – акционерам, не являющимся работниками организации.

В бухгалтерском учете были отражены следующие записи:

1 Начислены дивиденды акционерам, являющимся работниками организации:

Дебет 84 Кредит 70 – 450 000 руб.

2 Начислены дивиденды прочим акционерам:

Дебет 84 Кредит 75 – 550 000 руб.

Задание:

1 Выявите нарушения в учете и налогообложении.

FreeBusta is knowledge without borders!

2 Составьте исправительные записи при условии, что нарушение выявлено после подписания годовой отчетности и признано несущественным. Организация применяет общий режим налогообложения.

Задача 70

При проверке аудитор установил, что в январе отчетного года ООО «МорТранс» получило лицензию на право перевозки грузов водным транспортом деятельности сроком на два года. Затраты на приобретение лицензии составили 90 000 руб. и были отражены в учете:

Дебет 26 Кредит 76 – 90 000 руб.

Задание:

1. Выявить нарушения в учете.

2. Составить исправительные записи, если нарушение выявлено до подписания годовой отчетности.

3. Каким законодательным и нормативным актам противоречат данные нарушения?

4 Оцените какое окажет влияние нарушение на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, если не экономический субъект его не исправит.

Задача 71

В ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности СПК «Нива» было установлено необоснованное завышение фактической себестоимости произведенной и реализованной продукции на сумму 25 000 руб.

Задание:

1 Оцените, какое окажет влияние нарушение на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, если не экономический субъект его не исправит.

2 Составьте исправительные записи, если бухгалтерская (финансовая) отчетность уже утверждена, нарушение признано несущественным.

3 Рассчитайте возможные финансовые санкции.

FreeBusta is knowledge
without borders!

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Адушева, А. Ю. Методика аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики / А. Ю. Адушева, Л. А. Насакина // Молодой ученый. – 2014. – № 4.2. – С. 82–86.
3. Алексеева, И. В. Теоретико-методологический подход к разработке внутрифирменного аудита коммерческой организации / И. В. Алексеева, И. Н. Богатая // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2012. – № 1 (27). – С. 225–234.
4. Амелина, Е. С. Стандартизация аналитических процедур в аудите бухгалтерской отчетности организаций : автореф. дис. … канд. экон. наук / Е. С. Амелина. – Орел, 2012. – 24 с.
5. Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации : учеб. пособие / Л. Л. Арзуманова. – М.: Проспект, 2011. – 144 с.
6. Астахов, В. П. Учет материальных производственных запасов [Электронный ресурс] / В. П. Астахов. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m181/7.htm.
7. Аудит : учеб. пособие / И. И. Хахонова, Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая ; под ред. Н. Н. Хахоновой. – 2-е изд., доп. и перераб. – Ростов-н/Д: Мини Тайп, 2014. – 442 с.
8. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / Ю. А. Бабаева; под ред. Ю. А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2011. – 587 с.
9. Бажин, И. А. Организация и технология налогового аудита: на примере подрядных строительных организаций : дисс. ... канд. экон. наук / И. А. Бажин. – М., 2007. – 250 с.
10. Белов, Н. Г. Особенности формирования учетной политики в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] / Н. Г. Белов, Л. И. Хоружий, А. С. Хусаинова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 8. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

FreeBusta is knowledge without borders!

11. Белов, Н. Г. Развитие первичного учета в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / Н. Г. Белов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 1. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

12. Битюкова, Т. А. Аудит : учеб. пособие / Т. А. Битюкова, В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов. – М.: ИД Юрайт, 2011. – 638 с.

13. Богатая, И. Н. Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КноРус, 2011. – 720 с.

14. Богатая, И. Н. Бухгалтерский финансовый учет / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КНОРУС, 2014. – 592 с.

15. Богатая, И. Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25. // Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

16. Богатырева, Е. И. Формирование учетной политики организации [Электронный ресурс] / Е. И. Богатырева // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – Режим доступа: http://www.pravcons.ru/publ22-12-04-3.php.

17. Богаченко, В. М. Практический консультант бухгалтера: учеб. пособие / В. М. Богаченко, Н. А. Кириллова, Е. М. Сухарева. – М.: Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 411 с.

18. Богданова, М. М. Аудит налогообложения : учеб. пособие / М. М. Богданова. – Барнаул: Изд-во АлтГТУ, 2011. – 118 с.

19. Борисенко, В. Учет выручки в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности / В. Борисенко // Финансовая газета. – 2012. – № 2–3. – С. 7.

20. Бычкова, С. М. Практический аудит : учеб. пособие / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина. – М.: Эксмо, 2011. – 176 с.

21. Валуева, М. П. Новый транспортный налог / М. П. Валуева // Учет, налоги, право. – 2013. – № 3. – С. 45–48.

22. Василенко, А. А. Использование предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита / А. А. Василенко // Вестник Волгоградского государственного университета. Сер. 3: Экономика. Экология. – 2015. – № 3 (32). – С. 125–134.

FreeBusta is knowledge without borders!

23. Вещунова, Н. Л. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н. Л. Вещунова, Л. Ф. Фомина. – М.: Рид Групп, 2011. – 608 с.

24. Гарифуллин, К. М. Учет финансовых результатов в условиях перехода на МСФО [Электронный ресурс] / К. М. Гарифуллин, М. Ф. Мусаллямова // Все для бухгалтера. – 2013. – № 4. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

25. Герасимова, Л. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в свете РСБУ и МСФО [Электронный ресурс] / Л. Н. Герасимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 18. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

26. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / В. Г. Гетьман, В. А. Терехова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Дашков и Ко», 2013. – 504 с.

27. Гордеева, С. Н. На заметку владельцам большегрузного транспорта / С. Н. Гордеева // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – № 5. – С. 25–28.

28. Горячева, О. П. Внутренний аудит : монография [Электронный ресурс] / О. П. Горячева. – Система Гарант, 2011. – Режим доступа: СПС «Гарант».

29. Гурьева, Т. М. Сущность налогового аудита / Т. М. Гурьева // Налоги. –2007. – № 4. – С. 23–25.

30. Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / Е. С. Дубоносов. – М.: Юрайт, 2016. – 268 с.

31. Ерофеева, В. А. Практичекий аудит : учебник / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2016. – 350 с.

32. Ерофеева, В. А. Практический аудит : учебник / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2016. – 350 с.

33. Жминько, С. И. Внутренний аудит : учеб. пособие / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 316 с.

34. Захарьин, В. Р. Особенности формирования учетной политики на 2013 г.: методологические аспекты [Электронный ресурс] / В. Р. Захарьин // Новая бухгалтерия. – 2013. – № 2. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

35. Казакова, Н. А. Проблемы релевантности оценки финансовой устойчивости агробизнеса при переходе на МСФО

FreeBusta is knowledge without borders!

[Электронный ресурс] / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Л. А. Черепанова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 30. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

36. Калинина, И. Н. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в сельскохозяйственных организациях : монография / И. Н. Калинина, О. И. Швырева. – Краснодар, 2011. – 149 с.

37. Ковалев, В. В. Стандартизация бухгалтерского учета: международный аспект / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 7. – С.42–45.

38. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – М.: Проспект, 2015. – 496 с.

39. Кондраков, Н. П. Учетная политика организации в управленческом учете [Электронный ресурс] / Н. П. Кондраков. – Режим доступа: //http://www.cfin.ru/ias/manacc/acc_policy.shtml.

40. Кришталева, Т. И. Выявление налоговых ошибок: роль аудита [Электронный ресурс] / Т. И. Кришталева // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – Режим доступа : www.consultant.ru.

41. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / А. Д. Ларионов. – М.: «Проспект», 1998. – 392 с.

42. Лосева, Н. А. Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Концепция деятельности аудиторской организации и цели разработки внутрифирменных стандартов» / Н. А. Лосева // Аудитор. – 2014. – № 11. – С. 32–36.

43. Лытнева, Н. А. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н. А. Лытнева, Л. И. Малявкина. – М.: Инфра-М, Форум, 2013. – 512 с.

44. Макарова, Ю. Ю. Распространенные ошибки при составлении бухгалтерской отчетности / Ю. Ю. Макарова // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2011. – № 3. – С. 22–27.

45. Малицкая, В. Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2. – С. 313–319.

46. Международные стандарты финансовой отчетности (краткий обзор) [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 9–11. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

FreeBusta is knowledge without borders!

47. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» : одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол № 1 от 11.07.2000 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: www.consultant.ru.

48. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

49. Миронова, О. А. Развитие налогового аудита : проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. – 2014. – №5. – С. 27–37.

50. Налоговое планирование. BusinessToolkits [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.gaap.ru.

51. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС «Консультан Плюс».

52. Николаева, Н. А. Особенности учета финансовых результатов в организациях АПК / Н. А. Николаева // Учет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 36–42.

53. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

54. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

55. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 307-ФЗ от 30.12.2008. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

56. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

57. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

FreeBusta is knowledge without borders!

58. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

59. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

60. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

61. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

62. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998г. №34н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

63. Огудин, И. Исправление ошибок в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / И. Огудин // Практический бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

64. Орлов, Д. В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках : автореф. дис. … канд. экон. наук [Электронный ресурс] / Д. В. Орлов. – Режим доступа : http://www.psu.ru.

65. Основы аудита : учеб. пособие / М. В. Мельник, Н. А. Адамов, Н. Д. Бровкин и др.; под. ред. М. В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 368 с.

66. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник / В. Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во «Юрайт», 2011. – 680 с.

67. Петух, А. В. Методика аудита эффективности учетной политики коммерческой организации / А. В. Петух, И. Н. Калинина // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного

FreeBusta is knowledge without borders!

университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2016. – № 08 (122).

68. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: СПС «Консультант Плюс».

69. Попова, Л. В. Аудит налогообложения : учеб. пособие / Л. В. Попова, Л. Н. Никулина. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 192 с.

70. Привезенцев, В. А. Контроль и ревизия / В. А. Привезенцев : учеб. пособие. – М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.

71. Резниченко, С. М. Современные системы внутреннего контроля: учеб. пособие / С. М. Резниченко, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 510 с.

72. Рогуленко, Т. М. Аудит : учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. – 2-е изд., перераб. – М.: КНОРУС, 2014. – 432 с.

73. Савин, А. А. Аудит для магистров: Практический аудит : учебник / А. А. Савин, Д. А. Савин, И. А. Савин. М.: – ИНФРА-М, 2012. – 188 с.

74. Савин, А. А. Аудит налогообложения : учеб. пособие / А. А. Савин. – М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2011. – 365 с.

75. Сафонова, М. Ф. Практический аудит : учеб. пособие / М. Ф. Сафонова, С. И. Жминько. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 509 с.

76. Соколов, Б. Н. Внутренний контроль / Б. Н. Соколов // Аудит. ведомости. – 2012. – № 5 – С. 19–24.

77. Сонин, А. М. Внутренний аудит. Современный подход / А. М. Сонин. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 64 с.

78. Теория аудита: учеб. пособие / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина; под ред. С. И. Жминько. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 443 с.

79. Хахонова, Н. Н. Аудит : учеб. пособие / Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая. – М.: КноРус, 2011. – 720 с.

80. Хусаинова, А. С. Содержание пояснительной записки в годовой бухгалтерской отчетности организаций АПК [Электронный ресурс] / А. С. Хусаинова // Бухучет в сельском

FreeBusta is knowledge without borders!

хозяйстве. – 2012. – № 11. – Режим доступа: СПС «Консультант плюс».

FreeBusta is knowledge
without borders!

СОДЕРЖАНИЕ

Введение ……. 3
Раздел I. Практический аудит ……... 6
1 Аудит учредительных документов и системы управления …… 6
2 Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики организаций …… 29
3 Аудит денежных средств ……... 44
4 Аудит финансовых вложений и ценных бумаг …… 71
5 Аудит расчетных операций ……... 100
5.1 Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками ……... 100
5.2 Аудит расчетов с покупателями и заказчиками ……... 104
5.3 Аудит расчетов с подотчетными лицами …….. 111
5.4 Аудит расчетов с прочими дебиторами и кредиторами …….. 120
5.5 Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам ……... 123
6 Аудит кредитов и займов ……... 114
7 Аудит материально-производственных запасов…….. 130
8 Аудит основных средств …… 162
9 Аудит расчетов с персоналом по оплате труда ……... 182
10 Аудит издержек производства и калькулирование себестоимости продукции …… 182
11 Аудит продажи продукции, товаров, работ, услуг …… 223
12 Аудит учета финансовых результатов и их использования …. 246
13 Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности ……... 281
Раздел II. Практикум……..... 270
1 Аудит учредительных документов и системы управления …… 299
2 Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики организаций …… 302
4. Аудит финансовых вложений и ценных бумаг ……... 314
5. Аудит расчетных операций …….. 316
6 Аудит кредитных операций ……... 323
7 Аудит материально-производственных запасов …….. 326
8 Аудит операций с основными средствами и нематериальными активами …… 330
9 Аудит расчетов с персоналом по оплате труда ……... 335
10 Аудит издержек производства и калькулирование себестоимости продукции …… 338

FreeBusta is knowledge without borders!

11 Аудит продажи продукции, товаров, работ и услуг……... 341
12 Аудит учета финансовых результатов и их использования….. 345
13 Аудит бухгалтерской отчетности организации…….. 349
Список литературы…….. 351

FreeBusta is knowledge
without borders!

У ч е б н о е и з д а н и е

Петух Алексей Владимирович
Сафонова Маргарита Фридриховна,
Калинина Ирина Николаевна

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Учебник

Редактор – Н.С. Ляшко
Макет обложки - Н.Т. Лиханская

Подписано в печать 15.11.2019 г. Формат 60 х 84 $^{1}/_{16}$
Усл. п.л. – 22,5. Уч.-изд. л.–20,1.
Тираж – 500 экз. Заказ №

Редакционный отдел и типография
Кубанского государственного аграрного университета
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

FreeBusta is knowledge
without borders!