

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

А У Д И Т

Для студентов, обучающихся по направлению 380301 «Экономика» по
профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и специальности
08.01.01 «Экономическая безопасность»

ИЗДАТЕЛЬСТВО
САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО
ЭКОНОМИЧЕСКОГО УНИВЕРСИТЕТА
2016

Рекомендовано научно-методическим советом университета

Аудит: Учебник/ Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, М.А. Осипов, А.Р. Закирова, Е.В. Заугарова, А.С. Клычова, М.В. Табакова – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, . – **351** с.

В учебнике представлен весь комплекс современных обучающих и контролирующих средств, предназначенных для аудиторной и самостоятельной работы студентов экономических вузов. Учебный материал представлен по темам и содержит методические рекомендации к изучению тем, вопросы для изучения, краткий теоретический обзор, вопросы для самопроверки, контрольные тесты, практические задания и кейсы. Наименования организаций, фамилии должностных лиц и все цифровые данные являются условными.

Содержание учебника соответствует программам изучения дисциплины «Аудит», предусмотренным Федеральными государственными образовательными стандартами высшего профессионального образования по направлению 38.03.01 «Экономика» и специальности 08.01.01 «Экономическая безопасность».

Рецензент: Заместитель Генерального директора по аудиту – руководитель департамента аудита АО «МКД» к.э.н., Газарян А.В.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Глава 1. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ.....	6
Глава 2. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ФОРМИРОВАНИЯ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ.....	19
Глава 3. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	38
Глава 4. АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	72
Глава 5. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.....	103
Глава 6. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	129
Глава 7. АУДИТ УЧЕТА КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ.....	152
Глава 8. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ.....	166
Глава 9. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ.....	195
Глава 10. АУДИТ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ ОТГРУЗКИ И ПРОДАЖИ.....	231
Глава 11. АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	250
Глава 12. АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА.....	289
Глава 13. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	307
Глава 14. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	321
ЛИТЕРАТУРА И ИСТОЧНИКИ.....	340
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Важное значение в обеспечении устойчивого роста предпринимательской активности и поступательного инновационного развития экономических субъектов имеет аудит.

Реформирование систем бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами, осуществляющееся в России, обеспечивает динамичное развитие аудита. Гармонизация национальных стандартов бухгалтерского учета и аудита с международными, расширяя круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, предъявляет повышенные требования к качеству учетной информации, предоставляемой заинтересованным ее пользователям, и результатам аудиторских проверок.

Особую актуальность для экономической науки и практики эти вопросы приобрели с переходом России на рыночные отношения, глобализацией экономики, расширением вовлечения российских предприятий в международное инвестиционное и торговое сотрудничество, усложнением внешнеэкономических связей в условиях геополитических дисбалансов.

Цель учебника заключается в формировании у студентов глубоких и всесторонних теоретических знаний и умений, а также в развитии практических навыков по организации и методике проведения аудиторских проверок на предприятиях разных организационно-правовых форм.

В учебнике, состоящем из 15 глав, представлен практический аудит. В нем описаны процедуры проведения аудита по всем объектам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности экономического субъекта. По окончании каждой темы приводятся контрольные вопросы, тесты, практические задания и кейсы, решение которых позволит студентам усвоить пройденный материал и находить оптимальные подходы к практическим ситуациям.

Учебный материал излагается в соответствии с действующими нормативными документами в области бухгалтерского учета и аудита.

В учебнике предпринята попытка рассмотреть важные вопросы, вызывающие определенные затруднения у студентов при изучении основ аудита, а также у слушателей в процессе обучения на курсах при подготовке претендентов для сдачи квалификационного экзамена на получение аттестата в области аудита.

Учебник подготовлен в соответствии с программами изучения дисциплины «Аудит», предусмотренными Федеральными государственными образовательными стандартами высшего

профессионального образования по направлению 38.03.01 «Экономика» и специальности 08.01.01 «Экономическая безопасность».

Глава 1. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

1.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита учетной политики; анализу учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета; освоению методики аудита учетной политики путем применения различных методических приемов и способов контроля; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

1.2. Вопросы для изучения

1. Цели, задачи, источники информации аудита учетной политики.
2. Основные этапы аудита учетной политики.
3. Типичные ошибки в составлении и применении учетной политики.

1.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели, задачи, источники информации аудита учетной политики

Цель аудита учетной политики организации – установить соответствие учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности организации. Это необходимо для установления вероятности возникновения существенных ошибок, влияющих на достоверность показателей финансовой отчетности проверяемого предприятия.

Источники информации для проверки: Положение об учетной политике организации; рабочий План счетов бухгалтерского учета; Положение об инвентаризациях; описание технологического процесса компьютерной обработки учетной информации; результаты анкетирования сотрудников бухгалтерии; пояснительная записка, раскрывающая сведения, относящиеся к учетной политике организации; избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета, а также

изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным и др.

Для достижения поставленной цели аудиторы должны установить:

- наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;
- соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;
- последовательность применения учетной политики;
- наличие способов учета, отличных от установленных нормативными документами, но позволяющих организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты;
- полноту раскрытия избранных при формировании учетной политики способов ведения бухгалтерского учета, которые оказывают существенное влияние на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;
- соблюдение выбранной учетной политики.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Приказ по учетной политике – внутренний нормативный документ организации о порядке ведения учета, содержащий совокупность способов и процедур организации и ведения учета, используемых в целях подготовки, составления и представления финансовой отчетности. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем организации.

Вместе с приказом по учетной политике утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организаций;
- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Аудитор должен составить мнение о соответствии учетной политики нормам действующего законодательства и оценке достоверности бухгалтерской отчетности организации, исходя из требований ПБУ 1/2008 с учетом следующих допущений и требований:

- допущение имущественной обособленности: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций;
- допущение непрерывности деятельности организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
- допущение последовательности применения учетной политики: принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;
- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности - факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место,

независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

– требование полноты: полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

– требование своевременности: своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

– требование осмотрительности: большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

– требование приоритета содержания перед формой: отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;

– требование непротиворечивости: тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

– требование рациональности: рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

В процессе проверки аудитор устанавливает:

– соответствие учетной политики в предыдущем периоде по отдельным показателям и сопоставимой отчетности в учетной политике в текущем периоде;

– производились ли соответствующие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики;

– раскрывались ли изменения учетной политики надлежащим образом в учетной политике.

2. Основные этапы аудита учетной политики

В проведении аудита учетной политики можно выделить следующие этапы:

1. Оценка системы внутреннего контроля.

Общую оценку системы внутреннего контроля можно проводить в соответствии с разработанной и отраженной во внутрифирменных стандартах методикой. Для этого следует заполнить вопросник (таблица 1.1)

Таблица 1.1

Тест оценки системы внутреннего контроля

№ п/п	Вопрос	Ответы			Примечания
		да	нет	частично	

1	Существуют ли на предприятии организационно-распорядительные документы о принятии учетной политики				
2	Существуют ли на предприятии учетная политика				
3	Имеется ли на предприятии положение о бухгалтерской службе				
4	Имеются ли на предприятии должностные инструкции работников бухгалтерской службы				
5	Осуществляются ли корректировки положений учетной политики в связи с изменениями в законодательстве РФ, существенными изменениями условий деятельности организации и разработкой новых способов ведения учета				
6	Оформляются ли корректировки учетной политики соответствующими организационно-распорядительными документами				
7	Имеется ли на предприятии утвержденный график документооборота				
8	Регламентируются ли отдельные положения учетной политики локальными нормативными актами				
9	Существует ли на предприятии служба внутреннего аудита				
10	Имеется ли на предприятии утвержденный график проведения инвентаризации				
11	Осуществляются ли инвентаризации согласно утвержденного графика				
12	Проводятся ли обязательные				

	инвентаризации			
13	Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы, складов			
14	Имеются ли на предприятии ограничения в доступе к информации о бухгалтерском учете и отчетности			
15	Определен ли порядок хранения документов бухгалтерского учета			
16	Установлены ли лица, которые являются ответственными за хранение бухгалтерских документов			

3. Анализ учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Цель аудита учетной политики для целей бухгалтерского учета – это установление ее соответствия требованиям действующего законодательства и отраслевым особенностям деятельности организации. При достижении поставленной цели аудиторам следует решить следующие задачи:

- установление соответствия организационной структуры бухгалтерской службы и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления предприятия;
- оценка системы документации и документооборота;
- оценка учетной политики организации.

При аудите учетной политики для целей бухгалтерского учета следует заполнить рабочий документ, содержащий ответы на поставленные вопросы и примечания аудитора.

При изучении информационной базы необходимо определить, не является ли отношение руководства экономического субъекта к формированию и применению учетной политики формальным.

Аудитору необходимо проверить соблюдение установленного порядка принятия учетной политики:

- имеется ли приказ (распоряжение) руководителя организации об учетной политике;
- утверждены ли рабочий план счетов, формы используемых нетиповых первичных документов, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации, методы оценки имущества и др.;

– издавались ли приказы о дополнениях и изменениях, вносимых в учетную политику.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

– изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации. Изменение учетной политики должно быть обоснованным.

Для выявления аспектов учетной политики, отраженных не в полной мере, аудитор может провести тестирование предоставленного приказа об учетной политике.

Анализируя полноту и правильность положений учетной политики, аудитору следует убедиться, что соответствующие распорядительные документы содержат информацию, которая обосновывает выбор организацией способов бухгалтерского учета и особенности их применения в зависимости от отраслевых особенностей условий хозяйствования.

Порядок ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Понятие учетной политики для целей налогового учета определено в п. 12 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации и является обязательной для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией,

утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации.

Аудит учетной политики для целей налогового учета включает организационно-технический и методологический разделы. В процессе проверки аудитору следует определить организационно-технические аспекты ведения налогового учета в аудируемой организации и дать ответы на следующие вопросы (Приложение 1).

4. Типичные ошибки в составлении и применении учетной политики

К типичным ошибкам, выявляемым в ходе аудита учетной политики можно отнести:

- несоответствие учетной политики нормам действующего законодательства;
- отсутствие подробной характеристики отдельных элементов учетной политики;
- отсутствие обязательных приложений к учетной политике;
- некорректное оформление изменений, вносимых в учетную политику организации;
- несоответствие ведения учета методам, отраженным в учетной политике.

1.4. Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается оценка системы внутреннего контроля учетной политики?
2. В чем заключается анализ учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учет?
3. Что понимают под раскрытием учетной политики?
4. Что означает понятие «формирование учетной политики»?
5. Какие требования предъявляются к разработке и оформлению учетной политики вновь созданной организации?
6. Ограничен ли экономический субъект в выборе способов ведения бухгалтерского учета при формировании учетной политики?
7. Каковы основные способы ведения бухгалтерского учета, принимаемые при формировании учетной политики и подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности?
8. Какие способы ведения бухгалтерского учета следует отнести к существенным?
9. Каковы основания изменения учетной политики организации?
10. Как осуществляется проверка учетной политики в целях ведения бухгалтерского учета?

11. Как осуществляется проверка учетной политики организации в целях налогообложения?

1.5. Контрольные тесты

1. Не являются элементом учетной политики торговой организации такие аспекты учета, как:

- а) оценка товаров;
- б) инвентаризация имущества и обязательств;
- в) оценка незавершенного производства.

2. Организация имеет право в конце отчетного периода списывать условно-постоянные расходы в дебет сч. 90 «Продажи»:

- а) если это закреплено в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета;
- б) в любом случае;
- в) когда это закреплено в учетной политике предприятия для целей налогового учета.

3. Не может относиться к варианту организации учета в целях налогообложения:

- а) начисление амортизации основных средств нелинейным способом;
- б) отсутствие резерва по сомнительным долгам;
- в) оценка незавершенного производства по фактической производственной себестоимости.

4. Методика оценки незавершенного производства в целях налогового учета, основанная на распределении суммы прямых расходов на остатки незавершенного производства пропорционально его доле в исходном сырье (в количественном выражении за минусом технологических потерь), принята:

- а) для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг);
- б) для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья;
- в) для прочих налогоплательщиков.

5. Варианты оценки готовой продукции: по фактической, нормативной, плановой производственной себестоимости, по прямым статьям затрат могут быть применены для целей:

- а) бухгалтерского учета;
- б) налогового учета;
- в) и налогового, и бухгалтерского учета.

6. Не являются элементом учетной политики такие аспекты учета, как:

- а) организационная форма бухгалтерской службы;
- б) правила документооборота;
- в) типовые корреспонденции счетов по хозяйственным операциям;
- г) рабочие планы счетов организации.

7. Признание прибыли от реализации по методу начисления либо по кассовому методу является аспектом учетной политики в целях:

- а) налогообложения;
- б) бухгалтерского учета;
- в) бухгалтерского и налогового учета.

8. Непрерывность деятельности предприятия заключается в предположении, что у него отсутствуют намерения и необходимость в ликвидации или существенном сокращении деятельности в течение:

- а) не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом;
- б) всего периода функционирования;
- в) трех лет после проверки.

9. Формирование учетной политики организации возлагается на:

- а) главного бухгалтера организации;
- б) главного бухгалтера организации совместно с представителями юридической службы организации;
- в) руководителя организации.

10. Аудитор признает правомерными изменения в учетной политике в случае:

- а) слияния с другой организацией;
- б) изменения почтового адреса;
- в) изменения в составе руководства.

11. Приказом об учетной политике организация закрепила принцип распределения накладных расходов по видам продукции в определенном проценте, а фактическое распределение накладных расходов производилось в зависимости от учетной политики организации по продвижению продукции на рынке сбыта. Ответьте, признает ли это аудитор правомерным:

- а) нет;
- б) да.

12. Публичное акционерное общество с численностью акционеров менее 100 функционирует два года. Распространяется ли на это общество требование проведения обязательного аудита, если руководство не нуждается в услугах аудиторов:

- а) да;
- б) нет;
- в) по усмотрению руководства акционерного общества.

13. В соответствии с договором аудиторская фирма восстановила

учет в организации за 2014 г. Затем аудиторская фирма заключила договор с этой же организацией на обязательный аудит и выдала немодифицированное аудиторское заключение. Оцените ситуацию:

- а) так делать не разрешается;
- б) так можно: восстановление учета — одна из услуг, оказываемых аудиторскими фирмами;
- в) было бы лучше, если бы эти два вида работ выполнили разные аудиторы этой аудиторской организации.

14. Главный бухгалтер для проведения обязательной аудиторской проверки пригласил аудиторскую организацию, где работают его близкие родственники (руководители и аудиторы). Оцените ситуацию:

- а) так делать не разрешается;
- б) почему нет, главное, чтобы у них была лицензия на право занятия аудитом;
- в) главное — опыт аудиторов и качество аудита, умеренная стоимость работ; остальное не имеет значения.

15. Организация пригласила для проведения аудита аудиторскую организацию, которая является одним из его учредителей. Оцените ситуацию:

- а) аудиторская фирма не вправе проводить аудит данной организации;
- б) это лучший вариант, так как обе стороны заинтересованы в аудите;
- в) самое главное, чтобы была приемлемой стоимость и качество работ.

16. Аудиторская организация решила совмещать аудиторский бизнес с бизнесом в сфере недвижимости. Ответьте, есть ли ограничения в этой области:

- а) это запрещено;
- б) нет, аудит — это разновидность обычного предпринимательства;
- в) для операций с недвижимостью ограничений для аудиторов нет.

1.6. Практические задания

Задание 1.

Назовите цель, задачи и источники информации аудита учетной политики.

Задание 2

Назовите основные этапы аудита учетной политики.

Задание 3

Как осуществляется проверка положений учетной политики в

целях ведения бухгалтерского учета?

Задание 4

Как ведется проверка положений учетной политики в целях налогообложения?

Задание 5

Назовите принципы (требования), используемые при формировании учетной политики?

Задание 6

Каково содержание принципов (требований), соблюдение которых должна обеспечивать учетная политика?

Задание 7

Назовите типичные ошибки, выявляемые в ходе аудита учетной политики.

1.7. Кейсы

Кейс 1

Общество с ограниченной ответственностью (арендодатель) заключило договор финансовой аренды (лизинга) с закрытым акционерным обществом (арендатор). В соответствии с этим договором общество с ограниченной ответственностью приобрело для закрытого акционерного общества производственное оборудование. При передаче имущества у арендатора возникли претензии и по качеству и по комплектации к продавцу оборудования. Имеет ли право арендатор предъявить претензии продавцу имущества или претензии может предъявить только арендодатель?

Кейс 2

Проводя аудиторскую проверку издательства, аудитор обратил внимание, что с авторами статей издательство заключает трудовой договор, согласно которому при исчислении налога на доходы физических лиц авторам предоставляется вычет в размере 20%, называемый в договоре профессиональным. Оцените правильность составления такого договора.

Кейс 3

В процессе планирования аудита аудитор обнаружил договор, названный договором займа, в соответствии с которым организация-заемщик получала взаймы от заимодавца объект основных средств (оборудование) рыночной стоимостью 100 тыс. руб. По истечении срока действия договора возврат займа должен быть осуществлен продукцией организации-заемщика также на сумму 100 тыс. руб. Какую правовую оценку даст аудитор такому договору займа?

Кейс 4

В ходе аудиторской проверки было выявлено, что в первом

полугодии организация производила списание сырья и материалов в производство по средней себестоимости, а начиная с июля отчетного года — по себестоимости единицы запасов. Могла ли организация внести изменения в учетную политику в середине отчетного периода?

Кейс 5

Дайте сравнительную оценку влияния выбора способа амортизации объектов основных средств на финансовые коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности, деловой активности.

Глава 2. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ФОРМИРОВАНИЯ КАПИТАЛА

2.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита учредительных документов и формирования капитала; освоению методики аудита путем применения различных методических приемов и способов контроля; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

2.2. Вопросы для изучения

1. Аудит учредительных документов.
2. Аудит формирования (изменения) капитала.

2.3. Краткий теоретический обзор

1. Аудит учредительных документов

Целью аудиторской проверки учредительных документов и формирования (изменения) капитала является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, которые отражают состояние уставного капитала и установление их соответствия нормам действующего законодательства. Можно выделить следующие направления проверки (таблица 3.1)

Таблица 2.1

Направления аудиторской проверки учредительных документов и формирования (изменения) капитала

Направления проверки	Задачи проверки
Аудит учредительных документов и расчетов с учредителями	Проверить: <ul style="list-style-type: none"> - организационно-правовую форму экономического субъекта; - порядок создания, реорганизации и (или) ликвидации экономического субъекта, права и обязанности акционеров; - наличие дочерних и зависимых обществ;

	<ul style="list-style-type: none"> - правильность признания общества дочерним и (или) зависимым; - наличие решения об учреждении общества и денежной оценки ценных бумаг, других вещей или имущественных прав или иных имеющих денежную оценку вносимых учредителями в оплату акций; - изменения и дополнения к уставу, их правомерность и наличие их государственной регистрации; - увеличения или уменьшения уставного капитала и наличие их государственной регистрации; - полноту и правильность расчетов с учредителями по субъектам, срокам, составу и объемам вкладов; - порядок выплаты дивидендов и др.
Аудит уставного капитала	<ul style="list-style-type: none"> - Подтвердить правильность формирования уставного капитала по срокам, составу и объемам вкладов - Подтвердить соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов; - Подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: а) величины и структуры уставного капитала; б) задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал; в) наличия собственных акций, выкупленных у акционеров; г) задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов и др.

Аудиторская организация, аудитор при проверке общих документов организации обязаны руководствоваться следующими нормативными документами: Гражданским кодексом, Налоговым кодексом, федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ, федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ, федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ, федеральным законом «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности в Российской Федерации;

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов России от 29.07.1998 г. № 34н; Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н; Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденным приказом Министерства финансов России от 27.11.2006 г. № 154н; Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерством финансов России от 31.10.2000 г. № 94н; Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерством финансов России от 13.06.1995 г. № 49 и др..

Источники информации, которые необходимы аудитору при проведении проверки: устав, учредительный договор, свидетельство о государственной регистрации, выписка из ЕГРЮЛ, свидетельства о постановке на учет в налоговых органах, внебюджетных фондах, внутренние положения о филиалах, обособленных подразделениях, протоколы собраний участников (акционеров), протоколы собраний совета директоров, выписка из реестра акционеров, трудовые договоры, приказы о приеме на работу директора и главного бухгалтера, акты приема-передачи имущества, акций, акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций.

В процессе проверки экономического субъекта аудитору необходимо провести экспертизу учредительных документов на наличие и полноту сведений, позволяющих аудируемому субъекту осуществлять деятельность; проводить расчеты; исполнять обязательства; формировать уставный капитал, фонды и резервы; уточнять расчеты с учредителями; определять правовые и налоговые последствия сделок и т.д.

Информация, полученная в ходе изучения учредительных документов, может использоваться при проверке других участков учетной работы. Таким образом, рабочие документы должны определить влияние информации, полученной по созданию полного аудиторского суждения.

В процессе экспертизы учредительных документов следует определить:

- структуру управления аудируемым субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений;

- своевременность внесения изменений в учредительные документы (если они были);
- учредителей проверяемого субъекта;
- виды деятельности проверяемого субъекта;
- размер уставного капитала и доли каждого учредителя;
- соответствие методов оценки объектов в материальной и нематериальной формах, вносимых учредителями в уставный капитал;
- своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;
- размер и форму внесенных учредителями долей в уставный капитал;
- правильно ли оформлены документы по взносам в уставный капитал;
- организационно-правовую форму аудируемого субъекта (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.);
- счета, которые аудируемый субъект может открывать в банках;
- предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов;
- можно ли аудируемому субъекту создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и иные структурные подразделения, которые выделены на отдельный баланс;
- имеется ли лицензия на осуществление видов деятельности, которые подлежат лицензированию согласно действующему законодательству;
- порядок распределения прибыли, которая остается в распоряжении проверяемой организации после уплаты обязательных платежей;
- правильность определения доходов акционеров и учредителей и удержания налога на доходы;
- правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала;
- соответствие записей в первичных документах записям в регистрах бухгалтерского учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Планирование аудита учредительных документов и расчетов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита аудируемого субъекта.

Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями должен учитывать рассмотренные направления проверки. Содержание общего плана проверки приведено в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями

Проверяемая организация ООО "Серп и Молот"

Период проверки

Проверяемый период с 11 марта по 14 марта 2014 г.

Число человеко-часов 150

Руководитель аудиторской группы Я.В. Семенов

Состав аудиторской группы И.П. Сидоров, П.К. Игнатьев

Планируемый аудиторский риск 4%

Планируемый уровень существенности 1500 тыс. руб.

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Аудит учредительных документов	11 марта 2014 г.	И.П. Сидоров, П.К. Игнатьев	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка формирования уставного капитала	12 марта 2014 г.	И.П. Сидоров, П.К. Игнатьев	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
3	Проверка расчетов с учредителями	13 марта 2014 г.	И.П. Сидоров, П.К. Игнатьев	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	14 марта 2014 г.	И.П. Сидоров, П.К. Игнатьев	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____

Дополнения в план и программу аудита учредительных документов и расчетов с учредителями вносятся в следующих случаях:

1. В бухгалтерском учете отражается уставный капитал, зарегистрированный в учредительных документах экономических субъектов как совокупность вкладов (долей, паевых взносов) учредителей (участников), акций по номинальной стоимости (для акционерных обществ) в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг.

2. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а для остальных коммерческих организаций - не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда.

3. Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный капитал учитываются и отражаются в отчетности отдельно.

4. Акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом общества, при этом не менее 50% уставного капитала общества должно быть оплачено к моменту регистрации общества, а оставшаяся часть - в течение года с момента его регистрации.

5. Дополнительные акции общества должны быть оплачены в течение срока, определенного в соответствии с решением об их размещении, но не позднее одного года с момента их приобретения (размещения).

6. Оплата акций и иных ценных бумаг акционерного общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг - решением об их размещении.

7. При оплате дополнительных акций и иных ценных бумаг общества неденежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг, производится совместом директоров.

8. Акции, поступившие в распоряжение общества, не дают права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды.

9. Сумма уставного капитала увеличивается или уменьшается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности экономического субъекта за год и после перерегистрации учредительных документов с внесенными в них изменениями.

10. Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала экономического субъекта предназначен пассивный балансовый счет 80 "Уставный капитал". Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Записи по счету 80 делаются лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала, в установленном порядке и после внесения необходимых изменений в учредительные документы

11. Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету: денежных средств (счета 50-52, 55), материальных ценностей (счета 01, 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43), нематериальных активов (счет 04), ценных бумаг (счет 58).

12. При предоставлении предприятию в качестве вклада прав на пользование зданиями, сооружениями и оборудованием делаются записи по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетом 04 "Нематериальные активы". Одновременно на забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства" принимается балансовая стоимость этих зданий, сооружений и оборудования.

В аналогичном порядке проверяются расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками)

предприятий других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю стоимость уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах. В том случае, когда акции предприятия, созданного в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную их стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

По данным субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов» проверяются расчеты с учредителями предприятия по выплате им доходов. Начисление и выплата доходов работникам предприятия, входящим в число его учредителей, учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов от участия в предприятии отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами, по выплате доходов за счет резервного фонда (капитала) начисление доходов отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в предприятии продукцией (работами, услугами) этого предприятия, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета реализации соответствующих ценностей. Суммы налога на доходы от участия в предприятии, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом». Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке в организации учета и выплат дивидендов.

Общество обязано выплатить объявленные по каждой категории (типу) акций дивиденды. Дивиденды выплачиваются денежными средствами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, – иным имуществом.

Суммы дивидендов выплачиваются из чистой прибыли общества за текущий год. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет специально предназначенных для этого фондов общества.

Общество не вправе принимать решение о выплате (объявлении) дивидендов по акциям:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- если на момент выплаты дивидендов оно имеет признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами РФ о несостоятельности (банкротстве) предприятий или если такие признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Важным моментом при проведении аудита является проверка начисления и выплаты налогов и иных обязательных платежей. Аудитор проверяет правильность и своевременность налогообложения по следующим основным федеральным налогам: НДС и налогу на доходы физических лиц.

2. Аудит формирования (изменения) капитала

Проверкой полноты и соблюдения сроков формирования уставного капитала предполагается установить:

- соответствие размера уставного капитала зафиксированному в учредительных документах;
- соответствие взносов участников условиям учредительных документов (их структуре, объемам, денежному выражению, оценке);
- соблюдение сроков внесения взносов в уставный капитал, установленных учредительными документами.

Следует отметить, что аудит формирования уставного капитала испытывает влияние организационно-правовой формы проверяемой организации. Так, в акционерных обществах уставный капитал составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами и может быть разделен на определенное количество обыкновенных или привилегированных акций. В обществах с ограниченной ответственностью уставный капитал формируется из номинальной стоимости долей (вкладов) его участников.

Уставный капитал ООО должен быть на момент регистрации общества оплачен его участниками не менее, чем на половину, а оставшаяся часть – в течение первого года деятельности общества.

Открытая подписка на акции акционерного общества не допускается до полной оплаты уставного капитала.

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее 10% паевого взноса, а остальную часть – в течение года с момента регистрации.

Уставный фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, должен быть полностью оплачен собственником до государственной регистрации.

Аудитору целесообразно проверить соблюдение требования о недопустимости освобождения участников (акционеров) общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал (оплаты акций) общества, в том числе путем зачета требований к обществу.

Выявление фактов невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации может быть основанием для соответствующих органов для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации.

Следует иметь в виду, что средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ, не облагаются НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации, в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (долю) юридических лиц. Взносы в уставный капитал (складочный и паевой капитал, уставный фонд) могут быть произведены денежными средствами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Аудитору важно проверить правильность денежной оценки вкладов участников. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества, а в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в бухгалтерском балансе отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Величина уставного капитала в учредительных документах, в учетных и отчетных данных должна быть тождественной. В соответствии с Планом счетов запись по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» должна производиться после государственной регистрации предприятия.

Полнота формирования уставного капитала проверяется на основании согласования данных счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Реальность внесения сумм в уставный капитал устанавливается проверкой наличия и правильности оформления подтверждающих документов. Денежные взносы подтверждаются кассовыми и банковскими документами. В подтверждающих документах должна быть информация о внесении вкладов в уставный капитал. Это важно не только для целей бухгалтерского учета средств по формированию уставного капитала, но и для целей налогообложения (для обоснованного применения льгот по налогам – НДС).

Внесение денежных вкладов устанавливается проверкой наличия и правильности оформления первичных документов, подтверждающих факты передачи в счет вкладов в уставный капитал имущества, имущественных прав и прав, имеющих денежную оценку (накладных, счетов, актов приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, актов экспертной оценки, актов согласования оценки вкладов в уставный капитал и др.).

При проверке устанавливается соответствие формы и содержания этих документов требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете» и условиям учредительных документов. По некоторым видам средств, вносимым в счет вкладов в уставный капитал, необходимо наличие документов, подтверждающих право собственности (недвижимость, транспортные средства и т. п.).

Оценка правильности отражения взноса в иностранной валюте проводится в соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Формирование уставного капитала и задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату государственной регистрации организации. Аудитор проверяет правильность применявшегося курса иностранной валюты и правильность пересчета рублевого эквивалента.

Фактическое поступление взносов учредителей проверяется на основании первичных документов и записей в регистрах по счету 75 «Расчеты с учредителями», по субсчету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Дебетовое сальдо по субсчету 75-1 показывает числящуюся за акционерами (участниками) задолженность по оплате подписки на акции (вкладам в уставный капитал). Необходимо проверить своевременность погашения задолженности по

взносам в уставный капитал и реальность числящегося дебетового сальдо.

При проверке правильности формирования уставного капитала в акционерных обществах проверяется соблюдение следующих требований:

- уставный капитал составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами;
- все акции являются именными и при учреждении должны быть размещены среди учредителей;
- номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой;
- номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества;
- акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом, но не менее 50% уставного капитала общества должно быть оплачено в течение трех месяцев, а оставшаяся часть – в течение года с момента его регистрации;
- форма оплаты (денежными средствами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку) должна соответствовать договору о создании общества или уставу;
- выпуски акций открытых и закрытых акционерных обществ подлежат обязательной регистрации;
- аналитический учет должен позволить получать информацию по учредителям, стадиям формирования капитала и видам акций.

Проверяя записи по счету 80, устанавливают правильность отражения уставного капитала зарегистрированного общества по стадиям формирования на субсчетах: 80-1 «Объявленный капитал», 80-2 «Подписной капитал», 80-3 «Оплаченный капитал», 80-4 «Изъятый капитал».

С момента регистрации общества все акции (доли) должны быть отражены по кредиту субсчета 80-1 «Объявленный капитал» (Дт 75-1 Кт 80-1). По завершении подписки на акции (распределения долей) на их номинальную стоимость должна быть сделана запись: Дт 80-1 Кт 80-2.

После оплаты акционерами (участниками) стоимости выкупаемых акций (долей) их номинальная стоимость должна быть перечислена на субсчет 80-3 (Дт 80-2 Кт 80-3).

На субсчете 80-4 должны быть отражены собственные акции, выкупленные у акционеров. У организаций других организационно-правовых форм на этом субсчете отражается приобретение долей (паев)

у своих участников до их реализации другим участникам либо третьим лицам.

Не допускается оплата акций (доли) путем зачета требований к обществу (товариществу).

При проверке формирования уставного капитала необходимо установить правильность оценки вносимого в оплату акций (вкладов) имущества. Денежная оценка этого имущества должна производиться по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке.

Уставный капитал, оцененный в учредительных документах в иностранной валюте, должен быть отражен в учете в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительных документов.

Реальность взносов в уставный капитал аудитор устанавливает проверкой наличия и правильности оформления документов, подтверждающих факты расчетов с учредителями. В подтверждающих документах должна быть ссылка на формирование уставного капитала, что важно не только для целей бухгалтерского учета, но и для налогообложения (для обоснования правильности применения льгот по налогам).

По первичным документам (акты приема-передачи основных средств, нематериальных активов, акты, накладные, счета, кассовые отчеты, выписки банка, платежные поручения и др.) проверяется правильность отражения взносов (вкладов) в уставный капитал по соответствующим счетам (08, 10, 41, 50, 52, 58) в корреспонденции со счетом 75.

Целесообразно проведение инвентаризации с участием аудиторов. При этом могут быть выявлены факты, когда в качестве вклада в уставный капитал были внесены основные средства, производственные запасы, непригодные к использованию (неисправные, разукомплектованные, некачественные), и нематериальные активы, не имеющие практической ценности.

Проверка обоснованности изменений уставного капитала осуществляется по данным записей в регистре по счету 80. Записи должны производиться лишь в случаях увеличения и уменьшения уставного капитала, осуществленных в установленном порядке, и только после внесения и регистрации соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Увеличение уставного капитала в соответствии с Законом РФ «Об акционерных обществах» может осуществляться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

При проверке выясняются источники увеличения уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций, которое осуществляется только за счет имущества общества.

Аудитор устанавливает также наличие решения общего собрания акционеров об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций.

Далее выясняется стоимость оплаченных дополнительных акций. Они должны быть оплачены по рыночной стоимости, но не ниже номинальной стоимости, кроме случаев, предусмотренных Законом РФ «Об акционерных обществах».

В случае уменьшения уставного капитала проверяется его обоснованность. Уменьшение может происходить путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций.

В балансе по статье «Уставный капитал» показывается уставный (складочный) капитал организации, образованный за счет вкладов его учредителей (участников) в соответствии с учредительными документами, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям – величина уставного фонда. Поэтому, проверяя тождество учетных и отчетных данных размера уставного капитала, необходимо установить и соответствие его величин, зафиксированным в учредительных документах.

Затем устанавливается соблюдение требования законодательства о минимальной величине уставного капитала.

Аудитором проводится оценка соблюдения правил ведения реестра акционеров, установленных Положением о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг.

Все выполненные процедуры и выявленные несоответствия отражаются в рабочих документах аудитора.

Завершая проверку, аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете уставного капитала по сравнению с требованиями нормативных актов. Если аудитор считает, что выявленные отклонения не оказывают существенного влияния на показатели отчетности в части уставного капитала, то он выражает мнение о достоверности этих показателей; если отклонения существенны, то они должны быть отражены в форме модифицированного аудиторского заключения.

2.4. Вопросы для самопроверки

1. Какова цель аудита общих документов?
2. Какова цель аудита учредительных документов?

3. Какова цель аудита расчетов с учредителями?
4. Какие данные должен проверить аудитор при ознакомлении с учредительными документами?
5. Какую информацию получает аудитор при ознакомлении с учредительными документами?
6. В чем заключаются основные направления проверки формирования уставного капитала?
7. Как осуществляется проверка формирования уставного капитала?
8. Как осуществляется проверка учредительных документов?

2.5. Контрольные тесты

1. Аудитор признает элементом собственного капитала коммерческой организации следующий объект бухгалтерского учета:
 - а) резервы предстоящих расходов;
 - б) средства целевого финансирования;
 - в) уставный капитал.
2. Если акции размещены по цене выше номинала, аудитор согласится с записями по отражению в учете увеличения уставного капитала:
 - а) дебет 75 кредит 80; дебет 83 кредит 80;
 - б) дебет 75 кредит 80; дебет 75 кредит 83;
 - в) дебет 75 кредит 83; дебет 80 кредит 83.
3. По дебету счета учета добавочного капитала должны отражаться следующие суммы:
 - а) снижение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств в результате их переоценки;
 - б) увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств в результате их переоценки;
 - в) начисление премий, предусмотренных действующей системой оплаты труда.
4. Организация зарегистрирована с уставным капиталом 100 тыс. руб. В течение года в качестве вклада в уставный капитал внесены основные средства стоимостью 70 тыс. руб. Аудитор признает правильными проводки:
 - а) дебет 75-1 кредит 80 — 70 тыс. руб., дебет 08 кредит 75-1 — 70 тыс. руб.;
 - б) дебет 75-1 кредит 80 — 100 тыс. руб., дебет 08 кредит 75-1 — 70 тыс. руб., дебет 01 кредит 08 — 70 тыс. руб.;
 - в) дебет 75-1 кредит 80 — 100 тыс. руб., дебет 01 кредит 75-1 — 70 тыс. руб.

5. При начислении дивидендов акционерам аудитор признает правильной проводку:

- а) дебет 99 кредит 75-2;
- б) дебет 83 кредит 75-2;
- в) дебет 84 кредит 75-2.

6. Аудитор признает правильной оценку вкладов в уставный капитал, отраженную в балансе:

- а) по номинальной стоимости простых акций;
- б) на сумму оплаченной части акций;
- в) на сумму, указанную в учредительных документах.

7. Аудитор при проверке уставного капитала должен иметь в виду, что минимальный размер уставного капитала публичного акционерного общества должен составлять не менее:

- а) ста минимальных размеров оплаты труда, установленной федеральным законом на дату регистрации общества;
- б) тысячи минимальных размеров оплаты труда, установленной федеральным законом на дату регистрации общества;
- в) пятисот минимальных размеров оплаты труда, установленной федеральным законом на дату регистрации общества;
- г) ста тысяч рублей;
- д) десяти тысяч рублей.

8. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, то общество:

- а) обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего капитала;
- б) подлежит ликвидации;
- в) может увеличить уставный капитал.

9. Участник общества с ограниченной ответственностью продает свою долю в уставном капитале общества другому участнику общества. Получает ли приобретатель доли при этом дополнительные обязанности, ранее возложенные по решению общего собрания участников общества на продавца:

- а) да;
- б) нет;
- в) да, до момента проведения очередного общего собрания участников общества, если иное не определено уставом общества.

10. Если в акционерном обществе оплачено 90% акций, имеет ли оно право принять решение о выплате дивидендов по акциям:

- а) имеет;

б) не имеет, если в результате выплаты дивидендов у акционерного общества появятся признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве);

в) не имеет.

11. Аудитор признает законным факт внесения вклада в уставный капитал в неденежной форме в следующем случае:

- а) в любой ситуации;
- б) если такая форма вклада предусмотрена учредительными документами;
- в) в любой ситуации признает незаконной.

12. При проверке учредительных документов аудитор определяет, в течение какого времени уставный капитал в обществе с ограниченной ответственностью должен быть полностью оплачен:

- а) не позднее двух лет с момента его регистрации;
- б) к моменту регистрации;
- в) не позднее одного года с момента регистрации общества с ограниченной ответственностью;
- г) в течение срока, который определен договором (решением) об учреждении общества, но не более четырех месяцев с момента государственной регистрации общества.

13. Если аудитор обнаружил в оформлении учредительных документов нарушения, которые не влияют на законность функционирования организации, не наносят ущерб государству, учредителям или акционерам, то аудитор фиксирует это в письменной информации (отчете) по результатам аудиторской проверки. При этом он:

- а) вправе выдать положительное заключение;
- б) не вправе выдать положительное заключение;
- в) обязан предоставить время для устранения выявленных нарушений.

14. Источниками информации для проверки общих документов организаций для аудитора являются:

- а) законодательные и нормативные документы;
- б) учредительные документы аудируемого лица, свидетельство о государственной регистрации, протоколы собраний учредителей, годовая отчетность и др.;
- в) стандарты аудиторской деятельности.

15. Аудит учредительных документов организации заключается в:

- а) экспертизе основных элементов учетной политики аудируемого лица;

б) экспертизе хозяйственных договоров на соответствие законодательству;

в) проверке учредительных документов и расчетов с учредителями, формирования уставного капитала, правильности налогообложения.

2.6. Практические задания

Задание 1

Каковы основные нормативные документы, используемые для аудита учредительных документов?

Задание 2

Каковы основные нормативные документы, используемые для аудита расчетов с учредителями?

Задание 3

Какие первичные документы являются источниками информации при проверке операций по учету уставного капитала?

Задание 4

Назовите первичные документы которые являются источниками информации при проверке расчетов с учредителями.

2.7. Кейсы

Кейс 1

Дайте рекомендации по бухгалтерскому учету использования нераспределенной прибыли организации и формированию других элементов собственного капитала акционерного общества.

Сальдо по счетам на дату совершения операций составило:

- счет 80 «Уставный капитал» — 180 тыс. руб.;
- счет 82 «Резервный капитал» — 8 тыс. руб.;
- счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — 273 тыс. руб. (кредит);
- счет 99 «Прибыли и убытки» — 18 тыс. руб.

В конце декабря отчетного года в организации сделаны следующие записи:

дебет 84 кредит 99 — 273 тыс. руб. — произведена реформация баланса.

дебет 99 кредит 84 — 1365 руб. — увеличен резервный фонд акционерного общества в соответствии с учредительными документами (5 % в нераспределенной прибыли отчетного года, если резервный фонд не превышает 5 % уставного капитала общества).

дебет 99 кредит 75-1 — 27 300 руб. — начислены дивиденды акционерам по итогам работы организации за год (по решению совета директоров и собрания учредителей — 10 % чистой прибыли).

Кейс 2

В соответствии с учетной политикой в организации на начало отчетного периода производится переоценка группы объектов основных средств — зданий. На 1 января отчетного года рыночная стоимость здания, подтвержденная экспертом, составила 12378 тыс. руб. Восстановительная стоимость здания по данным аналитического учета к счету 01 «Основные средства» равна 10300 тыс. руб. Стоимость накопленной амортизации здания по данным аналитического учета к счету 02 «Амортизация основных средств» составляет до переоценки 4 120 тыс. руб. В соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета используется линейный метод начисления амортизации.

В учетных регистрах 31 декабря отчетного года сделана следующая запись, отражающая переоценку (дооценку) здания:

дебет 01 кредит 02-2 075 тыс. руб.

Выявите нарушения и дайте рекомендации по их устраниению.

Кейс 3

В протоколе общего собрания закрытого акционерного общества отражено решение акционеров об уменьшении уставного капитала на 100 тыс. руб. путем выкупа акций.

Уставный капитал (полностью оплаченный) составляет 200 тыс. руб. Было выкуплено акций номинальной стоимостью 100 тыс. руб. по цене 110 тыс. руб. Другие документы, кроме протокола общего собрания участников и платежных поручений, не представлены. В учетных регистрах общества сделаны записи: дебет 81 кредит 51 — 110 тыс. руб. — выкуплена доля участников; дебет 80 кредит 81 — 110 тыс. руб. — уменьшен уставный капитал.

Оцените ситуацию. Определите существенность выявленного факта нарушений. Дайте рекомендации.

Кейс 4

В августе отчетного года учредителям были начислены дивиденды и выданы в форме материалов. Данные материалы по представленным документам не являлись собственностью организации. По итогам деятельности за прошлый год и в текущем году организацией был получен убыток. В учете были сделаны записи: дебет 84 кредит 75-2 — 8 тыс. руб. — начислены дивиденды акционерам, не являющимся работниками организации; дебет 75-2 кредит 10 — 8 тыс. руб. — выданы материалы в счет оплаты дивидендов; дебет 84 кредит 70 — 10 тыс. руб. — начислены дивиденды акционерам, являющимся

работниками организации; дебет 70 кредит 10 — 10 тыс. руб. — выданы материалы в счет оплаты дивидендов работникам организации.

Оцените ситуацию. Определите существенность выявленного факта нарушений. Дайте рекомендации.

Кейс 5

Общим собранием участников общества с ограниченной ответственностью (ООО) принято решение увеличить уставный капитал на 60 тыс. руб. за счет увеличения долей участников, а суммы дивидендов, причитающиеся участникам, направить на погашение их задолженности по вкладам в уставный капитал общества. Организацией были внесены в установленном законодательством порядке изменения в учредительные документы. В учете произведены следующие записи: дебет 84 кредит 75-2 — 60 тыс. руб. — начислены дивиденды участникам общества; дебет 75-1 кредит 80 — 60 тыс. руб. — отражено увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью после перерегистрации; дебет 75-2 кредит 75-1 — 60 тыс. руб. — начисленная сумма дивидендов направлена на погашение задолженности по взносам в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью.

Оцените ситуацию. Определите существенность выявленного факта нарушений. Дайте рекомендации.

Глава 3. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита основных средств; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита основных средств; освоению методики проведения практического аудита основных средств путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с основными средствами, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

3.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база аудита основных средств.
3. Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств.
4. Проверка правильности документального оформления и учета операций поступления основных средств.
5. Проверка правильности документального оформления и учета операций выбытия основных средств.
6. Проверка операций по учету амортизации основных средств.
7. Проверка учета проведения ремонта основных средств.
8. Проверка правильности учета арендных и лизинговых операций.

3.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Аудит основных средств — важная часть проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Целью аудита данного раздела учета является составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней, а также

установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами действующим в Российской Федерации нормативным актам.

Для достижения цели аудита необходимо:

- изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;
- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;
- подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов, выполненных ремонтов основных средств и правомерности отражения расходов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;
- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;
- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

2. Информационная база

В информационную базу, используемую аудитором при проверке основных средств, входят следующие документы.

1. Основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения операций с основными средствами:

- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 г. №164-ФЗ;
- Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002г. №1;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. № 154н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001г. № 26н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 №91н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49;
- Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) (ОК 013-94), утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359 (действует до 01.01.2017 г.);
- Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) (ОК 013-2014), утвержденный приказом Росстандарта от 12.12.2014 г. № 2018-ст (действует с 01.01.2017 г.).

2. Приказ по учетной политике организации.

Перед началом проверки, аудитору необходимо ознакомиться с вопросами методологии бухгалтерского учета основных средств. В частности, необходимо установить:

- выбранные способы начисления амортизации по основным средствам;
- предусмотрено ли проведение переоценки основных средств на 1 января отчетного года;
- сроки проведения инвентаризации основных средств;
- перечень счетов и субсчетов по рабочему плану счетов, используемых для отражения операций по учету основных средств;
- порядок признания арендных платежей в качестве доходов.

3. Регистры синтетического и аналитического учета основных средств.

Виды и формы учетных регистров, используемые для отражения хозяйственных операций по учету основных средств и привлекаемые аудитором для проведения проверки, зависят от применяемых форм учета. К ним относятся регистры синтетического учета по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»; оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета, сальдовые ведомости.

4. Первичные документы по учету основных средств.

Операции по учету движения основных средств оформляются типовыми унифицированными формами первичной документации или (с

соблюдением требований Закона «О бухгалтерском учете») первичными документами, разработанными организацией и утвержденными приказом по учетной политике:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1);
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма №ОС-1а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма №ОС-1б);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма №ОС-2);
- инвентарная карточка (книга) учета объектов основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б);
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма №ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств (форма №ОС-4а);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма №ОС-4б).

5. Бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерская отчетность, используемая аудитором, включает: бухгалтерский баланс и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В «Бухгалтерском балансе» основные средства, принадлежащие организации на праве собственности, оперативного управления и хозяйственного ведения, представлены в разделе «Внеоборотные активы» по статье «Основные средства». Основные средства показываются в балансе в оценке НЕТТО — по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится).

В пояснениях к бухгалтерскому балансу раскрываются данные о:

- наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств; основные средства показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости;
- суммах начисленной амортизации на начало и конец отчетного периода по всем основным средствам, а также по отдельным группам: здания и сооружения; машины, оборудование; транспортные средства; другое;
- наличии на начало и конец отчетного периода основных

средств, переданных в аренду, как в целом, так и по отдельным видам (здания, сооружения);

- наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, переведенных на консервацию;
- наличии на начало и конец отчетного периода объектов основных средств, полученных в аренду в целом и по отдельным видам;
- стоимости объектов недвижимости на начало и конец года, принятых в эксплуатацию и находящихся в процессе государственной регистрации;
- результатах от переоценки объектов основных средств;
- изменении стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

3. Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств

Программу внутреннего контроля основных средств и соответствующих хозяйственных операций обычно не разрабатывают, потому что у большинства экономических субъектов таких операций немного и издержки на специальный контроль не оправдываются. Поэтому обзор внутреннего контроля и системы учета основных средств необходимо осуществлять при большом количестве операций.

При проверке операций по учету основных средств аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля, что позволяет оценить его надежность и скорректировать программу проведения проверки. Ответ на каждый вопрос теста может оцениваться количественно (в баллах) или вербально. Применяемые вид и шкала оценки регламентируются внутренними стандартами аудиторской организации. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании конкретных процедур и уточняют аудиторский риск.

Внутрихозяйственный риск при аудите операций с основными средствами зависит, в первую очередь, от стадии жизненного цикла аудируемой организации. Если обновление основных средств происходит активно, то необходимо, прежде всего, проверить своевременность их постановки на учет, начала начисления амортизации, полноту оценки. Если основные средства не обновляются, основное внимание уделяется аудиту операций по их ремонту и своевременному списанию, контролю за

полнотой начисления амортизации. Внутрихозяйственный риск существенно повышается в том случае, если проводилась переоценка основных фондов, менялась их классификация или принималась большая масса основных средств в форме взноса в уставный капитал, безвозмездно и т.п.

Аудитор имеет право проводить выборочную или сплошную проверку фактического наличия материальных ценностей. В ходе такой проверки, как правило, устанавливается также наличие инвентарных номеров на инвентарные объекты основных средств.

При выборочной проверке аудитор должен разделить всю совокупность основных средств на подсовокупности, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей. Например, совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности по ряду признаков: территориальная обособленность; производственные характеристики; классификация в отчетности; классификация по амортизационным группам; иные классификации.

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить пять комплексов проверки:

- 1) учет наличия и сохранности основных средств;
- 2) учет движения основных средств;
- 3) учет амортизации основных средств;
- 4) проверка правильности отражения в учете восстановления основных средств;
- 5) проверка операций по аренде имущества.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств (таблица 4.1).

Программа проверки может быть скорректирована в зависимости от целей проверки.

При проверке операций по учету основных средств аудитору целесообразно методом опроса провести тестирование для оценки надежности системы внутреннего контроля.

Таблица 3.1

Программа аудита по разделу «Аудит учета основных средств»

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов и аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	<p>Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> • правильность отнесения объектов к основным средствам; • правильность классификации основных средств • правильность оценки и переоценки основных средств; • вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства; • инвентаризация основных средств; • соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета. 	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор	
2	<p>Проверка правильности документального оформления и отражения в учете операций поступления и выбытия основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> • использование унифицированных и (или) разработанных организацией форм первичной учетной документации; • отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета. 	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор	
3	<p>Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> • правильность установления срока полезного использования; • правильность применения норм амортизации; • правомерность применения ускоренной амортизации; • правильность расчетов амортизационных отчислений и отражения их в учете. 	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор	
4	<p>Проверка правильности отражения в учете восстановления основных средств (ремонта, модернизации и реконструкции).</p> <ul style="list-style-type: none"> • документальное оформление операций; • способы проведения ремонта; • правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость; • отражение операций по реконструкции и модернизации в учете. 	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор	
5	<p>Проверка операций по аренде имущества:</p> <ul style="list-style-type: none"> • документальное оформление операций; 	Указывается конкретная	Аудитор	

	<ul style="list-style-type: none"> отражение операций в бухгалтерском учете; налогообложение операций по аренде. 	дата работы на объекте		
6	Проверка правильности и эффективности использования основных средств: <ul style="list-style-type: none"> наличие используемого оборудования и его качественного состояния наличие случаев бесхозяйственности и нарушений в использовании основных средств 	Указывается конкретная дата работы на объекте	Аудитор	

На основании тестирования может быть скорректирована программа проведения проверки (Таблица 3.2).

Таблица 3.2

Тест внутреннего контроля по операциям с основными средствами

Содержание	Ответы		
	да	нет	Примечания
1. Определены ли количество и сроки проведения инвентаризации основных средств в приказе по учетной			
2. Инвентаризации проведены в сроки, установленные организацией			
3. Проводилась ли обязательная инвентаризация основных средств при смене материально-ответственных лиц			
4. Проводилась ли инвентаризация в предыдущие периоды			
5. Отражены ли результаты инвентаризации в учете			
6. Назначены ли лица, ответственные за сохранность основных средств в местах эксплуатации			
7. Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств			
НЕ МОГУ ПОСТАВИТЬ НОМЕР			
Определен ли руководителем организации состав			
Определен ли руководителем организации состав комиссии по списанию непригодных к дальнейшей эксплуатации основных средств			
Определен ли руководителем организации состав комиссии по приему основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации			
Наличие инвентарных номеров по инвентарным объектам			
Закреплена ли в приказе по учетной политике периодичность переоценки			
13. Использует ли организация унифицированные формы первичных документов			
14. Разработан ли график документооборота по учету основных средств			

15. Проводилась ли в организации переоценка основных			
16. Переоценка основных средств осуществлялась организацией самостоятельно			
17. Ведутся ли в организации детализированные регистры для учета различных видов основных средств			
18. Сверяются ли данные аналитического учета основных средств с регистрами синтетического учета			
19. Утверждаются ли документы на списание основных средств руководителем			
20. Использует ли организация арендованные объекты основных средств			
21. Отражается ли в учете факт сдачи основных средств в аренду			
22. Отражены ли в приказе по учетной политике способы начисления амортизации основных средств			
23. Имеет ли организация филиалы, выделенные на отдельные балансы			

В ходе проверки обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств аудитор должен проверить правильность принятия актива к учету в качестве основного средства. При этом проверяется единовременное выполнение следующих условий:

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

При проверке состава и структуры основных средств следует знать, что к ним относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Необходимо помнить, что не относятся к основным средства труда сроком полезного использования менее 12 месяцев. Они должны учитываться в составе средств в обороте на счете 10 «Материалы» в качестве инвентаря и хозяйственных принадлежностей. При этом необходимо учитывать особенности отдельных организаций и состава их средств.

На достоверность показателей бухгалтерской отчетности, существенное влияние может оказать классификация основных средств, определяющая методологию учета.

Проверяя состав основных средств, необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) (Постановление Госстандарта России от 26.12.1994 г. №359).

В ОКОФ представлена классификация основных средств по составу и назначению. Классификация дана в девяти подразделах: здания (кроме жилых); сооружения; жилища; машины и оборудование; средства транспортные; инвентарь производственный и хозяйственный; скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя); насаждения многолетние; материальные основные фонды, не включенные в другие группировки.

Для целей бухгалтерского учета применяются еще и следующие классификации основных средств.

По принадлежности объекты основных средств подразделяют

- на собственные, принадлежащие организации по праву собственности (в том числе сданные в аренду без права выкупа);
- на арендованные, полученные в аренду без права выкупа;
- на находящиеся в оперативном управлении и хозяйственном ведении.

По характеру использования в производственном процессе различают действующие (в эксплуатации) и бездействующие (в запасе, на консервации, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации).

По назначению различают:

- производственные (машины, оборудование, транспортные средства и другие основные средства использование которых направлено на систематическое получение прибыли и участвующие в процессе производства);

- непроизводственные, то есть не используемые при осуществлении обычных видов деятельности и предназначенные для обслуживания ЖКХ, общественного питания, бытового обслуживания и др.

Проверка классификации основных средств будет способствовать выражению мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета по следующим вопросам:

- документального оформления и своевременности отражения в учетных регистрах движения основных средств (поступления, внутреннего перемещения, выбытия);

- исчисления и начисления амортизации по объектам основных средств;

- определения результатов при ликвидации основных средств;

- учета затрат на ремонт;

- учета операций при аренде основных средств;

- контроля за сохранностью основных средств.

При оценке соответствия формирования первоначальной стоимости основных средств необходимо убедиться в том, что:

— первоначальная стоимость определена исходя из фактических затрат предприятия, непосредственно связанных с приобретением основных средств;

— изменение первоначальной стоимости производится только в установленных нормативными актами случаях.

Проверка формирования первоначальной стоимости основных средств проводится на соответствие требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Правила определения первоначальной стоимости основных средств приведены в приложении 2.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных ПБУ 6/01 и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету. В связи с чем при проверке правильности оценки основных средств аудитору необходимо обратить внимание на следующие вопросы: были ли случаи изменения первоначальной

стоимости основных средств, какие причины вызвали эти изменения (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация).

Восстановительная стоимость основных средств определяется путем проведения переоценки основных средств.

Согласно п. 15 ПБУ 6/01 коммерческим организациям предоставлено право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств, поэтому возникает необходимость проверки операций переоценки основных средств.

Такая процедура проводится на основе как формальной проверки документов, содержащих результаты переоценки, так и изучения документов по существу.

При проверке аудитор должен учитывать, что порядок проведения переоценки установлен пп. 43 – 48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

Аудитор должен проверить:

- предусматривалась ли переоценка в приказе по учетной политике;

- соблюдались ли основные принципы переоценки. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта;

- подверглись ли переоценке все основные средства или их часть. При принятии решения о переоценке объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов (здания, сооружения, транспортные средства и т.п.), организации следует учитывать, что в последующем объекты основных средств однородной группы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость указанных объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости;

- имела ли место переоценка земельных участков и объектов природопользования, числящихся в составе основных средств. С 2011 г. земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) подлежат переоценке в бухгалтерском учете;

- каким способом проводилась переоценка. Методическими указаниями(п.43) определены два способа переоценки однородных групп основных средств – путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам;

— менялась ли норма амортизации после проведения переоценки, отражены ли результаты переоценки в инвентарных карточках;

— правильно ли отражены результаты переоценки в бухгалтерском учете, учтены ли они при составлении отчетности. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Отражение в учете результатов переоценки зависит от того, впервые или не впервые переоценивается основное средство (таблица 3.3).

Таблица 3.3

Отражение результатов переоценки объектов основных средств

Если переоценка производится впервые, то:	
Сумма дооценки объекта основных средств	Сумма уценки объекта основных средств
зачисляется в добавочный капитал организации	относится на финансовый результат в качестве прочих расходов
Если объект раньше уже переоценивался, то порядок следующий.	
При дооценке основных средств: если уже была дооценка, сумма новой дооценки зачисляется на добавочный капитал	При уценке основных средств: если ранее была уценка, то новая уценка относится на финансовый результат в качестве прочих расходов
если ранее была уценка, то сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов	если уже была дооценка, то сумма уценки объекта основных средств 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 на финансовый результат в качестве прочих расходов

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки списывается с дебета счета учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета учета нераспределенной прибыли организации.

Для подтверждения наличия основных средств аудитор проводит проверку ведения аналитического учета основных средств. Проверка

может быть сплошной или выборочной, что определяется аудитором и отражается в рабочих документах.

Аудитор проверяет: наличие инвентарных карточек на каждый объект учета в бухгалтерии, а также правильность и полноту заполнения этих карточек (отметки о присвоенном инвентарном номере, сроке полезного использования, способе начисления амортизации или освобождения от начисления амортизации, наличии справочных данных, отметки о проведенных переоценках и суммах дооценки (уценки) основных средств и др.).

Для проверки ведения аналитического учета аудитором могут быть использованы инвентарные книги, которые ведутся вместо инвентарных карточек, но с обязательным указанием необходимых сведений об основных средствах. Особое внимание следует обратить на то, фиксируются ли в регистрах аналитического учета места размещения и эксплуатации основных средств и за кем они закреплены.

Аудитор должен также проверить вопросы обеспечения сохранности основных средств: назначены ли приказом руководителя организации материально ответственные лица, отвечающие за сохранность основных средств; заключены ли с ними письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности; порядок ведения аналитического учета объектов основных средств материально ответственными лицами; созданы ли в организации условия для обеспечения сохранности основных средств. Следует также обратить внимание на то, застрахованы ли основные средства на случай стихийных бедствий, пожаров и других случаев, что снижает риск финансовых потерь при наступлении страхового случая.

Фактическое наличие объектов основных средств, числящихся в учете может быть установлено посредством проведения инвентаризации. Аудитор может:

- непосредственно участвовать в работе инвентаризационной комиссии;
- наблюдать за проведением инвентаризации;
- использовать в качестве доказательств результаты проведенных организацией инвентаризаций.

Непосредственное участие аудитора в инвентаризации целесообразно при инвентаризации объектов:

- особенно важных для данного процесса производства;
- имеющих максимальные риски утраты;
- по группе которых объем выбытия в отчетном периоде является существенным;

— по которым показатели отчетности разных форм не соответствуют друг другу;

— поступления которых на предприятие не соответствуют инвестиционной программе;

— законсервированным и находящимся на реконструкции. Выбор одного из способов получения доказательств определяется фактором существенности, но при этом принимается во внимание система внутреннего контроля, действующая в организации.

Проверка проведения инвентаризации основных средств осуществляется с привлечением первичных документов — инвентаризационных описей (ф. № ИНВ-1, ИНВ-10, ИНВ-18), протоколов заседания инвентаризационных комиссий, решений руководства организации по итогам проведения инвентаризации.

При этом проверяется: когда была проведена последняя инвентаризация основных средств, использует ли организация унифицированные формы инвентаризационных описей, порядок оформления инвентаризационных описей, правильность определения, оформления и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете, имеются ли объяснения ответственных лиц в случае обнаружения недостачи, взыскана ли сумма ущерба с виновного лица. В случае, если недостача была списана за счет предприятия (не доказана виновность ответственного лица), необходимо проверить документальное оформление этой операции, и при отсутствии документов», установленных п. 5.2 Методических указаний по инвентаризации имущества, проверяется, была ли произведена корректировка прибыли для целей налогообложения.

Аудитор может провести выборочную инвентаризацию основных средств, что целесообразно в случае, если инвентаризация в организации не проводилась в течение длительного периода (более 2-3 лет).

4. Проверка правильности документального оформления и учета поступления основных средств

Важной задачей аудита основных средств является выявление соблюдения действующего порядка их приобретения и списания, а также отражения их наличия и движения в бухгалтерском учете.

На данном этапе необходимо выполнить следующие процедуры:

— получить список (с указанием количества и стоимости) приобретенных объектов основных средств, сверить полученные показатели с данными оборотов по дебету счета 01 «Основные средства»;

- проверить первичные документы и физическое наличие вновь приобретенных объектов. Проверка проводится выборочно при существенном увеличении объектов основных средств;
- установить, что стоимость объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, надлежащим образом отражена на счетах бухгалтерского учета;
- выяснить соблюдение соответствующих положений налогового законодательства;
- определить в случае значительных поступлений основных средств в течение отчетного периода, была ли списана стоимость старого оборудования.

Приступая к аудиту поступления основных средств, следует провести формальную проверку первичных учетных документов с точки зрения оформления их в соответствии с установленными правилами.

Аудитор проверяет: использует ли организация унифицированные формы первичной учетной документации (ОС-1, ОС-1 а, ОС-16, ОС-3 и др.) или утвержденные в учетной политике формы первичных документов; заполнены ли все реквизиты этих документов; наличие и подлинность подписей лиц, ответственных за оформление этих документов; наличие приложений технической документации; указан ли присвоенный объекту инвентарный номер; открыта ли на данный объект инвентарная карточка или инвентарная книга (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) и порядок их заполнения. В случае, если организация имеет небольшое количество объектов основных средств, аудитору должна быть представлена инвентарная книга.

При проверке необходимо обратить внимание на оформление акта (накладной) приема-передачи и составление инвентарных карточек по основным средствам, принятым в аренду и учитываемым на забалансовых счетах. На практике достаточно часто встречается такое нарушение, когда указанные документы не оформляются.

Особое внимание обращается на документальное оформление приема основных средств после ремонта, реконструкции и модернизации (ф. № ОС-3), наличие записей в инвентарных карточках об изменениях по объекту в результате выполненных работ. Первоначальная стоимость основных средств в этих случаях увеличивается на сумму произведенных затрат. Согласно п. 20 ПБУ 6/01, в случаях улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

В ходе аудита проверяется:

- источник поступления основных средств;
- правильность формирования первоначальной стоимости объекта;
- порядок отражения указанных операций на счетах бухгалтерского учета.

Аудитор должен проверить: отражаются ли затраты по объектам основных средств, приобретенным за плату, при возведении (сооружении), изготовлении на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором формируется первоначальная (инвентарная) стоимость объекта. При этом проверяется состав расходов, включаемых в инвентарную стоимость основных средств, их связь с созданием данного объекта.

5. Проверка правильности документального оформления и учета операций выбытия основных средств

Аудиторской проверке подлежат также операции по списанию основных средств. Основные средства организаций выбывают вследствие ветхости, износа, стихийных бедствий, недостач, хищений, реконструкции и замены малоэффективных объектов, а также продажи, безвозмездной передачи и т.д.

Целью проверки операций, связанных с выбытием основных средств, является определение того, что:

- первоначальная стоимость и сумма накопленной амортизации полностью и надлежащим образом списаны со счетов их учета;
- финансовые результаты (прибыль или убыток), образовавшиеся в результате этих операций, правильно отражены на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При этом могут быть выполнены следующие процедуры:

- получен список объектов основных средств, выбывших в течение отчетного периода, с указанием первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации на день выбытия; причин выбытия; продажной цены; финансового результата от операции. Сверены, данные полученной информации с записями по кредиту счета 01 «Основные средства», дебету счета 02 «Амортизация основных средств», дебету и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- проверено наличие соответствующего разрешения на операции по выбытию основных средств и документального оформления;
- проанализированы по каждой операции выбытия (при значительных объемах выборочно) правильность списания основных средств и определение финансового результата.

Законность и целесообразность операций по выбытию основных средств устанавливаются проверкой первичных документов (актов списания, актов приема-передачи, накладных, счетов-фактур и т.д.), данных аналитического и синтетического учета. Аудитору необходимо изучить все акты на списание зданий, сооружений, машин, оборудования и другого имущества организации. При этом следует обращать внимание на соблюдение установленных форм этих документов, заполнение в них реквизитов, наличие мотивированных заключений комиссии, подписей всех членов комиссии и руководителя организации, утверждающего эти акты.

Следует также выяснить, проводились ли операции по реализации и выбытию по счету 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают остаточную стоимость выбывших объектов, а также расходы, связанные с их выбытием (сносом, демонтажем и т.п.). На кредите счета 91 отражают сумму выручки от реализации основных средств и стоимость материальных ценностей, поступившую в связи с их ликвидацией, в оценке по рыночной стоимости. Финансовый результат от реализации и прочего выбытия основных средств относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Путем прослеживания необходимо установить правильность корреспонденции счетов по операциям, связанным с любыми причинами списания основных средств (Приложение3).

6. Проверка операций по учету амортизации основных средств

В ходе дальнейшей проверки необходимо установить правильность начисления амортизации по основным средствам.

На данном этапе аудита осуществляется проверка:

- соблюдения положений учетной политики организации по учету амортизации основных средств;
- правильности отнесения объектов амортизационных отчислений к той или иной группе основных средств;
- расчетов сумм ежемесячных амортизационных отчислений;
- своевременности и правильности их отражения в учете.

Определение правильности начисления и отражения в учете амортизационных отчислений проводится на соответствие соблюдению бухгалтерских правил, установленных ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

Аудитору следует подтвердить правильность применяемых норм и сумм начисленной амортизации. Аудитор должен учитывать, что по вновь вводимым объектам основных средств может применяться один из следующих методов начисления амортизации (таблица 3.5).

Таблица 3.5

Способы начисления амортизации ОС

Наименование способа	Описание способа
Линейный способ	<p>Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.</p> <p>Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет.</p> <p>Годовая норма амортизации – $(100 \% : 5 \text{ лет}) = 20 \%$.</p> <p>Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 тыс. руб. = $(120\ 000 \times 20 \% : 100\%)$.</p>
Способ уменьшающего остатка	<p>Годовая сумма амортизационных отчислений определяется – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.</p> <p>Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет.</p> <p>Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составит $20 \% = (100 \% : 5 \text{ лет})$. Увеличим ее на коэффициент ускорения 2; годовая норма амортизации составит $40 \% = 20 \% \times 2$.</p> <p>В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету:</p> <p>$40 \text{ тыс. руб.} = (100\ 000 \text{ тыс. руб.} \times 40 \% : 100\%)$.</p> <p>Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от остаточной стоимости на начало отчетного года, т.е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит:</p> <p>$24 \text{ тыс. руб.} = (100 \text{ тыс. руб.} - 40 \text{ тыс. руб.}) \times 40 \% : 100\%)$.</p> <p>В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит:</p> <p>$12,4 \text{ тыс. руб.} = (60 \text{ тыс. руб.} - 24 \text{ тыс. руб.}) \times 40 \% : 100\%)$ и т.д.</p>
Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	<p>Годовая сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.</p> <p>Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет.</p> <p>Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет = $(1 + 2 + 3 + 4 + 5)$.</p> <p>В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$ или 33,3%, что составит:</p>

Наименование способа	Описание способа
	50 тыс. руб. = 150 тыс. руб. x 33,3 % :100 % или 150 тыс. руб. x 5 / 15 = 50 тыс. руб. во второй год - 4/15, что составит 40 тыс. руб. = 150 тыс. руб. x 4 / 15 в третий год - 3/15, что составит 30 тыс. руб. = 150 тыс. руб. x 3 / 15 и т.д.
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	<p>Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.</p> <p>Пример. Приобретен трактор стоимостью 50 тыс. руб. Предполагаемый общий объем работ за весь срок полезного использования трактора составляет 10 тыс. эталонных гектаров.</p> <p>Фактически на этом тракторе выполнено работ за май месяц 500 эталонных гектаров.</p> <p>Фактическая сумма амортизации в данном месяце составляет 2 500 рублей ((500 га x (50 тыс. руб.: 10 000 га.) = 2500 руб.).</p> <p>В июне выполнено работ 400 эталонных гектаров и сумма амортизации за июнь составляет 2 тыс. руб. ((400 га x (50 000 руб. : 10000 га.) = 2000 руб.) и т.д.</p>

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. При этом отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ амортизация начисляется линейным или нелинейным методами, предусмотрено также применение повышенных и пониженных норм амортизации.

Следует помнить, что в соответствии с п.17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется: по основным средствам мобилизационного назначения, законсервированным и не используемым в деятельности организации; по объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом; по основным средствам, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

При проведении проверки аудитор должен убедиться в правильности: выбора учетной политики и использования того или иного способа амортизации по отношению к конкретным видам и группам объектов основных средств; установления экономическим субъектом сроков полезного использования объектов основных средств; определения в проверяемой организации конкретных дат начала и прекращения амортизационных отчислений по объектам основных средств.

Также аудитор должен иметь в виду, что согласно п.23 ПБУ 6/01 приостанавливается начисление амортизации по следующим объектам: переведенным по решению руководства на консервацию на срок более трех месяцев; направленным на восстановление на срок более 12 месяцев. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств:

- начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта;
- прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта.

Аудитором проверяется правильность установления срока полезного использования, поскольку от этого зависит сумма амортизационных отчислений отчетного периода и установление нормы амортизационных отчислений. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

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

В случае выявления неправильно установленных норм аудитор определяет, насколько завышена (занизена) себестоимость продукции (работ, услуг). Для этих целей может быть использована аналитическая таблица 3.6.

Таблица 3.6

Проверка начисленной амортизации

Наименование	Стоимость объекта	По данным клиента	По данным аудитора	Замечания и рекомен-
--------------	-------------------	-------------------	--------------------	----------------------

объекта		Норма амортизации	Сумма амортизации	Норма амортизации	Сумма амортизации	дации аудитора
---------	--	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	----------------

Необходимо проверить: правильность сроков начала и окончания начисления амортизации; регулярность начисления амортизации; правомерность использования понижающих и повышающих коэффициентов начисления амортизации.

Выборочно необходимо провести проверку арифметических расчетов амортизационных отчислений.

Одним из важных вопросов аудита амортизационных отчислений является проверка правомерности отнесения амортизационных отчислений на себестоимость продукции (работ, услуг).

Аудитор должен определить: к какой группе основных средств относятся объекты (производственные или непроизводственные), используются ли основные средства при производстве продукции (работ, услуг) или они сданы в текущую аренду. Амортизационные отчисления по основным средствам непроизводственной сферы относятся на счета учета затрат по непроизводственной сфере (счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а по объектам, сданным в аренду, в случае, если доходы по аренде не являются доходами от обычных видов деятельности (ПБУ 9/99), относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При проведении проверки амортизационных отчислений могут быть использованы следующие аналитические процедуры:

— сопоставление остатков по счетам учета основных средств (счет 01 «Основные средства») и накопленной амортизации текущего периода с данными за предшествующие периоды и оценка их изменений;

— сопоставление остатка накопленной амортизации за текущий год с остатками за предшествующие периоды и оценка разумности изменений с точки зрения поступления и выбытия основных средств;

— расчет коэффициента соотношения сумм накопленной амортизации к суммам первоначальной стоимости основных средств и сравнение с показателями за предшествующие периоды.

7. Проверка учета проведения ремонта основных средств

Следующим этапом аудита является проверка правильности учета и отнесения затрат на ремонт основных средств. При проверке необходимо установить: наличие планов и смет ремонта, процентовок, актов приема-передачи выполненных работ, договоров подряда, актов технического осмотра зданий и сооружений, правильность и своевременность составления указанных документов; правильность

формирования издержек по статьям затрат; не завышались ли нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. Целесообразность и законность операций по ремонту устанавливаются на основе проверки первичных документов: нарядов на сдельные работы, ведомостей дефектов на ремонт машин, оборудования и транспортных средств, лимитно-зaborных карт или иных первичных документов на расход материальных ценностей. Следует широко использовать встречную сверку документов, прослеживание операций, устный опрос ответственных лиц, выборочную контрольную проверку объема и качества выполненных ремонтных работ, письменные запросы подрядчиков, прослеживание документов, аналитические процедуры учета затрат на ремонт.

Аудитору следует получить (по запросу) перечень объектов основных средств, по которым проводился ремонт. На основании перечня устанавливается, какие группы основных средств ремонтировались (производственного назначения, непроизводственные, собственные основные средства или арендованные), поскольку от этого зависит порядок отражения затрат по ремонту.

Расходы на ремонт не изменяют первоначальную стоимость основных средств.

С 2011 г. в бухгалтерском учете предусмотрен только один способ учета расходов на ремонт основных средств – путем включения суммы фактических затрат на ремонт в состав текущих расходов (как правило, расходов по обычным видам деятельности) того периода, в котором был произведен ремонт.

При проверке отражения операций по ремонту на счетах бухгалтерского учета аудитор должен убедиться, что расходы по ремонту производственных основных средств списаны на себестоимость (счета учета производственных затрат), а по непроизводственным основным средствам — отнесены на счета учета затрат обслуживающих производств и хозяйств.

Аудитор проверяет, каким способом проводились ремонтные работы: подрядным или хозяйственным.

При выполнении работ подрядным способом проверяется наличие договора подряда, приложенной сметы на выполнение работ, акта на выполненные работы. Проверка договора и приложение сметы работы позволяет установить, не скрыты ли под видом ремонтных работ затраты на реконструкцию, расширение, т.е. затраты, относящиеся к капитальным вложениям. Списание таких затрат на себестоимость приводит к завышению текущих расходов, а, следовательно, к занижению прибыли и налога на прибыль, в отдельных же случаях, к

сокрытию объекта основных средств или занижению стоимости того объекта, что влечет недоплату налога на имущество.

Особое внимание необходимо обратить на договоры подряда, заключенные с физическими лицами, поскольку с сумм по этим договорам должны быть начислены страховые взносы по социальному страхованию и обеспечению.

Если ремонтные работы проводились хозяйственным способом, аудитор проверяет: выполнялись ли работы специальными ремонтными службами (цехами, участками), используется ли в этом случае счет 23 «Вспомогательное производство», предусмотрена ли в приказе по учетной политике методика распределения и списания этих затрат, имеются ли сметы на выполнение работ (особенно капитального ремонта). Аудитор должен ознакомиться с документальным оформлением операций — наличием требований на отпуск материалов с указанием направления расходования, нарядов на выполнение работ или лимитно-зaborных карт и т.д.

Если в отчетном периоде проводился ремонт арендованных основных средств, необходимо проверить характер ремонта (текущий, капитальный), предусмотрен ли капитальный ремонт в договоре аренды и за чей счет списываются расходы.

Осуществляя проверку операций по учету ремонта основных средств, аудитор может использовать встречную сверку документов, выборочную контрольную инвентаризацию объема ремонтных работ, письменные запросы подрядчиков, аналитические процедуры учета затрат на ремонт и др.

Организация в отчетном периоде могла понести затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств. В этом случае аудитор проверяет: учитывались ли затраты на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», произошло ли улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, была ли увеличена первоначальная стоимость объекта (по окончании работ) и пересмотрен ли срок полезного использования по этому объекту.

8. Проверка правильности учета арендных и лизинговых операций

Аренда основных средств представляет собой предоставление арендодателем (наймодателем) арендатору основных средств, принадлежащих ему на праве собственности, за плату во временное владение и пользование.

Правоотношения сторон при передаче имущества в аренду регулируются Гражданским кодексом РФ (глава 34 «Аренда»).

Арендные отношения оформляются договорами аренды различающимися по следующим видам: прокат; аренда транспортных средств (с экипажем, без экипажа); аренда зданий и сооружений; аренда предприятия как имущественного комплекса; финансовая аренда (лизинг).

По формам арендных отношений различают:

1. Долгосрочную аренду (с правом выкупа):

- предприятий как имущественных комплексов;
- отдельных объектов недвижимого, движимого имущества и транспортных средств.

2. Долгосрочную аренду (без права выкупа) отдельных объектов имущества.

3. Краткосрочную (текущую) аренду без права выкупа отдельных объектов недвижимого, движимого имущества и транспортных средств.

В ходе аудиторской проверки аудитор обращает внимание на наличие арендных отношений в организации, их виды и формы, содержание и правильность оформленных договоров аренды.

Согласно п.1 ст. 609 Гражданского кодекса РФ в договоре аренды должны содержаться данные, позволяющие точно определить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды, его стоимость, срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, другие условия аренды.

В условиях текущей аренды арендованное имущество передается арендатору на срок не более одного года, т.е. имущество используется для удовлетворения временных потребностей. В этих условиях собственником имущества остается арендодатель. Поэтому основные средства, сданные в текущую аренду, остаются на балансе арендодателя и учитываются на счете 01 «Основные средства». В случае необходимости к счету открывается отдельный субсчет для учета основных средств, переданных в текущую аренду.

Аудитору следует проверить, отражены ли арендованные основные средства при текущей аренде на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по стоимости, указанной в договоре аренды.

В ходе аудита арендованных основных средств проверяется наличие и правильность оформления актов приема-передачи объектов основных средств и инвентарных карточек по этим объектам. Если у предприятия имеются объекты основных средств, взятые в аренду, то аудиторам требуется выяснить правильность начисления, перечисления и отражения в учете арендной платы за арендуемое имущество. Для этого изучаются договоры аренды и данные учетных регистров по счетам 20,

26, 51, 76 и др. Аудиторам следует обратить внимание на такие договоры, заключенные с физическими лицами. Уплачиваемые по ним суммы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда». Расходы, связанные с эксплуатацией арендуемых объектов основных средств, относятся на себестоимость только при условии их документального подтверждения и в том случае, когда объекты используются для нужд производства или управления. Если предприятие сдает в аренду объекты основных средств, то аудиторам необходимо на основе анализа заключенных договоров, расчетно-платежных документов выяснить целесообразность и законность таких операций, своевременность поступления арендных платежей, правильность их регистрации в учете и налогообложения. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочей таблице выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций

При проверке лизинговых операций следует иметь в виду, что их учет регламентируется Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Суть лизинговой сделки в том, что лизингодатель приобретает лизинговое имущество для лизингополучателя и передает его в пользование за лизинговую плату. Отношения между лизингодателем и лизингополучателем строятся на основе договора лизинга, который должен быть проверен аудитором на предмет соблюдения всех определенных в нем положений. В соответствии с договором лизинга лизинговое имущество может учитываться либо на балансе у лизингодателя, либо на балансе у лизингополучателя.

Аудиторская проверка основных средств завершается анализом эффективности их использования. Эффективность использования основных средств характеризует показатель фондоотдачи (объем реализации продукции на один рубль стоимости основных средств – отдельно всех и активной части). Определяются коэффициенты: обновления, выбытия, износа, годности основных средств. На заключительном этапе аудитор должен обобщить результаты проверки, сделать выводы и подготовить для экономического субъекта обоснованные предложения по устранению недостатков и использованию выявленных резервов.

3.4. Вопросы для самопроверки

1. Назовите нормативную базу учета основных средств.
2. По каким направлениям проводится аудит учета основных средств?

3. Каковы основные особенности проведения аудита учета амортизации и затрат на ремонт основных средств?

4. Какие источники информации используются при проведении аудита основных средств?

5. Какие разделы, статьи отчета и счета бухгалтерского учета должен проверить аудитор при аудите основных средств?

6. Назовите методические приемы фактического и документального контроля, которые используются при аудите основных средств.

7. Каковы особенности аудита операций по переоценке основных средств?

8. Как оцениваются основные средства в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации?

9. Какие показатели должен проанализировать аудитор для оценки состояния, движения и эффективности использования основных средств?

3.5. Контрольные тесты

1. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что к условиям необходимым для принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, не относятся следующие ситуации:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг;

б) объект предназначен для управленческих нужд организации;

в) объект предназначен для использования в течение длительного времени;

г) организация предполагает последующую перепродажу данного объекта;

д) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

2. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что нормы, установленные ПБУ 6/01 не применяются в отношении:

а) объектов природопользования;

б) продуктивного и племенного скота;

в) капитальных вложений на коренное улучшение земель;

г) внутрихозяйственных дорог;

д) предметов, сданных в монтаж.

3. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что активы, в отношении которых выполняются условия,

предусмотренные в [п.4](#) ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 тыс. руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе

- а) материально-производственных запасов;
- б) основных средств;
- в) нематериальных активов;
- г) денежных средств;
- д) затрат на производство.

4. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что единицей бухгалтерского учета основных средств является:

- а) инвентарная карточка;
- б) инвентарный комплекс;
- в) рубль;
- г) инвентарный объект;
- д) инвентарная книга.

5. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций:

- а) отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности;
- б) не отражается ни у одной организации;
- в) отражается только у одной организации;
- г) отражается в учете головной организации;
- д) отражается в учете поставщика данного объекта.

6. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что основные средства принимаются к бухгалтерскому учету:

- а) по остаточной стоимости;
- б) по восстановительной стоимости;
- в) по текущей стоимости;
- г) по первоначальной стоимости;
- д) по инвентарной стоимости.

7. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается:

- а) нормативная стоимость;
- б) текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- в) денежная оценка, согласованная с поставщиком;

г) сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

8. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается:

- а) нормативная стоимость;
- б) денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации;
- в) текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- г) денежная оценка, согласованная с поставщиком;
- д) сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

9. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что первоначальная стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменяется в случаях:

- а) достройки;
- б) амортизации;
- в) модернизации;
- г) частичной ликвидации;
- д) переоценки.

10. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации называется:

- а) сроком эксплуатации;
- б) сроком рационального использования;
- в) сроком полезного использования;
- г) выгодным сроком.

11. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что коммерческая организация может переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости:

- а) не чаще одного раза в год (на конец отчетного года);
- б) не чаще двух раз в год (на начало и конец отчетного года);
- в) не чаще одного раза в два года;
- г) не чаще одного раза в три года;
- д) не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

12. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что срок полезного использования при восстановлении объекта основных средств:

- а) не может изменяться;
- б) может изменяться только по решению вышестоящих органов;
- в) может изменяться только по решению налоговых органов;
- г) может изменяться добровольно.

13. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что если в соответствии с заключенным договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства осуществляются за счет арендатора, затраты по законченным работам капитального характера списываются следующей бухгалтерской записью:

- а) Дт 08 Кт 01;
- б) Дт 08 Кт 60;
- в) Дт 20 Кт 08;
- г) Дт 60 Кт 08;
- д) Дт 01 Кт 08.

14. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что если в соответствии с заключенным договором аренды затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются арендатором следующей бухгалтерской записью:

- а) Дт 08 Кт 01;
- б) Дт 08 Кт 60;
- в) Дт 20 Кт 08;
- г) Дт 60 Кт 08;
- д) Дт 01 Кт 08.

15. Важным условием обеспечения сохранности основных средств в организации и снижения аудиторского риска является:

- а) правильное начисление амортизации и отражение ее в учете;
- б) правильная организация аналитического учета;
- в) качественное и своевременное проведение инвентаризации и правильное отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

16. Такой способ получения аудиторских доказательств, как пересчет, используется для:

- а) проверки фактического наличия объектов основных средств в организации и их сохранности;
- б) подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчетов, показателей отчетности;

в) сопоставления наличия основных средств в различные периоды.

17. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что стоимость объектов основных средств погашается посредством:

- а) начисления амортизации;
- б) дооценки;
- в) уценки;
- г) ремонта;
- д) модернизации.

18. При проверке учета основных средств аудитор должен иметь в виду, что начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится:

- а) арендатором;
- б) арендодателем;
- в) налоговым органом;
- г) вышестоящей организацией;
- д) вообще не производится.

3.6. Практические задания

Задание 1

Укажите источники информации, используемые при проведении аудита основных средств.

Задание 2

Раскройте содержание методики аудита поступления основных средств.

Задание 3

Назовите методические приемы фактического и документального контроля, которые используются при аудите основных средств.

Задание 4

Раскройте содержание методики аудита выбытия основных средств.

Задание 5

Перечислите показатели необходимые для оценки состояния, движения и эффективности использования основных средств.

3.7. Кейсы

Кейс 1

Организация осуществляет строительство офисного здания хозяйственным способом. Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации начисление и уплату платежей за аренду строительной техники?

В целях осуществления строительных работ организацией заключен договор аренды строительной техники, согласованная сторонами стоимость которой составила 3 млн. руб. Арендная плата установлена в размере 236 тыс. руб. в месяц (в том числе НДС 36 тыс. руб.) и уплачивается не позднее последнего числа текущего месяца.

Кейс 2

Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации приобретение объекта основных средств (ОС), предназначенного для использования при осуществлении операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС?

В октябре 2014 г. Организация приобрела и ввела в эксплуатацию объект ОС стоимостью 236 тыс. руб., в том числе НДС 36 тыс. руб. В октябре 2014 г. выручка от осуществления операций, не облагаемых НДС, составила 1 600 тыс. руб., а выручка от осуществления операций, облагаемых НДС, - 944 000 руб., в том числе НДС 144 тыс. руб. Доходы и расходы в целях исчисления налога на прибыль определяются методом начисления. Срок полезного использования ОС в целях бухгалтерского и налогового учета установлен равным пяти годам. Амортизация начисляется линейным способом (методом).

Кейс 3

Как, по мнению аудитора, отражается в учете организации переоценка основных средств (ОС)? Объект ОС впервые переоценивается в 2014 г. в форме дооценки.

В январе 2014 г. организация приобрела объект ОС стоимостью 1 180 тыс. руб. (включая НДС 180 тыс. руб.). Данный объект относится к группе объектов ОС, учитываемых по текущей (восстановительной) стоимости. Текущая стоимость объекта на конец 2014 г. составляет 1 298 тыс. (включая НДС 198 тыс. руб.). В бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования объекта ОС составляет 10 лет, амортизация начисляется линейным способом.

Кейс 4

Для осуществления уставной деятельности в ноябре отчетного года организацией были приняты безвозмездно переданные ей основные средства стоимостью 150 300 руб. В том же месяце эти основные средства были переданы работникам организации в оплату задолженности по ранее начисленной заработной плате в размере 120 тыс. руб. В регистрах бухгалтерского учета имеются следующие записи:

дебет 70 кредит 91-1 — 118 тыс. руб. — выплачена начисленная ранее заработная плата;

дебет 91-2 кредит 01 — 150 300 руб. — списаны основные средства;

дебет 91-9 кредит 91-1 — 32 300 руб. — определен финансовый результат.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Кейс 5

Предприятием был приобретен объект основных средств за 59 тыс. руб., расходы по его транспортировке составили 5 900 руб., сторонней организации оплачены погрузочно-разгрузочные работы в сумме 720 руб.

В учете сделаны бухгалтерские проводки:

дебет 08 кредит 60 — 50 тыс. руб. — акцептован счет поставщика;

дебет 19 кредит 60 — 9 тыс. руб. — отражен налог на добавленную стоимость, выделенный в счете поставщика;

дебет 20 кредит 60 — 5 000 руб. — списаны транспортные расходы по доставке;

дебет 19 кредит 60 — 900 руб. — отражен налог на добавленную стоимость на транспортные расходы;

дебет 20 кредит 60 — 590 руб. — списана стоимость погрузочно-разгрузочных работ;

дебет 19, кредит 60 — 59 руб. — отражен налог на добавленную стоимость на погрузочно-разгрузочные работы;

дебет 01 кредит 08 — 50 тыс. руб. — введен в эксплуатацию объект основных средств.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Кейс 6

Предприятием в октябре текущего года получен кредит на приобретение основных средств на два месяца в сумме 120 тыс. руб. под 24% годовых.

Объект введен в эксплуатацию 1 ноября. Проценты банку по условиям договора перечисляются равными платежами не позднее 30 числа каждого месяца.

Данная ситуация отражена в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет 51 кредит 66 — 120 000 руб. — получен кредит банка;

дебет 08 кредит 60 — 100 000 руб. — акцептован счет поставщика за приобретаемые основные средства;

дебет 19 кредит 60 — 18 000 руб. — отражен налог на добавленную стоимость, выделенный в счете поставщика;

дебет 08 кредит 66 — 2 400 руб. — начислены проценты за кредит до ввода объекта основных средств в эксплуатацию;

дебет 01 кредит 08 — 102 400 руб. — объект основных средств введен в эксплуатацию;

дебет 20 кредит 66 — 2 400 руб. — начислены проценты за кредит после ввода объекта основных средств в эксплуатацию.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Глава 4. АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита расчетных операций; информационной базе аудита расчетных операций; предварительной оценке состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля расчетных операций; порядку и методам аудита расчетных операций по видам расчетов (с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками и др.); порядку обобщения результатов аудита расчетных операций.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

4.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база аудита расчетных операций.
3. Оценка состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля расчетных операций.
4. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.
5. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками.
6. Аудит учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.
7. Аудит расчетов с подотчетными лицами.
8. Аудит расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей.
9. Аудит внутрихозяйственных расчетов.

4.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Аудит состояния законности и целесообразности организации расчетных операций включает проверку расчетов: с поставщиками и подрядчиками (счет 60); по авансам выданным и полученным (счета 60, 62); с покупателями и заказчиками (счет 62 и др.); по претензиям (счет 76); с бюджетом (счет 68); по социальному страхованию (счет 69); с разными дебиторами и кредиторами (счет 76); с внутрихозяйственными подразделениями (счет 79). Кроме того, проверке подвергаются субсчета и аналитические счета по указанным синтетическим счетам.

Целью аудита расчетов является формирование мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности о состоянии расчетов,

наличии и составе дебиторской и кредиторской задолженности, а также оценка соответствия произведенных за отчетный период расчетов требованиям нормативно-законодательных документов по бухгалтерскому учету.

В ходе проверки аудитор должен решить следующие задачи:

- установлено наличие и правильность оформления документов по поставке товарно-материальных ценностей, выполнению работ, оказанию услуг (договоров, актов сверки расчетов и др.);
- определена правильность осуществления и учета расчетов за приобретенные товары, работы, услуги, оплаченные денежными средствами;
- подтверждена полнота и своевременность оприходования полученных товарно-материальных ценностей и учета выполненных работ и оказанных услуг;
- установлена правильность оформления и признания в учете полученных и выданных авансов, предъявленных претензий;
- подтверждена правильность отражения в балансе сумм дебиторской и кредиторской задолженности;
- определены виды задолженности по расчетам, их причины и давность образования.

2. Информационная база аудита расчетных операций

Аудитор при проверке расчетных операций использует следующую информационную базу:

1. *Нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения расчетных операций:*
 - Гражданский кодекс РФ;
 - Налоговый кодекс РФ;
 - Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 г. №212-ФЗ;

- Постановление Правительства РФ «Об особенностях направления работников в служебные командировки» от 13.10.2008 г. №749;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001г. №44н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002г. № 114н;
- Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г. №383-П;
- Положение Банка России «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт» от 24.12.2004 г. №266-П;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49;
- Указания Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» от 11.03.2014 г. №3210-У.

2. Приказ по учетной политике.

По приказу по учетной политике аудитор знакомится с:

- рабочим планом счетов и перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета расчетных операций;
- применяемой формой учета и видами учетных регистров, составляемых в организации;
- документооборотом (графиком документооборота) первичных документов, связанных с учетом расчетных операций;
- перечнем лиц, которым предоставлено право подписи

документов, оформляющих расчетные операции;

— организацией инвентаризации расчетных операций.

3. Бухгалтерскую отчетность.

По бухгалтерскому балансу аудитор устанавливает состояние задолженности по расчетам на основании данных раздела II «Оборотные активы» по статьям «Дебиторская задолженность» и раздела V «Краткосрочные обязательства» по статьям «Кредиторская задолженность».

По пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» выясняется наличие (на начало и конец отчетного периода) и движение отдельных видов расчетов.

4. Регистры синтетического и аналитического учета расчетных операций, составленные организацией.

Аудитор составляет запрос о представлении необходимых для проверки регистров, исходя из данных приказа по учетной политике, применяемой формы учета и перечня регистров синтетического и аналитического учета.

В организациях, применяющих единую журнально-ордерную форму учета, используются журналы-ордера, составляемые в соответствии с рекомендациями по применению учетных регистров на предприятиях.

При ведении учета с использованием компьютерных программ применяются машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов, Сальдо счетов расчетов и другие регистры по счетам 60, 62, 63, 66, 67, 68, 71, 76, 79, аналитические ведомости и Главная книга (оборотно-сальдовая ведомость), книга покупок и книга продаж.

5. Первичные документы по отражению расчетных операций.

Необходимо затребовать также первичные документы по оформлению и отражению в учете расчетных операций. Это — договоры (купли-продажи, поставки, комиссии, возмездного оказания услуг, подряда и т. п.), накладные, товарно-транспортные накладные, счета, счета-фактуры, приходные ордера, отгрузочные документы, акты выполненных работ, банковские документы (выписки банка, платежные поручения, реестры чеков), кассовые документы, векселя полученные и выданные, авизо, авансовые отчеты, акты инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. № ИНВ-17); приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку; командировочное удостоверение и др.

3. Оценка состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля расчетных операций

Для оценки состояния контроля за расчетными операциями аудитор выясняет:

- порядок, сроки и результаты инвентаризации расчетов;
- имеется ли в организации нормативная база данных, которой должен пользоваться бухгалтер данного участка учета;
- перечень применяемых первичных документов, порядок их возникновения, систему нумерации, заполнения всех реквизитов в первичных документах, наличие регистрационных журналов;
- наличие оборотных ведомостей, состояние аналитического учета и технологии обработки первичных документов по учету расчетных операций от приема до сдачи в архив;
- формы, сроки и исполнителей контроля за платежами и состоянием расчетов.

Ответы на указанные вопросы можно получить путем предварительного обзора и тестирования. Примерный перечень тестов контроля состояния внутреннего аудита и системы учета расчетных операций приведен в таблице 4.1.

Таблица 4.1

Тесты для проверки состояния учета и внутреннего контроля расчетных операций

Содержание вопроса	Ответы		Примечание
	«да»	«нет»	
Проводится ли инвентаризация расчетов			
Инвентаризация проводится:			
— на конец года			
— один раз в полгода			
— ежеквартально			
Проверяются ли сроки возникновения			
Имеются ли акты инвентаризации расчетов			
Анализируются ли акты инвентаризации расчетов:			
— бухгалтерией			
— иными службами			
Принимались ли меры по результатам инвентаризации для ликвидации задолженности			
Осуществляется ли текущий контроль за сроками возникновения и погашения задолженности			

Содержание вопроса	Ответы	Примечание
Кто осуществляет текущий контроль: — главный бухгалтер — бухгалтер — юрист		
Имеется ли в организации нормативная база данных		
Ведется ли аналитический учет по каждому виду расчетов		
Данные Главной книги по счетам расчетов соответствуют: — балансу — регистрам синтетического учета		
Остатки по счетам расчетов отражены в балансе в развернутом виде		
Задолженность по расчетам, выраженным в иностранной валюте, пересчитана в рублевый эквивалент по курсу Центрального банка РФ на соответствующую дату		
Аналитический учет внешних расчетных операций ведется: — по видам расчетов — по организациям — по каждому предъявленному счету — по времени возникновения		
Данные аналитического учета позволяют получить информацию о состоянии задолженности: — по акцептованным документам, срок оплаты которых не наступил — по неоплаченным в срок расчетным документам — с истекшими сроками исковой давности — неистребованной задолженности, по которой истек установленный предельный срок исполнения обязательств — по неотфактурованным поставкам — по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил		
Резерв по сомнительным долгам образуется в порядке, установленном нормативными		
Отражены ли в учете и отчетности штрафы, пени и неустойки, признанные должниками или подлежащие взысканию по решению суда, если таковые имеют место		

Приступая к проверке, аудитор конкретизирует объекты детального контроля по данному участку. По бухгалтерскому балансу

устанавливаются и отражаются в рабочих документах состояние, существенность и структура дебиторской и кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода по видам расчетов с поставщиками и подрядчиками (счет 60), покупателями и заказчиками (счет 62), с подотчетными лицами (счет 71), с разными дебиторами и кредиторами (счет 76), с бюджетом (счет 68), по социальному страхованию и обеспечению (счет 69).

В ходе проверки необходимо получить подтверждения достоверности этих данных отчетности и реальности погашения дебиторской (особенно просроченной) задолженности.

По регистрам синтетического и аналитического учета аудитор устанавливает: участников расчетных отношений и их число; формы платежей (в безналичном порядке, с использованием наличных денежных средств, векселями, взаимозачетами, путем прямого обмена продукцией и товарами); порядок ведения аналитического учета (по видам расчетов, участникам, срокам возникновения и т.п.); нестандартные (нетипичные) бухгалтерские проводки.

Оценку состояния учета расчетных операций проводят по видам расчетов. Непосредственную проверку начинают с установления соответствия данных бухгалтерского баланса, Главной книги, регистров синтетического и аналитического учета по счетам 60, 62, 63, 69, 71, 76.

Для определения реальности задолженности анализируются материалы инвентаризации по каждому виду расчетов. В случае отсутствия материалов по инвентаризации расчетов или если данные инвентаризации вызывают сомнения, аудиторы требуют провести сплошную или выборочную инвентаризацию расчетов. В процессе такой проверки необходимо установить: нет ли пропуска сроков исковой давности по расчетам с дебиторами и кредиторами, реальность, причины и виновность лиц в пропуске сроков исковой давности; тождество расчета с банками, подразделениями организации, с бюджетом, внебюджетными фондами; правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм задолженности по недостачам и хищениям и меры, принятые к взысканию этой задолженности; правильность и обоснованность списания сомнительных долгов, а также числящихся на балансе сумм других задолженностей; достоверность предъявленных к дебиторам претензий, подтверждаются ли претензии договорными обязательствами, предъявлены ли иски на взыскание этих задолженностей в судебном порядке.

Реальность задолженности определяется также проверкой документальной обоснованности числящихся сумм остатков дебиторской и кредиторской задолженности по каждому виду расчетов. По фактам

обнаружения нереальной задолженности аудитор устанавливает причины, виновных лиц и влияние этих данных на достоверность соответствующих статей баланса.

После предварительного подтверждения сальдо счетов по учету расчетных операций проверяется достоверность оборотов по счетам расчетов. Проводя проверку, аудитор устанавливает своевременность, обоснованность, полноту и правильность отражения в учете операций по возникновению, погашению и списанию задолженности по отдельным видам расчетов.

При проверке используются различные методы: аналитические процедуры, подтверждения, сканирование, счетная проверка, документальная проверка и др. Проверка проводится выборочным методом.

4. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

Данному участку учета свойственны факторы риска, обусловленные такими причинами как некачественное состояние и отсутствие контроля первичных документов; сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов; большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов; отсутствие унификации значительной части первичных документов, подтверждающих совершение этих операций. Таким образом, высок риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей.

Основная цель проверки — установить правильность ведения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор должен:

- проверить правильность оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;

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

- оценить правильность оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками используются такие приемы для сбора аудиторских доказательств, как экономико-правовая экспертиза договоров на поставку продукции,

оказание услуг, выполнение работ, проведение инвентаризации финансовых обязательств, проверка документов, полученных экономическим субъектом от третьих лиц, приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела аудиторской программы.

При оценке реальности задолженности по расчетам с поставщиками контролируются сроки ее возникновения:

- нет ли задолженности с истекшими сроками исковой давности (подлежат списанию в порядке, предусмотренном п. 77, 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности);
- нет ли неистребованной дебиторской задолженности, по которой истек установленный срок исполнения обязательств по расчетам.

Важное значение для оценки реальности сальдо расчетов с поставщиками и подрядчиками имеет проверка материалов инвентаризации расчетов. При этом выясняется: со всеми ли поставщиками проведена инвентаризация расчетов, имеются ли акты, соблюдены ли правила их оформления, правильность отражения результатов и документальная обоснованность обязательств по расчетам. Если материалы инвентаризации по отдельным поставщикам отсутствуют или инвентаризация расчетов с поставщиками не проводилась, аудитор направляет поставщикам запросы от имени проверяемой организации для подтверждения обязательств по расчетам. Обобщая результаты проведенных процедур, аудитор определяет суммы нереальной задолженности.

Проверка операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками проводится по следующим направлениям:

- наличие и правильность оформления договоров;
- полнота и правильность оприходования полученных материальных ценностей (работ, услуг);
- своевременность и правильность оплаты материальных ценностей (работ, услуг).

Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставки продукции и других хозяйственных договоров на оказанные предприятию услуги, выполненные работы. Помимо соблюдения формы договора проверяются полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Аудитор должен установить: наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Аудитор, как правило, выборочно проверяет расчетные операции с поставщиками по данным учетных регистров по счету 60 и расчетно-платежные документы. В состав выборки включаются поставщики, расчетные операции с которыми осуществляются систематически или суммы расчетов с которыми существенны. В процессе проверки выясняются дата проведения и характер операции, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования.

При поступлении товарно – материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанавливается, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Определяется, проводились ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций, правильность списания сомнительных долгов. При необходимости может быть проведена контрольная инвентаризация ценностей и расчетов, встречная сверка документов и регистров учета с поставщиком.

Следует проверить правильность корреспонденции счетов, указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 15, 19, 20, 41. Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 50, 51, 52, 55. Данные синтетического учета подтверждаются аналитическими данными. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 сверяются с данными Главной книги и балансом.

Особое внимание уделяется операциям с использованием векселей, отражение которых в учете часто производится с ошибками. Аудитору следует учитывать, что выданные векселя отражаются у предприятия на отдельном субсчете счета 60.

Полнота оприходования поступивших от поставщиков товарно–материальных ценностей, обоснованность использования налоговых вычетов по НДС контролируется с помощью таких приемов, как прослеживание, сопоставление и др.

Обоснованность расчетов с подрядчиками за выполняемые работы должна подтверждаться, кроме заключенных договоров, наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ, счетов-фактур. Точность произведенных расчетов, качество проектов и смет, отсутствие приписок могут быть проверены, в том числе, и путем контрольного обмера выполненных работ (по заключениям эксперта).

Аудитор проверяет расчеты по претензиям. Согласно Гражданскому кодексу РФ претензия предъявляется поставщикам, если счет поставщика оплачен и акцептован до поступления товарно-материальных ценностей (оказания работ, выполнения услуг), а при приемке на склад - обнаружилась недостача товарно-материальных ценностей против отфактуированного количества либо обнаружились несоответствия принятых товарно-материальных ценностей (работ, услуг) по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре величин. На неудовлетворенные претензии поставщику должен быть предъявлен иск.

При проверке этих операций аудитор должен убедиться, что претензия действительно была предъявлена и отраженные на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчете «Расчеты по претензиям» суммы соответствуют значениям, указанным в коммерческом акте. Претензия должна быть предъявлена своевременно, так как в противном случае суд может отказать в удовлетворении иска. Пакет документов, приложенных к претензии и исковым заявлению, должен быть доказательным, в частности, в нем должны присутствовать как минимум претензионный расчет, коммерческий акт об установленном расхождении в количестве и качестве при приемке товарно-материальных ценностей (о качестве - при приемке выполненных работ, оказанных услуг), претензионное удостоверение о полномочиях участников количественной и качественной оценки, документы, подтверждающие произведенные расходы, стоимость которых возмещается за счет поставщика.

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его пропуска кредиторская задолженность подлежит зачислению на счет 91. Должны быть проверены случаи списания с кредита счета 60 на себестоимость сумм, не относящихся к производственной деятельности предприятия.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете выданных авансов, отражаемых на счете 60 «Авансы выданные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет обоснованность выдачи авансов (в том числе в валюте), правильность ведения аналитического и синтетического учета.

5. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

Основная цель проверки — установить правильность ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за проданную (отгруженную) продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с покупателями и заказчиками должны быть решены следующие задачи:

— проверка правильности оформления первичных документов по продаже продукции, выполнению работ, оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;

— подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;

— оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

При проверке расчетов с покупателями и заказчиками используются приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела аудиторской программы.

В процессе проверки выясняется наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей. По данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров по счету 62 устанавливаются достоверность, законность и реальность задолженности за реализованную (отгруженную) продукцию (работы, услуги).

При аудите расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов выясняется наличие всех оправдательных документов, а при необходимости проводятся встречные сверки в банке или у покупателя. Особое внимание обращается на правильность отражения в учете и налогообложении операций с использованием векселей.

Путем отслеживания и арифметического контроля устанавливается правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг). Осуществляется проверка правильности аналитического учета по счету 62, который должен обеспечивать возможность получения информации о реальной задолженности покупателей, в том числе обеспеченной векселями. Также изучаются имеющиеся факты просроченной дебиторской задолженности, выясняются причины неплатежей.

Аудитор должен проверить правильность отражения в учете сумм неистребованной дебиторской задолженности по договорам поставки (купли-продажи и др.). Аудитору необходимо выяснить, учитывается ли данная задолженность на забалансовом счете 007 в течение 5 лет с момента ее списания. Следует также установить наличие дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и причины, по которым на сумму этой задолженности не была уменьшена налогооблагаемая прибыль предприятия.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете полученных авансов, отражаемых на счете 62 субсчет «Авансы полученные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет правильность ведения аналитического учета авансов, соответствие данных аналитического и синтетического учета, правильность уплаты НДС с авансов полученных. В заключение выясняется правильность применяемых схем корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками.

6. Аудит учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

При проведении аудита расчетов с разными дебиторами и кредиторами необходимо убедиться в реальности этих задолженностей.

Так, согласно Плану счетов бухгалтерского учета, к счету 76 могут открываться следующие субсчета (таблица 4.2).

Таблица 4.2

Субсчета, открываемые к счету 76 «Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами»

Название субсчета	Описание субсчета
76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	Отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем. Аналитический учет по субсчету 76-1 ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования
76-2 «Расчеты по претензиям»	Отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам
76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	Учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества Аналитический учет по субсчету 76-3 ведется по каждому источнику получения доходов и дивидендов
76-4 «Расчеты по депонированным суммам»	Учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей) Аналитический учет по субсчету 76-4 ведется по каждому отдельному депоненту
76-5 «Расчеты с квартиросъемщиками»	Учитывают расчеты со съемщиками квартир и лицами, проживающими в общежитиях жилищно-коммунального хозяйства организации Аналитический учет по субсчету 76-5 ведется по каждому

	квартиросъемщику
76-6 «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях»	Учитывают расчеты с родителями детей, принятых в детские учреждения (если они находятся на балансе организации). Аналитический учет по субсчету 76-6 ведется с каждым родителем отдельно
76-8 «Расчеты по лизинговым и арендным обязательствам»	Отражают движение арендной платы и лизинговых платежей. Этот субсчет используется для учета расчетов у арендатора, арендодателя, лизингополучателя и лизингодателя
76-9 «Расчеты по прочим операциям»	Учитывают расчеты с остальными дебиторами и кредиторами по операциям, не предусмотренным на других счетах.

В ходе проверки аудитору необходимо установить:

- правомерность использования счета 76 для отражения расчетов;
- правильность и обоснованность удержания по исполнительным листам в пользу других предприятий и лиц, а также своевременность перечисления удержаных сумм получателю;
- тщательно следует проверить выплату депонированных сумм работникам организации. Для этих целей записи по счету 76 сверяют с данными расчетно-платежных ведомостей и с записями в других регистрах бухгалтерского учета. В случае перечисления депонированной заработной платы с расчетного счета необходимо установить реальность указанных адресов. Необходимо также выяснить, нет ли случаев начисления заработной платы на выдуманных лиц или за невыполнившиеся работы, которая потом депонировалась и присваивалась с участием бухгалтера и кассира;
- правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, за пользование общежитиями, квартирами, гостиницами и коммунальными услугами. Здесь необходимо провести встречную сверку данных лицевых счетов по расчетам с жильцами квартир и общежитий с данными кассовых отчетов и банковских документов по поступлению платежей, записями по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», субсчету 1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» по начислению задолженности;
- правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашения кредита и т.д.;
- правильность расчетов за полученные по договору лизинга основные средства (наличие договоров, правильность оценки проданных или купленных основных средств, составленной

корреспонденции счетов и т.д.);

- своевременность и полноту поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;
- правильность составления бухгалтерских проводок по расчетам с дебиторами и кредиторами;
- правильность ведения аналитического учета по счетам 73, 76;
- соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в соответствующем регистре бухгалтерского учета по этому счету (в зависимости от формы учета).

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 документального 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 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 имущественному и личному страхованию и по претензиям. Проверяя данные по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», аудитор должен обратить внимание на:

- правильность определения базы для начисления страховых взносов;
- правильность использования норм отчислений, установленных законодательством РФ;

- своевременность начисления, перечисления и правильность использования страхового возмещения или страхового резерва при наступлении страхового случая;
- правильность документального оформления (имеются ли страховые полисы, правильно ли оформлены расчетно-платежные документы) и ведения бухгалтерского учета на субсчете 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- соответствие данных аналитического и синтетического учетов по субсчету 76-1 записям в соответствующих регистрах бухгалтерского учета по этому счету (в зависимости от формы учета).

При аудите расчетов по претензиям необходимо проверить:

- обоснованность, своевременность и правильность оформления претензионных документов, предъявляемых организацией своим контрагентам;
- обоснованность и своевременность претензий, предъявляемых к проверяемому предприятию и правильность порядка их рассмотрения и удовлетворения;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета претензий.

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

7. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Цель аудита расчетов с подотчетными лицами — проверка соблюдения действующего законодательства и правильности организации бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Задачи аудита расчетов с подотчетными лицами:

- подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;
- проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами;
- подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Расчеты с подотчетными лицами возникают практически в каждой организации, и они весьма разнообразны: приобретение запасных частей, материалов, топлива, канцелярских товаров за наличный расчет; оплата почтово-телефонных расходов; оплата мелкого ремонта оргтехники, транспортных средств; расходы на командировки по территории РФ и за границу; представительские расходы и др.

В процессе проверки необходимо учесть, что порядок выдачи наличных денег под отчет определяется в локальном нормативном акте организации, индивидуального предпринимателя (положении, приказе, распоряжении и т.п.). В этом документе может быть определен круг подотчетных лиц, цели и максимальные сроки выдачи наличности под отчет, порядок использования подотчетных сумм и иные вопросы, не урегулированные Указанием Банка России от 11.03.2014 г. №3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

При проверке следует иметь в виду, что деньги под отчет выдаются согласно письменному заявлению подотчетного лица.

Аудитор должен знать, что минимальный и максимальный срок выдачи денег под отчет нормативными документами Банка России не определены. Вместе с тем выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Основным видом расхода подотчетных сумм являются расходы на командировки. Особенности порядка направления работников в служебные командировки как на территории РФ, так и на территории иностранных государств определяет Положение об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. №749. Расходы, связанные с командировками, включают в себестоимость продукции (работ, услуг) по фактическому расходу, подтвержденному документами.

В ходе проверки аудитор должен: 1) подтвердить целесообразность расходов, произведенных подотчетными лицами, правильности их оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета; 2) проверить правильность организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Приступая к проверке, аудитор принимает решение о методе проверки: сплошной или выборочный. Условием применения выборочного контроля является высокая, по мнению аудитора, эффективность функционирования системы внутреннего контроля. В выборку включаются авансовые отчеты различных подотчетных лиц по различным направлениям расходов и относящиеся к разным отчетным периодам. При сплошной проверке авансовых отчетов аудитор устанавливает суммы, выдаваемые отдельным сотрудникам в подотчет, назначение и фактическое использование авансов, наличие приказов о направлении работников в командировку, правильность оформления и

своевременность представления авансовых отчетов, наличие по ним оправдательных документов, сроки возврата в кассу неиспользованных сумм, правильность составления корреспонденции счетов по операциям с подотчетными лицами.

Аудит расчетов с подотчетными лицами, как правило, проводится сплошным способом.

Прежде всего, необходимо сверить остатки сумм по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» с данными соответствующего регистра бухгалтерского учета по этому счету на первое число последнего месяца перед датой проведения проверки. При наличии расхождений следует выявить их причины.

Проверяя записи по каждому подотчетному лицу необходимо выявить: суммы выдаваемых под отчет авансов; имеются ли приказы (распоряжения) о направлении работников в командировку; назначение и фактическое использование авансов; сроки представления авансовых отчетов; правильность и своевременность составления (представления) авансовых отчетов; правильность возмещения командировочных расходов и затрат на хозяйственные нужды; правильность составления корреспонденции счетов по операциям с подотчетными лицами; своевременность погашения задолженности по ранее выданным авансам; наличие оправдательных документов по всем операциям. Необходимо также установить законность и целесообразность хозяйственных расходов через подотчетных лиц, возможность проведения этих расходов по безналичным расчетам.

Необходимо обратить внимание на правильность отнесения представительских расходов подотчетных лиц на затраты производства (обращения) организации. Обоснованность этих расходов должна быть подтверждена наличием оправдательных документов: приказа о назначении лица, ответственного за проведение мероприятий; программы встречи с представителями других организаций, в том числе иностранных; сметы представительских расходов, утвержденной руководителем (правлением, советом директоров) организации в начале года; акта с приложенными документами, подтверждающими расходы, с перечнем участников встречи (приглашенных и от организации).

Достоверность записей должна быть подтверждена по итогам взаимной сверки сумм сальдо и оборотов по подотчетным лицам в аналитическом учете с суммами сальдо и оборотов по счету 71.

8. Аудит расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами — подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей.

В ходе аудиторской проверки по каждому уплачиваемому предприятием в бюджет и внебюджетные фонды налогу, сбору и платежу аудиторы должны проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок;
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов и платежей;
- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 68, 69;
- правильность составления налоговой отчетности.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

На начальном этапе целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами. Так, для учета расчетов с бюджетом в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Субсчета к счету 68 открывают по видам налогов и сборов «Налог на добавленную стоимость», «Налог на прибыль», «Налог на доходы физических лиц» и т.п.

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.).

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по

социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет организуется по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

Особое внимание должно быть уделено проверке расчетов по налогу на прибыль. В ходе проверки аудитор руководствуется главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ, которая регулирует порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль, и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в котором отражен порядок учета расчетов по налогу на прибыль.

Аудитор должен учитывать, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Прибылью признается:

1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ (например – дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российской организации).

Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль организаций установлен объект налогообложения – прибыль, который возникает только в случае превышения доходов над расходами.

Также аудитору следует установить, какой способ определения доходов и расходов для целей налогообложения использует

предприятие. Согласно главе 25 Налогового кодекса РФ в учетной политике организации могут выбрать один из способов определения доходов и расходов для целей налогообложения: метод начисления или кассовый метод.

Путем прослеживания и пересчета проверяется точность применения ставок налога. Так, Налоговый кодекс в ст. 284 предусматривает налоговые ставки, отличающиеся в зависимости от вида облагаемой прибыли (дохода), а также от вида налогоплательщика:

- 20% – стандартная;

- 20 и 10% – в отношении различных видов доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство;

- 0, 9, 15% - в отношении определенных видов доходов, полученных в виде дивидендов, в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам;

- 0% – в отношении прибыли, полученной Центральным банком от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

В ходе аудита расчетов по налогу на прибыль применяются следующие процедуры:

- сопоставление остатка по счету расчетов с бюджетом по налогу на прибыль с данными Главной книги;

- анализ расхождений между фактической и рассчитанной организацией суммами налога на прибыль;

- пересчет и проверка правильности данных налогового учета;

- сверка авансов по налогу на прибыль по предварительной и окончательной сумме налога.

Аудиторская проверка НДС включает следующие процедуры:

- ознакомление с материалами проверок и судебных разбирательств, с принятыми мерами по имевшим место нарушениям;

- оценка правильности применения ставок налога;

- анализ полноты и своевременности уплаты платежей в бюджет за отчетный период;

- проверка правомерности применения налоговых вычетов и льгот по НДС.

- проверка правомерности и правильности применения льгот по НДС.

Аудит начисления и уплаты страховых взносов заключается в:

- установлении правильности формирования облагаемой базы для начисления страховых взносов;

- проверке правильности применения тарифов страховых взносов в соответствующие фонды по расчетам, производимым отдельно по каждому работнику;
- счетной проверке начислений страховых взносов;
- проверке правильности отражения в учете расчетов по социальному страхованию и обеспечению.

В ходе аудита следует руководствоваться следующими нормативными актами: Федеральным законом от 24.07.2009 г. №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (с изменениями); Федеральным законом от 24.07.2009 г. №213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) РФ в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (с изменениями)».

В соответствии с ч. 1 ст. 5 Закона РФ № 212-ФЗ плательщиками страховых взносов являются страхователи, к которым относятся организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой.

В ходе проверки аудитору следует иметь в виду, что для различных категорий плательщиков установлены разные объекты обложения. Так, объектом обложения страховыми взносами для организаций и индивидуальных предпринимателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым договорам, гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), авторским и иным договорам, выплаты в натуральной форме.

База для начисления страховых взносов определяется отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом. В 2016 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов на каждого работника составляет 796 тыс. руб. в год.

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом обложения, начисленных за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением необлагаемых сумм, указанных в ст. 9 Федерального

закона № 212-ФЗ. Согласно [п. 1 ст. 10](#) Федерального закона № 212-ФЗ расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. Для проверки правильности формирования облагаемой базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды необходимо:

—определить виды оплат труда и других выплат работникам, которые производились в отчетном году;

—сравнить виды выплат, на которые фактически были начислены страховые взносы, с видами выплат, на которые они должны начисляться или не начисляться;

—установить применяемые льготы, обоснованность и правильность их применения.

Далее необходимо проверить правильность отражения в учете произведенных страховых взносов. При этом обращается внимание на то, что начисление страховых взносов отражается за счет источника финансирования произведенных выплат работникам. Результаты проверки могут быть представлены в виде рабочего документа (таблица 5.3).

Таблица 4.3

Тест проверки начисления взносов в фонды социального страхования и обеспечения

Содержание операции	По данным предприятия			По данным аудитора			Отклонения		
	Д	К	Сумма, тыс. руб.	Д	К	Сумма, тыс. руб.	Д	К	Сумма, тыс. руб.
Начисление страховых взносов за счет:									
—расходов от обычных видов деятельности	20, 26,44	69/1-3							
—включения в стоимость объектов	08 91	69/1-3 69/1-3							
Начисление пособий за счет фонда социального страхования	69/1	70							
Перечисление средств в фонды	69/1-3	51							
Начисление штрафных санкций	99	69/1-3							

В завершении аудитор определяет, как повлияют на достоверность показателей отчетности выявленные отклонения (на себестоимость проданных продукции, работ, услуг или коммерческие расходы и финансовый результат, на величину задолженности по социальному страхованию и обеспечению) с учетом уровня существенности.

9. Аудит внутрихозяйственных расчетов

Аудит внутрихозяйственных расчетов включает проверку информации о расчетах с филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельный баланс, а также операций с обособленным имуществом, находящимся в доверительном управлении. Объектами проверки являются бухгалтерские записи в регистрах к счетам 79 «Внутрихозяйственные расчеты» по субсчетам «Расчеты по выделенному имуществу» (79-1), «Расчеты по текущим операциям» (79-2) и «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» (79-3), а также первичные документы, подтверждающие факты таких расчетов.

По расчетам с обособленными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, аудитору следует убедиться в том, что:

- учет ведется раздельно по каждому обособленному подразделению;
- при суммировании отчетных данных структурных подразделений остатки по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» на конец отчетного периода отсутствуют;
- при составлении бухгалтерского баланса организации в целом включены данные по всем обособленным подразделениям, выделенным на отдельный баланс;
- выделенное имущество отражено на соответствующих счетах;
- расчеты, не связанные с движением имущества, отражены в полном объеме на соответствующих счетах;
- полностью отражены расчеты между обособленными подразделениями одной и той же головной организации.

4.4. Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке расчетных операций?
2. Какие первичные документы и регистры бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке расчетных операций?
3. Какие основные методические приемы используются при проведении аудита расчетных операций?
4. В чем заключается оценка состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля по расчетным операциям?
5. Каковы основные особенности проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками?
6. В чем заключаются особенности проверки расчетов по авансам выданным и полученным?

7. Каковы основные особенности проверки расчетов с покупателями и заказчиками?

8. Какие доказательства необходимо получить аудитору для подтверждения истребованной дебиторской задолженности?

9. Какие процедуры выполняются аудитором для подтверждения реальности сальдо счетов расчетов?

10. Каковы особенности проверки расчетов по претензиям?

11. Как проверить тождество учетных и отчетных данных по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками?

12. Какие процедуры выполняются аудитором при проверке авансового отчета о хозяйственных расходах?

4.5. Контрольные тесты

1. Для оценки состояния системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля аудитор должен:

- а) спросить об этом главного бухгалтера организации;
- б) спросить об этом руководителя организации;
- в) провести тестирование по слабым и сильным сторонам системы учета и внутрихозяйственного контроля организации;
- г) проверить документы и регистры учета расчетных операций.

2. Основным документом, определяющим правовой режим расчетных взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками по поставкам материальных ресурсов, являются:

- а) счет - фактура и накладная;
- б) платежное поручение и счет - фактура;
- в) Гражданский кодекс РФ и другие нормативные акты;
- г) договор, заключенный организацией - заказчиком и поставщиком

3. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо провести путем:

- а) проверки расчетных операций с каждым поставщиком и подрядчиком;
- б) проверки оборотов и сальдо счета 60;
- в) проверки соответствия остатков на счете 60 с данными журнала - ордера №6;
- г) проверки соответствия данных Главной книги с данными бухгалтерской отчетности.

4. При проведении аудита расчетных операций аудиторами могут быть использованы:

- а) только приемы фактического контроля;
- б) прослеживание и сканирование операций;

- в) приемы фактического и документального контроля и др;
 г) обследование, инспектирование, пересчет.

5. При выдаче поставщику простого товарного векселя за полученные материалы организация-покупатель составляет следующую корреспонденцию счетов:

- а) Дт сч. 60 - 1 Кт сч. 60 - 3
 б) Дт сч. 62 - 4 Кт сч. 60 - 3
 в) Дт сч. 60 - 1 Кт сч. 76
 г) Дт сч. 10 Кт сч. 60 - 3

6. Курсовые разницы по авансам полученным и выданным в иностранной валюте выявляются на счетах:

- а) 52, 76;
 б) 76, 90;
 в) 60, 62.

7. Аудит расчетов по авансам полученным и авансам выданным проводится по следующим направлениям проверки:

а) обоснованность получения и выдачи авансов; правильность ведения аналитического и синтетического учета по ним; соответствие записей аналитического учета записям в оборотной ведомости, Главной книге и отчетности организации;

б) точность полученных и выданных сумм авансов; соответствие сальдо счетов 60, 62 данным бухгалтерского баланса организации;

в) обоснованность содержания договоров на получение авансов и на выдачу авансов; точность отражения в учете полученных сумм авансов и выданных сумм авансов.

8. Учет расчетов по претензиям к поставщикам и подрядчикам в аудируемой организации ведется на счете:

- а) 60-1;
 б) 60-4;
 в) 76-2;
 г) 63.

9. При аудите расчетов по налогам и сборам аудитор в основном пользуется приемами (способами) аудита:

- а) инвентаризация, инспектирование, наблюдение;
 б) инвентаризация, сканирование, инспектирование;
 в) прослеживание, сканирование, анкетирование;
 г) проверка документов, регистров учета, пересчеты, проверка налоговых деклараций.

10. Основным документом, определяющим правовой режим расчетных взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками по поставкам материальных ресурсов, являются:

- а) счет - фактура и накладная;
- б) платежное - получение и счет - фактура;
- в) Гражданский кодекс РФ и другие нормативные акты;
- г) договор, заключенный организацией – заказчиком и поставщиком.

11. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо провести путем:

- а) проверки расчетных операций с каждым поставщиком и подрядчиком;
- б) проверки оборотов и сальдо счета 60;
- в) проверки соответствия остатков на счете 60 с данными журнала-ордера №6;
- г) проверки соответствия данных Главной книги с данными бухгалтерской отчетности.

14. При проведении аудита расчетных операций аудиторами могут быть использованы:

- а) только приемы фактического контроля;
- б) прослеживание и сканирование операций;
- в) приемы фактического и документального контроля и др.;
- г) обследование, инспектирование, пересчет.

15. Аудит расчетов с разными дебиторами и кредиторами проводится по следующим расчетным операциям в последовательности:

- а) по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по причитающимся дивидендам и другим доходам; по депонированным суммам;
- б) по прочим операциям; по операциям с посредниками, транспортными и другими организациями;
- в) по лизинговым и арендным обязательствам; по расчетам с квартиросъемщиками; по прочим операциям;
- г) по операциям по договорам комиссии и поручительства; по операциям расчетов с гражданами за купленную у них продукцию.

4.6. Практические задания

Задание 1

Назовите нормативную базу учета расчетных операций.

Задание 2

Раскройте содержание общей методики проведения аудита расчетных операций?

Задание 3

Охарактеризуйте основные направления и особенности проведения аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Задание 4

Как и в какой последовательности проводится аудит расчетов с покупателями и заказчиками?

Задание 5

Назовите особенности аудита расчетов по авансам полученным и по авансам выданным.

Задание 6

Назовите особенности аудита расчетов по претензиям.

Задание 7

Назовите типичные ошибки по учету расчетных операций.

Задание 8

Назовите основные процедуры сбора доказательств, которые должен применять аудитор при проверке расчетных операций.

4.7. Кейсы

Кейс 1

В соответствии с договором от 21.07.2014 г. ПАО «Восток» 01.08.2014 г. предоставило займ ООО «Формула» на сумму 120 тыс. руб. на срок четыре месяца под 10% годовых. В бухгалтерском учете ПАО «Восток» сделана проводка:

Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 51 «Расчетные счета» — на сумму 120 тыс. руб.

В декабре 2014 г. от ООО «Формула» поступило письмо с просьбой о пересмотре срока использования займа в связи с финансовыми затруднениями и продлении его еще на 9 месяцев (т.е. общий срок предоставленного займа составляет 13 месяцев) с оплатой процентов по итогам трех месяцев.

В декабре 2014 г. на расчетный счет ПАО «Восток» поступили 3 тыс. руб. от ООО «Формула» в качестве оплаты процентов по займу. В бухгалтерском учете были составлены следующие записи:

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — на сумму 3 тыс. руб.;

Д-т 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму 3 тыс. руб.

В бухгалтерском балансе сумма выданного займа представлена по строке «Краткосрочные финансовые вложения».

В июле 2014 года ПАО «Восток» приняло решение о выпуске облигаций сроком на 6 месяцев на общую сумму по номиналу 240 тыс. руб. с целью получения финансовых средств для приобретения нового оборудования. Условия займа — 5% от

номинальной стоимости облигации с условием их выплаты — раз в три месяца. В бухгалтерском учете сделана следующая запись:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на сумму 240 тыс. руб.

30.10.2014 г. были начислены проценты по облигациям на сумму 12 тыс. руб. с отражением на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При проверке установлено, что средства, полученные от выпуска облигаций, использованы на текущие нужды (выплата заработной платы, погашение задолженности перед поставщиками).

Задание

На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Кейс 2

В мае отчетного года организацией приобретен вексель ОАО «XXX», номинальная стоимость — 10 тыс. руб., цена приобретения — 8 тыс. руб. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 51 «Расчетные счета» — на сумму 8 тыс. руб., другие проводки отсутствуют.

1 сентября отчетного года вексель передан по стоимости 7,5 тыс. руб. В бухгалтерском учете операция отражена следующими проводками:

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму 7,5 тыс. руб.;

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на сумму 10 тыс. руб.;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму 2,5 тыс. руб.

Первичные документы, подтверждающие поступление и передачу векселя, отсутствуют. Суммы доходов и расходов по векселю ОАО «XXX» учтены в целях бухгалтерского и налогового учета.

Задание

На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Кейс 3

Организация, применяющая общую систему налогообложения, для озеленения территории перед офисным зданием приобрела рассаду однолетних растений. Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации эти операции?

Стоимость рассады составила 59 тыс. руб.(в том числе НДС 9 тыс. руб.).

Кейс 4

Получение какой информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками должно обеспечивать построение аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»? Назовите не менее трех позиций.

Кейс 5

Организация «А» заключила письменный договор с консалтинговой организацией «Б» на оказание консультационных услуг. Услуги были оказаны и должны быть отнесены на затраты текущего периода. Какие документы должна предоставить организация «Б» организации «А» по мере оказания услуг?

Кейс 6

В счет ранее выданного аванса поставщик поставил организации сырье на сумму 118 тыс. руб., в том числе НДС — 18 тыс. руб. Служба контроля качества организации выявила несоответствие качества 30% сырья уровню, установленному в договоре, в результате чего некачественное сырье было возвращено поставщику и выставлена претензия на сумму 39,4 тыс. руб., в том числе налог на добавленную стоимость.

Какие бухгалтерские записи были сделаны в учете организации по данной поставке и выставленной претензии?

Кейс 7

В ходе проведения аудиторской проверки аудируемого лица было выявлено, что по состоянию на 1 декабря 2014 г. у него числилась кредиторская задолженность перед поставщиком за поставленные товарно-материальные ценности в размере 66 тыс. руб. (в том числе

НДС 10%) и дебиторская задолженность на сумму 80 тыс. руб. с третьим лицом (по ранее выданным авансам). За декабрь каких-либо операций с данными контрагентами аудируемое лицо не производило, вместе с тем по состоянию на 1 января 2014 г. в учете числилась только дебиторская задолженность поставщику на сумму 14 тыс. руб.

Какое было допущено нарушение, какие записи могли иметь место в учете аудируемого лица и какие исправления необходимо ему сделать?

Кейс 8

1 декабря 2014 г. организация «А» приобрела товары у организации «Б». В соответствии с договором организация «А» должна была оплатить указанный товар до 15 декабря 2014 г. включительно. Обязательство организация «А» не выполнила. Организация «Б», в свою очередь, не истребовала указанную задолженность.

Укажите дату, когда организация «А» имеет право списать задолженность в связи с истечением срока давности, и какие бухгалтерские записи при этом следует сделать.

Кейс 9

Аудиторская организация проводит обязательный аудит у аудируемого лица. Составьте краткий опросный лист из 12 вопросов для оценки состояния системы первичного учета расчетов с покупателями и заказчиками.

При составлении опросника осветите следующие моменты организации первичного учета данного раздела: достоверность и оперативность регистрации оперативных фактов; законность первичных учетных документов; организацию документооборота; полноту и точность регистрации документов в учетных регистрах; организацию хранения и доступа к первичным документам.

Глава 5. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

5.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям, задачам и информационной базе аудита расчетов по оплате труда; организации и последовательности аудита расчетов по оплате труда; основным методам проверки расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям; основным направлениям и процедурам проверки правильности начисления и уплаты налогов и внебюджетных платежей по расчетам с физическими лицами; порядку обобщения результатов проверки этих операций.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

5.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база.
3. Оценка состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля расчетов с персоналом.
4. Проверка соблюдения законодательства о труде.
5. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда.
6. Аудит расчетов с персоналом по прочим операциям.

5.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Аудиторская проверка расчетов с персоналом является весьма трудоемкой для средних и крупных предприятий по причине их разнообразия и систематического характера. Данная группа расчетов помимо взаимоотношений предприятия со своими работниками по поводу оплаты труда включает также расчеты по выданным в подотчет суммам на хозяйственные, командировочные и другие расходы по прочим операциям (предоставленным ссудам, возмещению причиненного ущерба и др.).

Целью аудита расчетов с персоналом по оплате труда является мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в части показателей, отражающих состояние этих расчетов, и соответствии применяемой методики учета и налогообложения операций по оплате труда действующим нормативным документам.

Задачами аудита расчетов с персоналом являются:

- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;
- установление законности и полноты удержаний из заработной платы и из других выплат сотрудникам в пользу предприятия, бюджета, других юридических и физических лиц;
- проверка организации аналитического учета расчетов с персоналом и взаимосвязи аналитического и синтетического учета;
- оценка мер, принимаемых администрацией по своевременному взысканию задолженности с работников (по подотчетным суммам, по фактам недостач и порчи ценностей, возврату ссуд и др.);
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;
- проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному страхованию и обеспечению.

2. Информационная база

Приступая к проверке, аудитор комплектует пакет нормативных документов, регистры синтетического учета и первичные документы, необходимые для аудита расчетов по оплате труда.

1. Пакет нормативных документов, регулирующих установленные правила ведения бухгалтерского учета и налогообложения расчетов по оплате труда, формируется аудитором, исходя из специфики деятельности клиента и перечня основных нормативных документов:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Трудовой кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 г. №212-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 г. №255-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О минимальном размере оплаты труда» от 19.06.2000 г. №82-ФЗ;

- Постановление Правительства РФ «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время» от 22.07.2008 г. №554;
- Постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007 г. №922;
- Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 15.06.2007 г. №375;
- Постановление Правительства РФ «О перечне видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей» от 18.07.1996 г. №841;
- Приказ Министерства здравоохранения и социального развития РФ «Об утверждении формы бланка листка временной нетрудоспособности» от 26.04.2011 г. №347н.

2. Регистры синтетического и аналитического учета по счетам учета расчетов по оплате труда содержат информацию в систематизированном и обобщенном виде. Аудитору представляются регистры, присущие форме учета, применяемой в организации.

При журнально-ордерной форме это журналы-ордера; при компьютерных формах — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

3. Первичные документы являются источником сбора доказательств о совершенных операциях расчетов по оплате труда.

Приведем основные первичные документы, используемые аудитором при проверке расчетов: трудовой договор ф. № ТД-1, приказы (распоряжения) о приеме работника на работу (ф. № Т-1 и Т-1а), о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5), о предоставлении отпуска (ф. № Т-6), о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (ф. № Т-8), о поощрении работников (ф. № Т-11); штатное расписание (ф. № Т-3); личные карточки работников (ф. № Т-2); график отпусков (ф. № Т-7); табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-12); листок нетрудоспособности; акт о приемке работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы (ф. № Т-73); расчетно-платежная

ведомость (ф. № Т-49); расчетная ведомость (ф. № Т-51); платежная ведомость (ф. № Т-53); поручения-обязательства за товары, проданные в кредит; договоры займа; приказы (распоряжения) о возмещении материального ущерба; решения суда; исполнительные листы; платежные поручения; приходные кассовые ордера.

3. Оценка состояния системы учета и внутрихозяйственного контроля расчетов с персоналом

Аудиторская проверка расчетов по оплате труда предполагает уточнение предварительной оценки состояния учета и внутреннего контроля этих операций, признанной в процессе планирования аудита. При этом выясняются: порядок контроля за соблюдением законодательных норм при оформлении найма и увольнения персонала, за состоянием учета, разделение обязанностей по учету и контролю списочного состава, рабочего времени и выполненной работы, наличие и соблюдение положений об оплате труда, порядок оформления расчетно-платежных ведомостей, контроль за различными видами выплат и другие вопросы. С этой целью может быть проведено тестирование. Примерный перечень наиболее типичных вопросов приводится в таблице 5.1.

Таблица 5.1

Тест оценки состояния учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда

Содержите вопроса	Ответ			Примечание
	«да»	«нет»	иное	
Имеется ли штатное расписание				
Имеется ли Положение об оплате труда				
Имеется ли Положение о премировании				
Проверяется ли списочный состав работников				
Проверяется ли соблюдение штатного				
Проверяется ли правильность начисления оплаты труда				
Проверяется ли правильность удержаний из заработной платы				
Проверяется ли обоснованность начисления премий, вознаграждений, отпускных				
Как осуществляется выплата зарплаты: • через кассу • с помощью пластиковых карт				

Как осуществляется расчет заработной платы: • вручную • частично компьютеризировано • полностью компьютеризировано			
Кто ведет учет списочного состава рабочего времени, норм выработки			
Кто ведет учет расчетов с персоналом по оплате труда			
Достоверны ли первичные документы и правильно ли они составлены			
Нет ли случаев включения в табель и другие документы вымышленных лиц			
Нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам			
Нет ли в первичных документах и расчетных ведомостях арифметических ошибок			
Имеется ли в наличии проект организации и ведения учета расчетов по оплате труда			

Используются ли во всех случаях типовые документы и регистры учета			
Правильно ли отражаются на счетах операции по начислению и удержанию из заработной платы			
Сопоставляются ли записи аналитического учета по счетам 70, 73, 76 в части расчетов по исполнительным листам и депонированной зарплате с записями в регистрах, Главной книге и балансе			

С учетом оценки уровня эффективности внутреннего контроля (высокий, средний, низкий) аудитор определяет объем выборки проверки расчетов по оплате труда. Аудитору потребуются дополнительные контрольные процедуры при проверке достоверности учета рабочего времени, списочного состава и штатного расписания, так как на этом участке отсутствуют процедуры внутреннего контроля. По результатам тестирования аудитор выявляет и оценивает сильные и слабые стороны в системе учета и внутреннего контроля в целом и по отдельным целям аудита для уточнения программы проверки и определения зон детальной проверки.

4. Проверка соблюдения законодательства о труде

В начале проверки следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Трудовые отношения – отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о: личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы определенного вида, по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, который оформляется в соответствии с Трудовым кодексом РФ.

В ст. 56 Трудового кодекса РФ указано, что трудовой договор – это соглашение между работодателем и работником, согласно которому работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные этим Кодексом, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка.

В трудовом договоре указываются фамилия, имя, отчество работника и наименование организации - работодателя и лица, уполномоченного на заключение трудового договора (фамилия, имя, отчество работодателя - физического лица), заключивших трудовой договор; сведения о документах, удостоверяющих личность работника и работодателя - физического лица; идентификационный номер налогоплательщика (для работодателей, за исключением работодателей - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями); сведения о представителе работодателя, подписавшем трудовой договор, и основание, в силу которого он наделен соответствующими полномочиями; место и дата заключения трудового договора.

Обязательными для включения в трудовой договор являются следующие условия:

- место работы в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенному в другой местности;
- место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения;
- трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы);
- дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора;
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у данного работодателя);
- гарантии и компенсации за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;
- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);
- условия труда на рабочем месте;
- условие об обязательном социальном страховании работника;
- другие условия в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

При проверке необходимо обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также первичных документов, которыми должны оформляться прием на работу (форма № Т-1), перевод работника из одного структурного подразделения в другое (форма № Т-5), предоставление работнику отпуска (форма № Т-6), увольнение с работы (форма № Т-8). На каждого работника заполняется личная карточка (форма № Т-2), а для учета научных работников заполняется учетная карточка научного работника (форма № Т-4).

При проверке документального оформления договоров гражданско-правового характера аудитор должен выборочно проверить наличие договоров, заполненных с соблюдением всех реквизитов, заверенных

печатями и подписями сторон, а также смет, доверенностей и актов выполненных работ.

Также осуществляется контроль трудовой дисциплины и учета отработанного времени на основании ведения табельного учета. Он заключается в ежедневной регистрации явок на работу, ухода с нее, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Такой учет осуществляется в табеле учета рабочего времени (форма № Т-13). Проверка табеля включает следующие методы: соответствие типовой форме, отметки о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время, отметки о фактически отработанном времени и днях в месяце.

Не менее актуален вопрос о рабочем времени и отпусках.

Рабочее время – время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с Трудовым кодексом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации относятся к рабочему времени. Работодатель обязан вести учет времени, фактически отработанного каждым работником. Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю.

На основании ст. 115 ТК РФ продолжительность ежегодного основного оплачиваемого отпуска 28 календарных дней. Некоторым категориям работников положен удлиненный основной отпуск, в частности работникам моложе 18 лет (ст. 267 ТК РФ) – 31 календарный день, педагогическим работникам образовательных учреждений (ст. 334 ТК РФ) – 42-56 календарных дней. По соглашению между работником и работодателем отпуск может быть разделен на части, при условии, что хотя бы одна из этих частей должна быть не менее 14 календарных дней (ст. 125 ТК РФ). Некоторым категориям работников может быть предоставлен внеочередной отпуск, т.е. до истечения рабочего года. Независимо от продолжительности работы у работодателя отпуск может быть предоставлен работникам:

- не достигшим 18 лет - в любое удобное для них время (ст. 122, 267 ТК РФ);
- работающим по совместительству - одновременно с отпуском по основной работе (ст. 286 ТК РФ).

Независимо от отработанного времени очередной отпуск предоставляется женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него (ст. 122 ТК РФ), а также мужчинам в

период нахождения их жен в отпуске по беременности и родам (ст. 123 ТК РФ). Есть и другие категории работников, которые имеют право на досрочное получение отпуска. Отпуск в этих случаях предоставляется и оплачивается полностью.

5. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

Проверке подвергаются табели учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, листки учета выработки, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат и др. В ходе аудита обращается внимание на:

- полноту и правильность заполнения всех обязательных реквизитов;
- наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет рабочего времени и выполнение работ;
- нет ли в документах неоговоренных исправлений и подчисток.

Необходимо выяснить, имелись ли случаи включения в табель учета рабочего времени вымышленных (подставных) лиц, приписок, невыполненных работ.

Расчетно-платежные и платежные ведомости целесообразно подвергнуть счетной проверке, что позволит выявить возможное завышение итоговых сумм в ведомостях при правильном подсчете итогов по отдельно взятым фамилиям сотрудников. Такого рода нарушения связаны не только с завышением расходов на оплату труда, но и с незаконным присвоением денежных средств.

В процессе проверки аудитор учитывает, что основным источником выплат заработной платы всем категориям работающих является фонд заработной платы, в который включаются: начисленные суммы оплаты труда в денежной и неденежной формах за отработанное и неотработанное время, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда и режимом работы, доплаты и надбавки, премии, единовременные поощрительные выплаты, оплата питания и проживания, имеющие систематический характер.

Организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда, формами оплаты труда.

При проверке следует иметь в виду, что формы, системы и размер оплаты труда работников предприятий, премии, надбавки, а также другие виды доходов устанавливаются предприятием самостоятельно. Вопросы оплаты труда регулируются с помощью договоров.

В процессе проверки следует помнить, что важную роль в материальном стимулировании труда играют доплаты и надбавки к

заработной плате. Доплата к заработной плате – это денежная выплата компенсирующего характера, связанная с режимом работы и условиями труда, которая выплачивается работникам сверх тарифной ставки (оклада) с учетом интенсивности и условий труда. Надбавка к заработной плате – это денежная выплата сверх заработной платы, которая имеет своей целью стимулировать работников к повышению квалификации, профессионального мастерства, а также к длительному выполнению трудовых обязанностей в определенной местности (неблагоприятные климатические условия, вредность производства и т.д.).

При выполнении работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, работнику производятся соответствующие доплаты, предусмотренные коллективным или трудовым договором. При этом организации самостоятельно устанавливают размер доплат, учитывая, что минимальные размеры доплат установлены законодательством.

Трудовой кодекс РФ (ст.149) закрепляет обязанность работодателя производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормальных, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни и др.

Работой в сверхурочное время считается работа сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Данная работа согласно ст. 152 ТК РФ оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Конкретные размеры оплаты такой работы могут определяться коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

При проверке доплаты за работу в ночное время следует руководствоваться Трудовым кодексом, согласно которому временем ночной работы считается время с 22 до 6 часов утра. Каждый час работы в ночное время подлежит повышенной оплате по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (ч.1 ст. 154 ТК РФ).

Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 г. №554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время» предусмотрен единый для всех работников минимальный размер доплаты за работу в ночное время, а именно 20-процентная доплата за каждый час работы. Таким образом, трудовое законодательство устанавливает только минимальный размер повышения оплаты труда в

ночное время, максимальный же размер законодательством не ограничен.

Конкретные размеры повышения оплаты труда за работу в ночное время устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников, трудовым договором (ч. 3 ст. 154 ТК РФ).

Проверяя оплату работы в выходные и праздничные дни, аудитор изучает не противоречит ли принятый на предприятии порядок учета, нормам, установленным в ст. 153 ТК РФ. Оплата производится: работникам, которым установлена сдельная оплата труда – не менее чем по двойным сдельным расценкам; работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, – в размере не менее двойной дневной или часовой ставки; работникам, получающим месячный оклад, – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ч. 3 ст. 153 ТК РФ).

Процедуры проверки по существу расчетов по оплате труда могут быть проведены сплошным (при небольшом штате работников) или выборочным способом.

Размер выборки для проверки правильности расчетов по оплате труда аудитор определяет, исходя из программы проверки и конкретных условий. Однако целесообразно, чтобы в выборку были включены расчеты с работниками из всех категорий, групп и подразделений с целью охвата всех видов оплат и удержаний.

Аудитору необходимо выбрать личные дела и лицевые счета конкретных работников и проверить соответствие информации о дате найма и переводах, условиях оплаты труда (ставка, оклад) и дополнительных выплатах. При этом аудитор проверяет соблюдение штатной дисциплины и установленных должностных окладов или условий контракта, обоснованность оплаты труда по трудовым соглашениям и по совместительству.

Необходимо установить идентичность данных о количестве отработанного времени путем сверки данных табеля учета использования рабочего времени, расчетной ведомости и лицевого счета. При неполном

рабочем месяце следует проверить правильность арифметического подсчета начисленной заработной платы. При сдельной оплате труда проверяется соответствие выполнения количественных и качественных показателей работы, а также правильность применения норм и расценок. Следует проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

При проверке оплаты за время отпуска обращается внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода, соответствие сумм заработной платы и количества фактически отработанных дней по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете.

Также учитывают, что средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев. Такие правила установлены в ст. 139 ТК РФ и в п. 4 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ №922. Таким образом, для всех случаев исчисления среднего заработка, предусмотренных Трудовым кодексом РФ, расчетный период одинаковый – 12 календарных месяцев перед оплачиваемым событием.

Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы предусмотрено несколько механизмов определения среднего заработка. Методика расчета зависит от того, для каких целей определяется средний заработок, и, в некоторых случаях, от того, применяется ли в отношении работника суммированный учет рабочего времени. В первую очередь выясняют цель расчета. Если речь не идет об отпусках, то способ учета рабочего времени также влияет на выбор методики расчета.

Аудитор должен иметь в виду, что основанием для начисления отпускных является заявление работника и приказ руководителя на предоставление отпуска. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы у данного работодателя. Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в организации.

Для оплаты отпуска и выплаты компенсации за него используется следующая методика расчета среднего заработка
При условии, что весь расчетный период отработан полностью, расчет производится следующим образом:

$$СЗ = (ЗП : 12 : 29,3) \times КД, \quad (5.1)$$

где: СЗ – средний заработка за дни отпуска; ЗП – заработка плата, фактически начисленная за расчетный период; КД – количество календарных дней отпуска.

Если расчетный период отработан не полностью, средний заработка исчисляется по формуле:

$$СЗ = [ЗП : (29,3 \times ПМ + КДН)] \times КД, \quad (5.2)$$

где: СЗ – средний заработка за дни отпуска; ЗП – заработка плата, фактически начисленная за расчетный период; ПМ – количество полных календарных месяцев; КДН – количество календарных дней в неполных календарных месяцах; КД – количество календарных дней отпуска.

При этом показатель КДН определяется отдельно для каждого неполного календарного месяца, а затем результаты суммируются.

$$КДН = 29,3 : КДМ \times КДотр., \quad (5.3)$$

где: КДН – количество календарных дней в неполном календарном месяце; КДМ – количество календарных дней в месяце (28, 29, 30 или 31 день);

КДотр. – количество календарных дней, приходящихся на отработанное в этом месяце время.

Средний дневной заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработка платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Министерство здравоохранения и социального развития России в письме от 05.03.2008 г. №535-17 уточняет, что сумму фактически начисленной заработной платы необходимо делить на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время в период действия трудового договора. Следовательно, в этом случае применяется формула:

$$СЗ = (ЗП : РДотр.) \times РД, \quad (6.4)$$

где: СЗ – средний заработка за дни отпуска; ЗП – фактически начисленная заработка плата; РДотр. – количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время; РД – количество рабочих дней отпуска.

Для получения аудиторами доказательств могут быть составлены альтернативные расчеты отпускных по ряду сотрудников.

Проверяя правильность и обоснованность начисления премий, аудитор сопоставляет информацию Положений о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов.

Выявленные несоответствия в начислении отражаются в рабочих документах аудитора. Обобщение результатов проверки начисления оплаты труда может содержать следующую информацию (таблица 6.3)

Таблица 5.3

Проверка начисления заработной платы

№ п/п	Ф.И.О.	Табельный номер	Наименование и номер документа	Месяц	Начислено по данным		Отклонение (+/-)	Примеча- ние
					клиента	аудитора		

Проверив правильность и обоснованность начисления заработной платы, аудитор проверяет удержания из оплаты труда, как правило, выборочно на основе тех же лицевых счетов, по которым проверялось начисление оплаты труда.

Из начисленной работникам организации заработной платы производят различные удержания, которые можно разделить на две группы:

1. Обязательные удержания:
 - налог на доходы физических лиц;
 - удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу физических и юридических лиц.
2. Удержания по инициативе организации:
 - долг за работников;
 - ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период;
 - в погашение задолженности по подотчетным суммам;
 - квартплата;
 - за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях;
 - за ущерб, причиненный производству;
 - за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей;
 - членские профсоюзные взносы и др.

При проверке правильности удержаний налога на доходы физических лиц следует руководствоваться главой 23 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст.207 НК РФ налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ. Объектом налогообложения (ст. 209) считается доход, полученный налогоплательщиком от источников в РФ и за ее пределами. При определении налоговой базы учитываются все виды доходов как в денежной, так и натуральной форме, а также материальные выгоды.

Заработка плата относится к доходам, облагаемым по ставке 13 %.

В ходе проверки устанавливается обоснованность и правильность определения налоговой базы, которая уменьшается на сумму налоговых вычетов.

В Налоговый кодекс РФ предусмотрено пять групп таких вычетов:

- 1) стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ);
- 2) социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ);
- 3) имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ);
- 4) профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ);

5) налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ).

Для установления законности предоставления стандартных налоговых вычетов необходимо убедиться в наличии и правильности оформления документов, подтверждающих право на предоставление соответствующих вычетов:

—заявление работника о предоставлении стандартных налоговых вычетов;

—заверенные копии документов, подтверждающие право на вычеты из совокупного дохода на работника, его детей и иждивенцев.

Отдельным категориям физических лиц предоставляются стандартные налоговые вычеты. Их размеры установлены ст. 218 НК РФ. В отличие от иных налоговых вычетов стандартные налоговые вычеты не обусловлены наличием каких-либо расходов у физического лица. Применять их можно ежемесячно. Условно все стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы: вычеты на налогоплательщика (пп. 1, 2 п. 1 ст. 218 НК РФ); вычеты на детей (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

С 1 января 2012 г. стандартные налоговые вычеты предоставляются только двум категориям физических лиц (таблица 5.4).

Таблица 5.4

Размеры стандартных налоговых вычетов, предоставляемых налогоплательщику

СТАНДАРТНЫЕ ВЫЧЕТЫ НА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА		
Размер вычетов	Кому предоставляются	Ограничения
3 тыс. руб. ежемесячно	Отдельным категориям граждан — «чернобыльцам», — инвалидам Великой Отечественной	Ограничений не предусмотрено

	войны, –инвалидам из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации –и др.	
500 руб. ежемесячно	Отдельным категориям граждан –Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации; – инвалидам с детства, инвалидам I и II групп; – родителям и супругам военнослужащих, погибших при защите СССР, Российской Федерации; – гражданам, принимавшим участие по решению органов госвласти в боевых действиях на территории РФ –и др.	Ограничений не предусмотрено

Размеры стандартных налоговых вычетов на детей установлены пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ (таблица 5.5)

Таблица 5.5

Размеры стандартных налоговых вычетов на детей

Налоговый период	На кого предоставляется вычет	Размер вычета, руб.
2016 г.	На первого ребенка	1 400
	На второго ребенка	1 400
	На третьего и каждого последующего ребенка	3 000
	На каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет	12 000
	На каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы	12 000
	На каждого ребенка единственного родителя	Удвоенный вычет

Так как социальные и имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику при подаче налоговой декларации в

налоговый орган по окончании налогового периода, то эти вопросы не охватываются аудитом. Затем необходимо проверить правильность определения налогооблагаемого дохода физических лиц, применения налоговых вычетов и ставок налога в разрезе штатных работников, совместителей, лиц, получающих выплаты на основании договоров гражданско-правового характера. С этой целью аудитор сопоставляет данные включенных в выборку лицевых счетов и налоговых карточек с расчетно-платежными или расчетными ведомостями.

К числу обязательных удержаний относят удержания по исполнительным листам. Основным видом удержаний по исполнительным листам являются алименты. Порядок удержания алиментов определяется Гражданским кодексом РФ и Семейным кодексом РФ. Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству.

Взыскание алиментов производится со всех видов доходов и вознаграждений после удержания налогов в установленном размере. Перечень видов заработной платы и иных доходов, из которого производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, определен постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 г. №841. Удержания алиментов производятся до достижения ребенка 18 лет.

Алименты удерживаются в следующем размере:

- на содержание одного ребенка - 1/4 дохода работника;
- на содержание двоих детей - 1/3 дохода работника;
- на содержание троих и более детей - 1/2 дохода работника.

Размер этих долей может быть изменен судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных обстоятельств (ст. 81 СК РФ).

Необходимо установить документальную обоснованность удержаний из заработной платы работников. Суммы могут удерживаться по исполнительным документам (алименты, штрафы, возмещение материального ущерба); поручениям-обязательствам за товары, купленные в кредит; заявлению работника (перечисление квартплаты, за содержание ребенка в дошкольном учреждении, плата за обучение, профсоюзные взносы и т.п.). Следует также отметить удержание выданных авансов по платежным ведомостям. Особого внимания требует проверка правильности удержания налога на доходы физических лиц. Следует установить, не превышала ли общая сумма удержаний 50% месячного заработка.

Выявленные отклонения по удержаниям из заработной платы работников должны быть отражены и обобщены в рабочих документах аудитора (таблица 5.6).

Проверка удержаний из оплаты труда

№ п/п	Ф.И.О.	Виды удержаний					
		Налог на доходы физических лиц			Исполнительный лист		
		удержано	следует	+,-	удержано	следует	+,-

После проверки процедуры расчета заработной платы (сумм начисленной оплаты труда, сумм удержаний и подлежащих выдаче на руки) необходимо установить правильность обобщения и группировки расходов по оплате труда по счетам, центрам ответственности, объектам калькуляции.

Особое внимание уделяется проверке обоснованности отнесения оплаты труда на счета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»), а также вопросу, имеют ли место случаи отнесения сумм оплаты труда, связанного с заготовлением МПЗ и капитальных работ, на счета учета затрат. Это может быть установлено методом прослеживания данных первичных документов (наряд на выполнение работ) в расчетных ведомостях и регистре по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

6. Аудит расчетов с персоналом по прочим операциям

Кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами организация может осуществлять и другие расчеты с персоналом. К ним относятся расчеты по предоставленным работникам займам на индивидуальное жилищное строительство, обзаведение домашним хозяйством и другие операции, а также расчеты по возмещению недостач и материального ущерба и др.

Приступая к проверке расчетов с персоналом по прочим операциям, аудитор выясняет, какие из видов расчетов имеют место в организации:

— расчеты по предоставленным займам (сальдо по субсчету 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»);

— расчеты по возмещению материального ущерба (сальдо по субсчету 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

Аудитору необходимо установить, проводилась ли инвентаризация расчетов, и по данным инвентаризационной описи проанализировать состояние расчетов.

Проверка тождественности отчетных и учетных данных о расчетах с персоналом по прочим операциям проводится путем сверки данных баланса и регистров по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». В случае расхождений выявляются размеры отклонений и возможные причины.

Проверка расчетов по предоставленным займам заключается в установлении наличия договоров по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, на обзаведение домашним хозяйством и др. Целесообразно выяснить, имеются ли решения о предоставлении займов конкретным работникам. Необходимо сопоставить учетные записи по отражению предоставленных займов условиям договоров, особенно в части начисления процентов по займам и удержанию налога с материальной выгоды, если организация является налоговым агентом по доверенности заемополучателя.

Важно установить, нет ли просроченной задолженности по займам, предпринимаемые администрацией меры и реальность погашения. Тщательной проверке подлежат случаи списания задолженности заемополучателей.

Проверяя расчеты по возмещению материального ущерба (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»), необходимо проанализировать состояние задолженности по конкретным лицам, срокам возникновения, причинам образования и реальности погашения. Основными причинами недостач, растрат и хищений являются несоблюдение условий хранения товарно-материальных ценностей, отсутствие должного контроля за их сохранностью, несвоевременное или формальное проведение инвентаризаций.

Проверка достоверности расчетов по возмещению ущерба непосредственно связана с контролем правильности и обоснованности оформления и выявления результатов инвентаризации. Необходимо установить, не было ли случаев списания недостач материальных ценностей на издержки производства или виновных лиц без проведения инвентаризации, без принятия решения (приказ, резолюция) руководителя по результатам инвентаризации.

В соответствии с действующим законодательством недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли относятся к расходам, связанным с производством и продажей, а сверх норм и

потери от порчи — за счет виновных лиц. Поэтому установление обоснованности сумм недостач, относимых за счет виновных лиц, зависит от результатов проверки правильности расчета потерь от естественной убыли.

Следует проверить правильность оценки (по рыночным ценам) выявленных недостач, относимых за счет виновных лиц (Д-т сч. 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 94 «Недостачи от порчи ценностей»), а также отражение разницы между учетной и рыночной стоимостью в момент отнесения на виновное лицо (Д-т сч. 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»), а после погашения недостачи (Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»).

Важно получить доказательства о реальности погашения задолженности по возмещению материального ущерба. Например, аудитор устанавливает наличие исполнительного листа или письменного обязательства о сроках и суммах погашения задолженности или заявления об удержаниях из заработной платы. Сопоставляя сумму задолженности с возможностями погашения, аудитор определяет реальность и период погашения задолженности.

Необходимо проверить соблюдение установленного порядка списания на убытки организации (Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей») недостач, когда конкретные виновные лица не установлены, а также суммы, во взыскании которых отказано судом. Аудитор должен получить письменные доказательства: акты, протоколы, материалы служебного расследования, исковые заявления, решения суда о факте отсутствия виновных лиц.

Правильность корреспонденции счетов по расчетам с персоналом по прочим операциям прослеживается от первичного документа до регистров синтетического и аналитического учета, Главной книги и баланса.

5.4. Вопросы для самопроверки

1. Что составляет информационную базу аудита расчетов по оплате труда?
2. Что составляет информационную базу аудита расчетов с персоналом по прочим операциям?
3. Какие вопросы могут быть включены в тест для контроля реальности расчетов по оплате труда?
4. Каковы основные нормативные документы, необходимые для проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате

труда?

5. Каковы цели проверки и источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы?

6. Как проверяют документальное оформление трудовых отношений между работодателем и работником?

7. Как проверяются расчеты по начисленной заработной плате?

8. Как ведется проверка расчетов по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?

9. Как осуществляется проверка ведения аналитического учета заработной платы работающих.

5.5. Контрольные тесты

1. Основанием для начисления заработной платы не является:

- а) личная карточка работающего;
- б) лимитно-зaborная карта;
- в) договор подряда;
- г) табель учета рабочего времени.

2. При расчете среднего заработка для оплаты больничного листа не включаются:

- а) ежемесячные премии;
- б) выданные под отчет суммы;
- в) квартальные премии;
- г) единовременные премии за достижение особо важных показателей.

3. К доходам, с которых не удерживается налог на доходы физических лиц, относятся:

- а) суммы дивидендов по акциям;
- б) оплата труда продукцией собственного производства;
- в) стоимость призов;
- г) пособия по беременности и родам.

4. К выплатам, включаемым в полном размере в налогооблагаемый доход, не относятся:

- а) пособие на рождение ребенка;
- б) выходное пособие при увольнении;
- в) суточные расходы на командировки в пределах норм;
- г) суммы единовременных пособий в связи с уходом на пенсию.

5. Удерживаемая из заработка общая сумма алиментов не должна превышать:

- а) 50%;
- б) 75%;
- в) 25%;

г) 100%.

6. Начислена заработка плата уборщице административного здания. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 25 Кт 70;
- б) Дт 20/1 Кт 70;
- в) Дт 26 Кт 70;
- г) Дт 20/2 Кт 70;
- д) Дт 23 Кт 70.

7. Директору организации за счет фонда социального страхования начислили пособие по временной нетрудоспособности. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись :

- а) Дт 26 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 69;
- в) Дт 69 Кт 70;
- г) Дт 70 Кт 26;
- д) Дт 26 Кт 69.

8. За счет фонда социального страхования начислили пособие по беременности и родам швеи цеха № 2. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 20 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 69;
- в) Дт 70 Кт 20;
- г) Дт 69 Кт 70;
- д) Дт 20 Кт 69.

9. За счет фонда социального страхования бригадиру цеха № 2 начислили пособие на ребенка. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 25/1 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 20/1;
- в) Дт 70 Кт 69;
- г) Дт 20/1 Кт 70;
- д) Дт 69 Кт 70.

10. Работнику водонапорной башни начислили отпускные. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 96 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 23;
- в) Дт 70 Кт 96;
- г) Дт 20/1 Кт 70;
- д) Дт 69 Кт 70.

11. С заработной платы главного инженера удержан налог на доходы физических лиц. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 68 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 68;
- в) Дт 26 Кт 70;
- г) Дт 26 Кт 68;
- д) Дт 69 Кт 70.

12. Из заработной платы воспитателя детского сада удержанна сумма в погашение задолженности по выданной ссуде. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 73/1 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 68;
- в) Дт 73/2 Кт 70;
- г) Дт 29 Кт 73/2;
- д) Дт 29 Кт 70.

13. Постоянным или времененным изменением трудовой функции работника и (или) структурного подразделения, в котором работает работник (если структурное подразделение было указано в трудовом договоре), при продолжении работы у того же работодателя является:

- а) увольнение;
- б) сокращение;
- в) командировка;
- г) перевод на другую работу;
- д) отпуск.

14. Время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен выполнять трудовые обязанности, – это:

- а) рабочее время;
- б) трудовое время;
- в) командировка;
- г) служебное время;
- д) отпуск.

15. Работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени:

- а) ночная работа;
- б) добавочная работа;
- в) ненормированная работа;
- г) сверхурочная работа;
- д) запредельная работа.

16. Лицам, работающим по совместительству, ежегодные оплачиваемые отпуска:

- а) не предоставляются;
- б) предоставляются одновременно с отпуском по основной работе;
- в) предоставляются сразу после отпуска по основной работе;
- г) предоставляются через полгода после отпуска по основной работе.

17. Начислена заработка плата работникам, занятых приобретением нематериальных активов. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 70 Кт 04;
- б) Дт 04 Кт 70;
- в) Дт 08/6 Кт 70;
- г) Дт 08/3 Кт 70;
- д) Дт 08/5 Кт 70.

18. Начислена заработка плата работникам, занятых приобретением материалов. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 10 Кт 70;
- б) Дт 20/1 Кт 70;
- в) Дт 08/6 Кт 70;
- г) Дт 44 Кт 70.

5.6. Практические задания

Задание 1

Назовите объекты аудита расчетов по оплате труда.

Задание 2

Назовите процедуры проверки документального оформления трудовых отношений между работодателем и работником.

Задание 3

Назовите процедуры проверки учета расчетов при повременной оплате труда, при сдельной оплате труда, при смешанной оплате труда.

Задание 4

Назовите процедуры проверки соблюдения организацией законодательства о труде.

Задание 5

Какие вопросы могут быть включены в тест для оценки осуществления внутреннего контроля расчетов по оплате труда?

Задание 6

Что составляет информационную базу аудита расчетов по налогу на доходы физического лица?

Задание 7

По какому учетному регистру аудитор проверяет правильность налогооблагаемого совокупного дохода работника и как провести взаимную сверку данных этого регистра?

Задание 8

Назовите процедуры контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности.

5.7. Кейсы

Кейс 1

Аудитор при проверке расчетов по оплате труда установил следующие записи за апрель 2014 года.

Содержание записи	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Д-т	К-т	
1. Удержаны из заработной платы работников:			
- аванс за первую половину месяца	70	50	4 200 000
- налог на доходы физических лиц	70	68	
- суммы по исполнительным листам в пользу разных организаций и лиц	70	60	100 000
- суммы в возмещение материального ущерба, причиненного работниками	70	73	50 000
- своевременно не возвращенные подотчетные суммы	70		80 000
- суммы, перечисленные по заявлениям	70	51	60 000
- суммы, перечисленные на личные банковские счета	70	51	120 000
2. Выдана из кассы оплата труда:			
- в валюте Российской Федерации	70	50	5 600 000
- в иностранной валюте (10 тыс. долл. США)	70	50	420 000
3. Депонирована не полученная в срок оплата труда	70	50	300 000

Требуется установить:

1. Какие допущены нарушения в учете.
2. Какие показатели, каких форм бухгалтерской отчетности были искажены в результате допущенных нарушений.

Кейс 2

После проведения ремонтных работ в отделе маркетинга у младшего менеджера пропал компьютер (остаточная стоимость 19 700 руб., средняя месячная зарплата работника 15 200 руб.). Администрация предприятия взяла с менеджера объяснительную записку, а затем удержала из заработной платы в последующие два месяца сумму ущерба.

В чем состоит неправомерность действий администрации?

Кейс 3

Работник организации работал менеджером. 10 июня 2013 г. он подал руководителю своей организации заявление об увольнении по собственному желанию. Срок, в течение которого работник должен отработать до увольнения, истекал 24 июня 2013 г. Спустя некоторое время работник передумал увольняться и 20 июня 2013 г. забрал заявление. Однако к этому времени руководитель организации пригласил на его место в порядке перевода менеджера из другой организации, поэтому 24 июня 2013 г. работнику была выдана трудовая книжка с записью об его увольнении, а с 25 июня 2013 г. в организации работал уже новый менеджер.

Какая форма письменного документа должна быть оформлена?
Допущены ли нарушения со стороны администрации?

Кейс 4

В июне 2012 г. в организации произошла авария. Чтобы устраниТЬ ее последствия, инженер И.И. Иванов несколько раз задерживался после окончания своей смены. В результате он сверхурочно отработал пять дней по три часа. Всего в июне инженер отработал 175 ч. Его месячная норма — 160 ч. Оклад инженера — 5 тыс. руб.

Рассчитайте заработную плату И. И. Иванова за июнь.

Кейс 5

Работник работает в организации № 1 и одновременно по совместительству в организации № 2. Продолжительность отпуска по основному месту работы равна 35 календарным дням, а на работе по совместительству — 28 календарным дням.

Какова будет продолжительность отпуска работника на работе по совместительству в организации № 2, если он возьмет их одновременно?

Глава 6. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита нематериальных активов; информационной базе аудита нематериальных активов; проверке правильности отнесения объектов к нематериальным активам и документального оформления операций с ними; проверке учета поступления и выбытия нематериальных активов; проверке правильности начисления и учета амортизации нематериальных активов.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

6.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база.
3. Проверка обеспечения контроля за наличием нематериальных активов.
4. Аудит учета поступления и выбытия нематериальных активов.
5. Проверка правильности начисления и учета амортизации и переоценки нематериальных активов.

6.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи аудита

Целью аудита нематериальных активов являются формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по разделу нематериальных активов и установление соответствия применяемой организации учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Для того чтобы сформировать объективное мнение об этом, аудитор должен решить ряд задач:

- изучить состав и структуру нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;
- подтвердить право собственности на объекты нематериальных активов;
- установить правомерность отражения в учете операций с

нематериальными активами;

— подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;

— оценить качество инвентаризации нематериальных активов.

2. Информационная база

В информационную базу, используемую аудитором при проверке нематериальных активов, входят следующие документы:

1. *Основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения нематериальных активов:*

- Гражданский кодекс РФ;

- Налоговый кодекс РФ;

- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;

- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г.№ 106н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Министерства финансов РФ 27.12.2007г. № 153н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002г. № 115н.

2. Приказ об учетной политике

Аудитор знакомится с положениями учетной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов:

— способами начисления амортизационных отчислений в целом или по каждому виду нематериальных активов;

— способом отражения в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов;

— утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;

— сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;

— документооборотом по учету нематериальных активов;

— по Рабочему плану счетов с перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

По приказу об учетной политике для целей налогообложения аудитор знакомится с:

- утвержденными руководителем организации регистрами налогового учета по нематериальным активам;
- выбранным способом начисления амортизации.

3. Первичные документы по учету нематериальных активов.

Унифицированной формой первичного документа по нематериальным активам является «Карточка учета нематериальных активов» (ф. № НМА-1), которая используется для аналитического учета. Карточка заполняется бухгалтерией на каждый объект. В соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» организации вправе разрабатывать и использовать в учете нетиповые первичные документы.

4. Регистры синтетического и аналитического учета нематериальных активов.

Для проверки операций с нематериальными активами аудитору представляют регистры синтетического и аналитического учета, формируемые в организации в зависимости от применяемых форм учета.

5. Бухгалтерская отчетность.

Информация о нематериальных активах приводится в бухгалтерском балансе, пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Нематериальные активы представлены в балансе в разделе I «Внеоборотные активы» по статье «Нематериальные активы».

Нематериальные активы показываются в балансе по остаточной стоимости.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе «Нематериальные активы» раскрывается информация о:

- наличии отдельных видов нематериальных активов на начало и конец отчетного периода и их движении в течение отчетного периода;
- суммах начисленной амортизации на начало и конец отчетного периода.

3. Проверка обеспечения контроля за наличием нематериальных активов

К нематериальным активам, согласно п. 4 ПБУ 14/2007, могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности): произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели;

селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Аудитор проверяет правильность принятия актива к учету в качестве нематериального актива, для этого целесообразно провести тестирование соответствия объектов, принятых к учету в составе нематериальных активов, нормативным документам по следующим вопросам:

- а) способен ли объект приносить организации экономические выгоды в будущем;
- б) имеет ли организация право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем;
- в) возможна ли идентификация (выделение, отделение) объекта от другого имущества;
- г) превышает ли срок использования объекта 12 месяцев;
- д) используется ли объект: в производстве продукции; при выполнении работ; при оказании услуг; для управленческих нужд организации;
- е) предполагается ли последующая перепродажа объекта;
- ж) имеются ли надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование актива и исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности;
- з) отсутствует ли материально-вещественная форма.

Число операций с нематериальными активами в организации, как правило, незначительно, поэтому проверку правильности отнесения объектов к нематериальным активам целесообразно проводить сплошным способом.

Проверяя правильность отнесения объектов учета к нематериальным активам, следует иметь в виду, что организации должны иметь документы, подтверждающие исключительные права на нематериальные активы (таблица 6.1).

Таблица 6.1

Документы, подтверждающие исключительные права на нематериальные активы

Вид нематериального актива	Документ, подтверждающий существование нематериальные активы и право организации на него
Исключительное право на изобретение,	Патент, выданный Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и

промышленный образец, полезную модель	товарным знакам (Роспатент) (если нематериальные активы созданы в организации). Договор об отчуждении исключительного права
Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных	Акт ввода нематериальных активов в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный нематериальный актив, получаемое в добровольном порядке (если нематериальные активы созданы в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериальных активов (если организация приобрела исключительные права на них)
Исключительное право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство о регистрации права, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если нематериальные активы созданы в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериальных активов (если организация приобрела исключительные права на них)
Исключительное право на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если НМА создан в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериального актива (если организация приобрела исключительные права на него)
Исключительное право на селекционные достижения	Патент, выданный Министерства сельского хозяйства РФ (если нематериальные активы созданы в организации). Договор об отчуждении исключительного права
Деловая репутация организации	Договор купли-продажи предприятия в целом как имущественного комплекса, зарегистрированного в Росреестре, и передаточный акт

Нематериальными активами не являются расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду (поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них).

Осуществляя проверку нематериальных активов, аудитор должен учесть, что на счете 04 отражается информация о положительных результатах проведенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР).

Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Наряду с проверкой договоров, аудитор осуществляет формальную проверку документального оформления принятия нематериальных активов к учету — составление акта приема-передачи (акта приема) и карточки учета нематериальных активов ф. № НМА-1. Проверка проводится на соответствие требованиям оформления первичных документов (своевременность, наличие и правильность заполнения обязательных реквизитов, указание срока полезного использования, даты приема к учету (даты ввода в эксплуатацию), описание объекта) и на отражение этих первичных документов в регистрах бухгалтерского учета.

После формальной проверки юридического оформления договоров и первичных документов аудитору необходимо провести арифметическую проверку на определение первоначальной стоимости нематериальных активов (их оценки).

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления актива в организацию. Правила определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов приведены в таблице 6.2.

Таблица 6.2

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов

Способ поступления нематериальных активов в организацию	Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов
Приобретение за плату, создание	Признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

	<p>Расходами на приобретение нематериального актива являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу); – таможенные пошлины и таможенные сборы; – невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива; – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив; – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива; – иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях. <p>При создании нематериального актива, кроме перечисленных расходов, к расходам на создание также относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ; – расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору; – отчисления на социальные нужды; – расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования,
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива; – иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.
Вклад в уставный (складочный) капитал	Признается денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.
Получение по договору дарения	Определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериальные активы понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.
Приобретение по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007.

Согласно п.16 ПБУ 14/2007 изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения.

Для осуществления внутреннего контроля за наличием и фактическим существованием нематериальных активов в организации должна проводиться инвентаризация нематериальных активов.

Проверка правильности проведения инвентаризации нематериальных активов проводится с привлечением приказа руководителя о проведении инвентаризации, инвентаризационной описи (ф. №ИНВ-1) «Инвентарная опись нематериальных активов», регистров синтетического учета по счету 04 «Нематериальные активы; Главной книги.

По данным инвентаризационной ведомости проверяются: правильность оформления инвентаризационных описей, наличие указанных первичных документов, подтверждающих права организации на использование нематериального актива, правильность и соответствие отражения нематериальных активов в регистрах синтетического и аналитического учета и Главной книге.

4. Аудит учета поступления и выбытия нематериальных активов

Цель проверки синтетического учета поступления нематериальных активов состоит в том, чтобы убедиться, что операции приобретения нематериальных активов правильно отражены в учете и их отражение соответствует требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету и законодательству по налогообложению.

В случае установления нарушений в бухгалтерских записях аудитору следует указать работникам бухгалтерии о внесении исправлений и уточнений, оценить существенность влияния неправильных записей на показатели бухгалтерской отчетности.

Проверяя соблюдение методологии — отражения операций поступления нематериальных активов, необходимо учитывать источник поступления: приобретение за плату или путем создания, получения в качестве вклада в уставный капитал, получения по договору дарения.

Аудитору необходимо проверить, используется ли счет 08/5 «Приобретение нематериальных активов», на котором отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость нематериального актива.

Ошибки неправильной регистрации принятия к учету нематериальных активов можно выявить, просматривая Главную книгу.

Тест проверки отражения операций поступления нематериальных активов на соответствие нормативным документам может быть оформлен в виде таблицы 6.3.

Таблица 6.3

**Тест проверки правильности корреспонденции счетов
при поступлении нематериальных активов**

Содержание операции	Отражается ли операция корреспонденцией		Ответы		Если нет, то какой корреспонденцией счетов отражено в организации	
	Дебет	Кредит	Да	Нет	Дебет	Кредит
Приобретение за плату На стоимость приобретаемого нематериального актива	08/5	60, 76	X			
Дополнительные затраты, связанные с приобретением нематериального	08/5	60,76	X			
НДС, относящийся к приобретенному	19	60, 76	X			
Принятие нематериального актива к бухгалтерскому учету по первоначальной	04	08/5	X			

Цель проверки состоит в том, чтобы убедиться, что операции выбытия нематериальных активов отражены в учете в соответствии с требованиями законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Проверку операций по выбытию нематериальных активов целесообразно проводить сплошным способом.

Для проведения проверки аудитор использует регистры синтетического учета по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», первичные документы по оформлению операций выбытия. Нематериальные активы выбывают из организации вследствие окончания срока полезного использования, продажи, безвозмездной передачи, передачи в счет вклада в уставный капитал.

Аудиторская проверка начинается с проверки документального оформления операций выбытия. Проводя проверку, аудитор устанавливает соблюдение методологии учета операций по списанию

нематериальных активов и ее соответствие требованиям Инструкции по применению плана счетов.

Аудитор сверяет записи в регистрах синтетического учета по корреспондирующими счетам с записями в Главной книге.

5. Проверка правильности начисления и учета амортизации и переоценки нематериальных активов

Цель проверки состоит в том, чтобы убедиться, что амортизация начислена и отражена в учете в соответствии с установленными правилами.

При проверке обоснованности установления сроков полезного использования аудитор исходит из того, что срок полезного использования устанавливается исходя из: срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и периода контроля над активом; ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Аудитор должен учесть, что согласно ПБУ 14/2007 в зависимости от срока полезного использования все нематериальные активы разделены на 2 группы:

1. Первая группа - нематериальные активы с определенным сроком полезного использования - их стоимость погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования;

2. Вторая группа - нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования - по ним амортизация не начисляется. Примером нематериального актива данной группы может служить запатентованная рецептура кондитерского изделия, напитка (например, рецепт «Кока-Колы») и т.п.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Например, аудитор выяснил, что организация создала нематериальный актив, первоначальная стоимость которого составляет 750 тыс. руб. При принятии его к учету организация не смогла надежно определить срок его полезного использования. По истечении трех лет срок полезного использования был установлен равным 150 месяцам. Возникшие в связи с этим корректировки организация отражает в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменение оценочных значений.

Дт 84 Кт 05 – 180 тыс. руб. (750 тыс. руб. : 150 мес. x 36 мес.) – отражена сумма корректировки.

На основании представленных документов аудитор проверяет обоснованность установленных сроков полезного использования, а также сроки начала и прекращения амортизации по объектам нематериальных активов. При этом необходимо учитывать, что амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Аудитор проверяет, соответствует ли используемый способ начисления амортизации способу, установленному в приказе об учетной политике организации, и обеспечивает ли выбранный способ начисления амортизации правильное перенесение стоимости объектов нематериальных активов на счета учета издержек производства в течение срока полезного использования.

Аудитор должен учесть, что для целей бухгалтерского учета организация может использовать следующие способы начисления амортизации, показанные в таблице 6.4.

Таблица 6.4

Способы начисления амортизации по нематериальным активам

Наименование способа	Описание способа
Линейный способ	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается, исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной

	стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.
Способ уменьшаемого остатка	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается, исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах.
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается, исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

При начислении амортизации линейным способом и способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется та же самая методика, что и для основных средств.

А вот для способа уменьшаемого остатка порядок начисления амортизации несколько изменяется, хотя общий подход тот же. И связано это с тем, что срок полезного использования определяется в месяцах. Поэтому остаточная стоимость исчисляется не на начало года, а на начало каждого месяца отчетного года. Например, аудитор установил, что организация принимает в декабре 2014 г. к учету нематериальный актив первоначальной стоимостью 120 тыс. руб. Срок полезного использования – 120 месяцев.

Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка. Здесь, начиная со второго месяца, в расчет берется остаточная стоимость объекта на начало текущего месяца. При расчете нормы амортизации применяется коэффициент не выше 3. Размер коэффициента организация устанавливает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике. Допустим, организация установила коэффициент, равный 2.

Для расчета нормы месячной амортизации следует брать не общий срок полезного использования, а оставшийся. Сумма амортизации для первого года представлена в таблице 6.5.

Таблица 6.5

Расчет суммы амортизации

Месяц	Первоначальная (остаточная) стоимость, руб.	Месячная норма амортизации	Сумма месячной амортизации, руб.
1-й	120 000	100% : 120 мес. x 2 = 1,667	2 000
2-й	118 000	100% : 119 мес. x 2 = 1,681	1 984
3-й	116 033	100% : 118 мес. x 2 = 1,695	1 966
4-й	114 099	1,709	1 949
5-й	112 197	1,724	1 933
6-й	110 327	1,739	1 916
7-й	108 488	1,754	1 899
8-й	106 680	1,770	1 882
9-й	104 902	1,786	1 866
10-й	103 153	1,802	1 849
11-й	101 433	1,818	1 832
12-й	99 742	1,835	1 815

Аудитор должен помнить, что выбор способа определения амортизации нематериального актива осуществляется организацией, исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

При проверке следует иметь в виду, что способ определения амортизации нематериального актива, как и срок полезного использования, ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ начисления амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Проверка способа начисления амортизации должна проводиться обязательно только в отношении нематериальных активов, по которым амортизация начисляется методом, отличным от линейного. Это связано с тем, что линейный метод не имеет ограничений к применению, в то время как остальные могут применяться, если расчет поступления будущих экономических выгод является надежным. Возникшие в связи с этим корректировки

отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Амортизация по нематериальным активам:

- начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету до полного погашения стоимости либо списания этого актива;
- начисление прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизации не приостанавливается.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов (счет 91).

Аудитор должен провести выборочную проверку арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период. Данная процедура может быть оформлена рабочим документом по следующей форме (таблица 6.6).

Таблица 6.6

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период

№ п/п	Наимено- вание объекта	Первона- чальная стоимость	Норма амортизации		Сумма амортизации		Отклонение	
			По даннам органи- зации	По даннам ауди- тора	По даннам органи- зации	По даннам ауди- тора	За счет норм	Неточ- ности расчета

По полученным результатам отклонений аудитор проводит анализ наиболее существенных отклонений и оценивает их влияние на достоверность отчетности.

Осуществляя проверку, аудитор устанавливает: производится ли начисление амортизации ежемесячно (неправомерно начислять амортизацию раз в квартал); начисляется ли амортизация в тех периодах, когда организацией был получен убыток (амортизация не-

материальных активов начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде).

При проведении аудиторской проверки амортизационных отчислений аудитор может использовать и такие аналитические процедуры, как:

- прогноз суммы амортизационных отчислений путем подсчета с использованием средней нормы амортизации и средней стоимости объектов нематериальных активов;

- сравнение сумм начисленной амортизации за несколько отчетных периодов и анализ выявленных разниц, учитывая наличие объектов нематериальных активов, а также влияние их поступления и выбытия.

При детальной проверке амортизационных отчислений аудитором определяется, были ли внесены организацией изменения в принятую учетную политику начисления амортизации, которые могут существенно повлиять на сопоставимость данных за несколько периодов. При изменении выбранного способа начисления амортизации необходимо определить допустимость нового способа. Является ли выбранный способ наиболее предпочтительным в текущих условиях.

В процессе аудита учета переоценки нематериальных активов аудитор должен принимать во внимание, что процедура их переоценки во многом сходна с переоценкой основных средств. Так, коммерческая организация может проводить переоценку группы однородных нематериальных активов не чаще одного раза в год (на конец отчетного года). Переоценка носит добровольный характер. Но если коммерческая организация приняла решение проводить переоценку, она должна будет делать ее уже регулярно.

В отличие от основных средств, при переоценке которых производится пересчет их первоначальной стоимости и накопленной амортизации по текущей (восстановительной) стоимости, для нематериальных активов предусмотрен пересчет остаточной стоимости по текущей рыночной стоимости. Причем текущая рыночная стоимость определяется исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

Активный рынок нематериальных активов можно охарактеризовать наличием следующих обстоятельств: присутствием желающих совершить сделку с нематериальными активами, обращающимися на рынке однородных товаров, и доступностью информации о ценах. Если первое обстоятельство может встречаться часто, то информация о ценах практически всегда носит закрытый характер.

Также проверяя отражение в учете результатов переоценки, следует иметь в виду, что они зависят от того, впервые или не впервые переоцениваются нематериальные активы.

Порядок отражения на счетах результатов переоценки нематериальных активов аналогичен порядку учета операций по переоценке основных средств.

6.4. Вопросы для самопроверки

1. Определите цели и задачи аудита НМА.
2. Назовите нормативную базу учета НМА.
3. Какие источники информации используются при проверке операций с НМА?
4. Какие процедуры предварительного обзора может использовать аудитор при аудите НМА?
5. Перечислите основные условия отнесения объектов к НМА.
6. Как проверяется правильность оценки НМА?
7. В чем заключаются особенности инвентаризации НМА?
8. Какие методы получения аудиторских доказательств используются при аудите НМА?
9. Раскройте содержание методики аудита поступления НМА.
10. Раскройте содержание методики аудита выбытия НМА.
11. Какие аудиторские процедуры следует выполнить при проверке правильности начисления амортизации НМА?
12. Какие могут быть заключительные выводы и формы оформления результатов аудите НМА?

6.5. Контрольные тесты

1. При проверке учета НМА аудитор должен иметь в виду, что нормы, установленные ПБУ 14/07, не применяются в отношении:
 - а) финансовых вложений;
 - б) селекционных достижений;
 - в) деловой репутации;
 - г) полезных моделей;
 - д) секретов производства;
 - е) произведений науки, литературы и искусства;
 - ж) интеллектуальных и деловых качеств персонала.
2. При проверке учета НМА аудитор должен иметь в виду, что единицей бухгалтерского учета НМА является:
 - а) инвентарная карточка;
 - б) инвентарный комплекс;
 - в) рубль;

- г) инвентарный объект;
- д) инвентарная книга.

3. Совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенные для выполнения определенных самостоятельных функций – это:

- а) инвентарный объект НМА;
- б) инвентарный комплекс НМА;
- в) инвентарный объект основных средств;
- г) инвентарный комплекс основных средств.

4. Расходами на приобретение НМА не являются:

- а) таможенные пошлины и таможенные сборы;
- б) невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
- в) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;
- г) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- д) расходы по полученным займам и кредитам.

5. При проверке учета НМА аудитор должен иметь в виду, что первоначальной стоимостью нематериальных активов признается:

- а) сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях;
- б) денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации;
- в) текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- г) денежная оценка, согласованная с поставщиком;
- д) сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

6. Проводя аудиторскую проверку, аудитор должен убедиться в том, что выбранный способ начисления амортизации по группе однородных НМА применяется в течение:

- а) отчетного периода;
- б) налогового периода;

в) всего срока полезного использования.

7. Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету:

- а) не допускается;
- б) допускается по решению учредителей;
- в) допускается по решению вышестоящих органов;
- г) допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

8. Коммерческая организация может переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных:

- а) не чаще одного раза в год (на конец отчетного года);
- б) не чаще двух раз в год (на начало и конец отчетного года);
- в) не чаще одного раза в два года;
- г) не чаще одного раза в три года;
- д) не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

9. По НМА с неопределенным сроком полезного использования:

- а) нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет;
- б) нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет;
- в) нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 30 лет;
- г) нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 50 лет;
- д) амортизация не начисляется.

10. Срок полезного использования НМА:

- а) может превышать срок деятельности организации;
- б) может превышать срок деятельности организации при условии, что организация является некоммерческой;
- в) может превышать срок деятельности организации при условии, что организация является коммерческой;
- г) устанавливается вышестоящей организацией;
- д) не может превышать срок деятельности организации.

11. При отражении в балансе НМА аудитор признает правильной их оценку по стоимости:

- а) первоначальной;
- б) остаточной;
- в) рыночной;
- г) договорной.

6.6. Практические задания

Задание 1

Назовите нормативную базу учета НМА.

Задание 2

Перечислите основные условия отнесения объектов к НМА.

Задание 3

Укажите основные особенности проведения аудита учета нематериальных активов.

Задание 4

Укажите нормативные требования принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету.

Задание 5

Назовите источники получения аудиторских доказательств при аудите НМА.

Задание 6

Перечислите процедуры предварительного обзора, используемые аудитором при аудите НМА.

Задание 7

Прокомментируйте последовательность методики проведения аудита НМА.

Задание 8

Назовите методические приемы фактического и документального аудита нематериальных активов.

Задание 9

Укажите заключительные выводы и формы оформления результатов, используемые при аудите НМА.

6.7. Кейсы

Кейс 1

Как, по мнению аудитора, отражается в учете организации стоимость программного обеспечения (операционной системы), приобретаемого организацией при покупке нового компьютера?

Стоимость приобретаемого компьютера (ноутбука) – 44 840 руб., в том числе НДС - 6 840 руб., стоимость программного обеспечения – 5 900 руб., в том числе НДС - 900 руб. Срок полезного использования компьютера в бухгалтерском и налоговом учете установлен равным 25 месяцам, амортизация начисляется линейным способом.

Кейс 2

Как, по мнению аудитора отразить в учете организации затраты на создание web-сайта собственными силами?

С созданием web-сайта в организации непосредственно связаны следующие расходы: затраты на оплату труда - 80 000 руб., страховые взносы - 20 800 руб., амортизация основных средств - 9 000 руб. Стоимость регистрации домена на один год составляет 1 500 руб. (включая НДС - 229 руб.), стоимость услуг хостинга на один месяц – 1 180 руб. (включая НДС - 180 руб.). Организация планирует использовать web-сайт в течение пяти лет для размещения на нем внутренних ресурсов, а также информации о компании и выпускаемой продукции.

Кейс 3

Организация приобрела программный продукт стоимостью 5 900 руб., включая НДС. Затраты на оплату консультационных услуг по его использованию составили 590 руб., включая НДС. В учете организации эта сделка отражена следующим образом:

дебет 60 кредит 51 — 5900 руб. — оплачено с расчетного счета приобретение программного продукта;
 дебет 08 кредит 60 — 5000 руб. — приобретен программный продукт;
 дебет 19 кредит 60 — 900 руб. — отражен НДС;
 дебет 04 кредит 08 — 5000 руб. — принят к бухгалтерскому учету программный продукт;
 дебет 60 кредит 51 — 590 руб. — оплачены консультационные услуги;
 дебет 19 кредит 60 — 90 руб. — отражен НДС;
 дебет 26 кредит 60 — 500 руб. — списаны затраты за консультирование.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Кейс 4

Организация создает товарный знак. Стоимость услуг агентства по разработке товарного знака — 300 тыс. руб., НДС — 54 тыс. руб., сбор за регистрацию товарного знака — 50 тыс. руб. В учетных регистрах сделаны записи:

дебет 60 кредит 51 — 300 тыс. руб. — оплачен счет поставщика;
 дебет 08 кредит 60 — 300 тыс. руб. — акцептован счет поставщика;
 дебет 19 кредит 60 — 54 тыс. руб. — отражен НДС, выделенный в счете поставщика;
 дебет 76 кредит 51 — 50 тыс. руб. — оплачены услуги рекламного агентства;
 дебет 26 кредит 76 — 50 тыс. руб. — списана стоимость услуг рекламного агентства;
 дебет 04 кредит 08 — 300 тыс. руб. — объект НМА введен в эксплуатацию;
 дебет 68, кредит 19 — 54 тыс. руб. — предъявлен к возмещению налог на добавленную стоимость.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Кейс 5

По договору купли-продажи организация приобрела за 12 тыс. руб. право пользования базой данных. Право пользования базой данных учтено в бухгалтерском учете в качестве НМА.

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

дебет 60 кредит 51 — 10 тыс. руб. — оплачено с расчетного счета;

дебет 08 кредит 60 — 10 тыс. руб. — приобретена база данных;

дебет 04 кредит 08 — 5 тыс. руб. — приняты к учету права на использование базы данных;

дебет 19 кредит 76 — 2 тыс. руб. — отражен НДС.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

Кейс 6

В ходе аудита учета НМА аудитором обращено внимание на следующие операции за май 2014 года:

Содержание записи	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Д-т	К-т	
1. Приобретена программа «1-С Предприятие» для строительной организации. Сумма по договору - 41 300 руб., в том числе НДС - 6 300 руб.	04 19	76 76	35 000 6 300
2. Погашена задолженность, образовавшаяся по приобретенной программе	76	51	41 300
3. Начислена амортизация по программе * Согласно справке бухгалтерии, подписанной главным бухгалтером строительной организации, установлен срок полезного использования программы - 36 месяцев.	26	05	972
4. Перечислена ежемесячная плата за обновление информационно-справочной системы «Гарант-Профи»	91/2	51	2 000
5. Начислена ежемесячная амортизация деловой репутации организации	26	05	30 000
6. Начислена амортизация организационных расходов по переоформлению учредительных документов	26	05	1 000

Задание

1. Проверить правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций с НМА.
2. Как отразились допущенные нарушения на достоверности показателей бухгалтерской отчетности и расчетах с бюджетом?

Глава 7. АУДИТ УЧЕТА КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

7.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита кредитов, займов и целевого финансирования; информационной базе проведения аудита кредитов, займов и целевого финансирования; основным направлениям, последовательности и методике проведения аудита кредитов, займов и целевого финансирования.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

7.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи аудита кредитов, займов и целевого финансирования.
2. Информационная база.
3. Аудит кредитов и займов.
4. Аудит целевого финансирования.

7.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи аудита кредитов, займов и целевого финансирования

В своей деятельности организации пользуются привлеченными средствами. К ним относятся:

- кредиты, полученные в банке;
- займы — средства, полученные от других заимодавцев, а также товарные и коммерческие кредиты, включая выдачу векселей, выпуск и продажу облигаций в случаях, предусмотренных законодательством;
- средства финансирования целевых мероприятий.

Цель аудита данного участка — получить достаточные доказательства достоверности показателей отчетности, отражающих обязательства организации по полученным заемным средствам и средствам целевого финансирования.

Для достижения цели аудиторской проверки учета кредитов и займов необходимо проверить:

- реальность и документированность кредитов и займов;
- обоснованность получения кредитов и займов (источники получения заемных средств);

- целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения (на какие цели использованы заемные средства, как погашается задолженность по кредитам и займам, наличие просроченных задолженностей);
- оценку остатков по непогашенным кредитам и займам и уплату процентов по ним (учет процентов по кредитам, учет процентов в оценке имущества и в формировании финансовых результатов);
- ведение синтетического и аналитического учета операций по кредитам и займам (применение счетов учета кредитов и займов, отражение операций получения и погашения заемных средств, соблюдение принципов формирования финансовых результатов).

2. Информационная база

В информационную базу для проверки расчетов по кредитам, займам и средствам целевого финансирования входят следующие документы.

Нормативные документы, регулирующие вопросы получения заемных средств, бухгалтерского учета операций с ними:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 г. № 92н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 107н;
- Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г. №383-П;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49.

Договоры и первичные документы по оформлению и отражению в учете операций по кредитам, займам и целевому финансированию. К

ним относятся: кредитные договоры и договоры займа, выписки банков из лицевых счетов организаций по движению кредитов и займов, мемориальные ордера, подтверждающие списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам, и другие документы.

Подтверждением условий предоставления и получения организацией бюджетных средств являются договоры, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п., бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимиты бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и др.

Бухгалтерская отчетность и регистры синтетического и аналитического учета по отражению указанных операций в учете. В бухгалтерской отчетности информация для проверки данного участка учета содержится в следующих документах.

«Бухгалтерский баланс» — разделы «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства».

«Отчет о движении денежных средств» содержит информацию о:

- суммах полученных заемных средств;
- суммах денежных средств, направленных на оплату процентов по кредитам и займам;
- возврате долгосрочных кредитов и займов;
- суммах денежных средств, полученных в результате бюджетных ассигнований и иного целевого финансирования (эти данные должны быть разделены по видам деятельности).

Аудитору предоставляются регистры синтетического и аналитического учета, присущие выбранной на предприятии форме бухгалтерского учета - регистры по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 86 «Целевое финансирование», Главная книга, аналитические ведомости.

3. Аудит кредитов и займов

Одним из источников финансирования коммерческой деятельности организаций являются займы и кредиты, которые играют огромную роль в обеспечении финансово-хозяйственной деятельности организаций.

В процессе аудита кредитов и займов целесообразно придерживаться следующей последовательности:

- изучить соответствующие положения учетной политики,

касающиеся проверяемого участка;

- изучить структуру заемного капитала организации;
- проанализировать состав кредитов и займов;
- оценить степень надежности системы внутреннего контроля в отношении заемных средств. Для этого может использоваться метод тестирования контрольной среды операций по кредитам и займам. Тестирование проводится путем изучения документов, проведения опросов (бесед с ответственными исполнителями или главным бухгалтером) или получения письменных ответов на поставленные вопросы.

Также аудитору необходимо провести следующие аудиторские процедуры.

1. Проверить соответствие начальных сальдо счетов бухгалтерского учета конечным сальдо предыдущего отчетного периода.

2. Сверить выписки банка с соответствующими синтетическими счетами с целью:

- проверки правильности подсчетов и арифметических действий;
- сверки имеющихся данных с соответствующими первичными документами.

3. На основании аналитических данных проверить:

- правильность подсчетов и арифметических действий;
- сверить данные с условиями договоров на предоставление кредитов и займов;
- проверить правильность пересчета валютных операций.

4. На основании новых договоров на предоставление кредитов:

- сверить отдельные детали договоров с аналитическими данными по учету кредитов банков;
- проверить поступление средств.

5. На основании первичных документов проверить расходы, связанные с получением заемных средств.

6. Выборочно проверить платежи по погашению кредитов и займов:

- сверить платежи с данными соответствующего договора по предоставлению кредита и (или) займа;
- проверить сроки погашения кредитов и (или) займов на основании договоров.

7. Сверить остатки по выпискам банков на конец отчетного года.
8. Изучить условия кредитования (процентные ставки), выделить кредиты, выданные под процентные ставки выше средних, сложившихся на момент кредитования.

9. Проследить случаи просрочки кредитных обязательств, изучить (при их наличии) штрафные санкции по просроченным платежам.

10. Проверить наличие кредитов и займов, предоставленных на специальных условиях, а также соблюдение этих условий.

В случае выявления отклонений объяснить и провести анализ взаимосвязанных показателей отчетного и предыдущего года и плановых показателей в разрезе:

- размера кредита;
- условий предоставления новых кредитов;
- расходов по оплате процентов за предоставленные кредиты и займы;
- разграничения платежей по процентам за кредиты между смежными отчетными периодами.

При проверке следует иметь в виду, что вопросы правового регулирования кредитов и займов регулируются Гражданским кодексом РФ (глава 42 «Заем и кредит»).

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о расходах по выполнению обязательств по полученным займам и кредитам установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 № 107н (с изменениями).

В соответствии с Гражданским кодексом РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (п. 1 ст. 807 ГК РФ).

Согласно нормам, изложенным в ст. 808 Гражданского кодекса РФ, договор займа между юридическими лицами должен быть заключен в письменной форме. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (п. 1 ст. 807 ГК РФ).

Заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором (ст. 809 ГК РФ). Заемщик обязан возвратить заимодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, предусмотренные договором (ст. 810 ГК РФ).

Согласно п. 1 ст. 819 ГК РФ по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты. Кредитный договор, как и договор займа, должен быть заключен в письменной форме.

В ходе проверки аудитор должен учитывать, что согласно п. 2 ПБУ 15/2008 основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность в сумме, указанной в договоре.

Расходы по займам (кредитам) отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы долга. Соответственно к счетам 66 и 67 необходимо открыть субсчета для учета расходов по кредитам и займам. Согласно требованиям п. 3 ПБУ 15/2008 расходы организации по займам (кредитам) разделены на два вида: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.

Перечень дополнительных расходов устанавливается п. 3 ПБУ 15/2008 ими являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов). Перечень иных дополнительных расходов на получение кредита (займа) является открытым.

Проверяя расходы по полученным займам и кредитам, следует иметь в виду, что они признаются прочими расходами того отчетного периода, в котором они произведены, и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся (пп. 6, 7 ПБУ 15/2008, п. 18 ПБУ 10/99).

Порядок бухгалтерского учета процентов определен в ПБУ 15/2008 и зависит от того, на какие цели организация-заемщик использует полученные заемные средства.

Кроме того, аудитор должен учесть, что согласно п.8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита).

Если полученные заемные средства используются организацией для приобретения и (или) строительства инвестиционного актива, то проценты по ним должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации.

Инвестиционный актив – «... это объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов (объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая

земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов»).

Также необходимо учитывать, что включение процентов по полученным займам (кредитам) в стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат:

1) с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива (п. 12 ПБУ 15/2008);

2) с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до завершения работ по его приобретению, сооружению и (или) изготовлению) (п. 13 ПБУ 15/2008).

После этой даты проценты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов организации-заемщика.

Аудитор должен учитывать также тот факт, что если полученные заемные средства используются на иные цели, не связанные с приобретением инвестиционного актива, то проценты по займам (кредитам) включаются в состав прочих расходов организации (п. 7 ПБУ 15/2008).

Это правило применяется к любым заемным средствам независимо от того, на какие цели они используются (уплату налогов, выплату зарплаты, приобретение материалов, товаров, основных средств и т.д.). Если речь не идет об инвестиционном активе, проценты относятся в состав прочих расходов.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора) (п. 8 ПБУ 15/2008).

4. Аудит учета целевого финансирования

Аудит целевого финансирования представляет собой один из методов контроля использования денежных средств. В соответствии с действующим законодательством, в случае, если денежные средства, которые были выделены на реализацию определенных проектов, были потрачены не по назначению, руководство предприятия может понести как административную, так и уголовную ответственность.

Проверка учета целевого финансирования включает в себя следующие вопросы:

– оценку правильности оформления документов, подтверждающих факт предоставления предприятию средств целевого финансирования;

– проверку данных регистров учета средств целевого финансирования и сверку их со счетами Главной книги;

- проверку целевого использования и правильности налогообложения средств целевого финансирования;
- проверку правильности корреспонденции счетов по учету средств целевого финансирования.

При проверке следует иметь в виду, что целевое финансирование представляет собой финансирование целевых мероприятий за счет средств других предприятий, бюджета и физических лиц. Целевое финансирование в виде государственной помощи или бюджетных средств коммерческой организации регламентируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Государственная помощь предоставляется коммерческим организациям в виде:

- субвенций – бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов;
- субсидий – бюджетные средства, предоставляемые физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов;
- бюджетных кредитов – форма финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам на возвратной и возмездной основах.

Аудитор должен учитывать, что в бухгалтерском учете бюджетные средства в соответствии с п.4 ПБУ 13/2000 подразделяются на следующие группы:

- 1) средства финансирования капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением внеоборотных активов;
- 2) средства финансирования текущих расходов (приобретение материально-производственных запасов, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера).

Пунктом 7 ПБУ 13/2000 предусматриваются два варианта отражения принятия к учету бюджетных средств (таблица 7.1). Выбор варианта учета оставлен за организацией. При этом выбранный вариант желательно закрепить в учетной политике.

Таблица 7.1

Отражение на счетах бухгалтерского учета принятия к учету бюджетных средств

Первый вариант	Второй вариант
Государственная помощь принимается к учету как возникновение целевого финансирования и задолженности	Государственная помощь принимается к учету по мере фактического поступления бюджетных средств и

<p>по этой помощи.</p> <p>При фактическом поступлении бюджетных средств в учете уменьшают соответствующие суммы задолженности и увеличивают суммы на счетах учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы, запасов и т.п.</p>	<p>соответственно увеличиваются суммы на счетах учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы, запасов и т.п.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования (счет 86) на увеличение финансовых результатов организации.

Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления в соответствии с правилами, установленными ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007.

Аудитору необходимо обратить внимание на списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования. Оно должно производиться на систематической основе в соответствии с п. 9 раздела II ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»:

– суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов – на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов. В таком случае финансирование признается доходами будущих периодов с последующим списанием начисленной амортизации на финансовые результаты организации в виде прочих доходов;

– суммы бюджетных средств, предназначенные для финансирования текущих расходов – в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. В этом случае финансирование в момент принятия к бухгалтерскому учету расходов отражается как доходы будущих периодов с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материалов на производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств. Это установлено п. 16 ПБУ 13/2000.

7.4. Вопросы для самопроверки

1. Каковы основные нормативные документы, которые использует

- аудитор при проведении аудиторской проверки кредитов и займов?
2. Находит ли порядок учета кредитов и займов отражение в учетной политике аудируемого лица?
 3. Для какой цели используется вопросник аудитора по проверке учета кредитов и займов?
 4. В чем отличие понятий «кредиты» и «займы»?
 5. Какие дополнительные расходы могут сопровождать получение кредитов и займов
 6. Раскройте содержание методики аудита кредитов и займов.
 7. В чем заключаются особенности аудита целевого финансирования.

7.5. Контрольные тесты

1. На расчетный счет организации зачислен краткосрочный кредит банка. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 51 Кт 67;
- б) Дт 66 Кт 67;
- в) Дт 51 Кт 66;
- г) Дт 67 Кт 51;
- д) Дт 66 Кт 52.

2. Организация выпустила 1000 облигаций номинальной стоимостью 100 руб. сроком на год и разместила их по цене 110 руб. Ежемесячно в течение 12 месяцев организация списывала сумму превышения фактической стоимости облигаций над номиналом. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 91 Кт 66 – 100 руб.;
- б) Дт 51 Кт 98 – 833 руб. 33 коп.;
- в) Дт 91 Кт 98 – 833 руб. 33 коп.;
- г) Дт 98 Кт 91 – 100 руб.;
- д) Дт 98 Кт 91 – 833 руб. 33 коп.

3. Организация получила кредит на 6 месяцев и направила средства на предварительную оплату материально-производственных запасов (МПЗ). Фактически МПЗ поступили в организацию через два месяца после их оплаты. Проценты за пользование кредитом были начислены в течение 6 месяцев. Аудитор признает правильными следующие бухгалтерские записи:

- а) Дт 91 Кт 66;
- б) Дт 60/ «Авансы выданные» Кт 66;
- в) Дт 10 Кт 66;
- г) Дт 66 Кт 91;
- д) Дт 98 Кт 91;

е) Дт 60/ «Авансы выданные» Кт 51.

4. Проценты по краткосрочному кредиту, полученному организацией на приобретение автобуса для транспортного цеха, должны начисляться бухгалтерской записью:

- а) Дт 01 Кт 66;
- б) Дт 08 Кт 66;
- в) Дт 91 Кт 66;
- г) Дт 23 Кт 66;
- д) Дт 25 Кт 66.

5. В соответствии с кредитным договором организация получила денежные средства на строительство транспортного цеха и ежемесячно начисляла проценты по долгосрочному кредиту, включая их в стоимость объекта, строительство которого приостановлено в течение пяти месяцев. Признает ли аудитор бухгалтерские записи правильными:

- да;
- нет.

6. 1 мая организация получила денежные средства по кредитному договору на сооружение инвестиционного актива. Какие бухгалтерские записи по начислению процентов за кредит с июня по август аудитор признает правильными, если строительство этого объекта приостановлено в течение четырех месяцев (май-август), вследствие необходимости дополнительного согласования возникших технических и организационных вопросов:

- а) Дт 08 Кт 67;
- б) Дт 01 Кт 67;
- в) Дт 91 Кт 67.

7. Организация получила долгосрочный кредит на строительство здания цеха. В период строительства здания (до момента ввода объекта в эксплуатацию) организация начисляла проценты по долгосрочному кредиту. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись по начислению процентов за пользование кредитом:

- а) Дт 91 Кт 67;
- б) Дт 60 Кт 67;
- в) Дт 08/3 Кт 67;
- г) Дт 67 Кт 91;
- д) Дт 01 Кт 67.

8. По договору безвозмездного денежного займа, выданного работнику, организация начисляла проценты за пользование займом по ставке рефинансирования Банка России. Как оценит этот факт аудитор:

- положительно;
- отрицательно.

9. Организация получила долгосрочный кредит на строительство жилого здания и начисляла проценты по кредиту в период с момента ввода объекта в эксплуатацию и до момента возврата кредита. Аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 91 Кт 67;
- б) Дт 60 Кт 67;
- в) Дт 08/3 Кт 67;
- г) Дт 67 Кт 91;
- д) Дт 01 Кт 67.

10. Организация взяла долгосрочный кредит на строительство здания цеха и в период с момента ввода объекта в эксплуатацию и до момента возврата кредита начисляла проценты по кредиту. Какую бухгалтерскую проводку аудитор признает правильной:

- а) Дт 01 Кт 67;
- б) Дт 60 Кт 67;
- в) Дт 08/3 Кт 67;
- г) Дт 25 Кт 91;
- д) Дт 91 Кт 67.

7.6. Практические задания

Задание 1

Дайте краткую характеристику ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Задание 2

Перечислите основные источники информации для проверки расчетов по кредитам и займам.

Задание 3

Назовите основные аудиторские процедуры, применяемые при проверке учета кредитов и займов.

Задание 4

Приведите правила отражения в учете процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение или создание инвестиционных активов.

Задание 5

Назовите условия, при которых проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения или создания инвестиционных активов, не включаются в первоначальную стоимость этих инвестиционных активов.

Задание 6

Назовите правила включения процентов по кредитам и займам в состав налоговых расходов для целей исчисления налога на прибыль.

Задание 7

Назовите типичные ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций по кредитам и займам.

7.7. Кейсы

Кейс 1

По долгосрочному кредиту, полученному организацией на строительство производственного помещения, в сумме 600 000 руб. ежемесячно начислялись и уплачивались проценты по кредиту по ставке 18 % годовых. Производственное помещение принято на учет в качестве объекта основных средств.

В бухгалтерском учете были составлены следующие записи:

Дебет 51 Кредит 66 — 600 000 руб. — отражена сумма кредита, полученного на расчетный счет организации;

Дебет 91-2 Кредит 66 — 9000 руб. — начислены проценты по кредиту;

Дебет 66 Кредит 51 — 9000 руб. — уплачены проценты по кредиту.

Осуществите проверку кредитных операций организации.

Кейс 2

Составьте программу аудиторской проверки кредитных операций в части организации первичного учета данных операций (приведите не менее четырех аудиторских процедур).

Кейс 3

ОАО «Прогресс» в январе получило долгосрочный банковский кредит на строительство здания цеха вспомогательного производства на следующих условиях:

- срок возврата кредита - 30.12.2014 г.;
- проценты по кредиту - 20 % годовых;
- срок уплаты процентов по кредиту - ежемесячно.

Начисленные проценты за пользование банковским кредитом отражались в бухгалтерском учете ежемесячно с января по декабрь 2014 года бухгалтерской записью: Д 23 К 67 на сумму 250 000 руб. Ежемесячно плата за пользование кредитом перечислялась банку. Здание цеха введено в эксплуатацию 25 августа 2014 г.

В налоговом учете суммы уплаченных банку процентов за кредит в полном объеме учтены в составе прямых расходов. Ставка рефинансирования ЦБ РФ в отчетном периоде 24%. В отчетном периоде организация не получала кредитов на сопоставимых условиях.

Задание

1. Проверить правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете процентов за кредит.

2. Как отразились допущенные нарушения на достоверности показателей бухгалтерской отчетности и на расчетах с бюджетом?

Глава 8. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ

8.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита материально-производственных запасов; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита материально-производственных запасов; освоению методики проведения практического аудита материально-производственных запасов путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с материально-производственными запасами, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных ниже практических заданий и кейсов.

8.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база.
3. Методика проверки обеспечения контроля за наличием и сохранностью материально-производственных запасов.
4. Проверка правильности документального оформления и учета операций поступления материально-производственных запасов.
5. Проверка правильности документального оформления и учета операций выбытия материально-производственных запасов.

8.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Необходимым условием поддержания непрерывности кругооборота является постоянное наличие материально-производственных запасов. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов регламентируется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В этом ПБУ дано определение материально-производственных запасов, как в целом, так и по классификационным группам (готовая продукция и товары).

Согласно п.2 ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

а) используемые в качестве сырья, материалов и других видов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

б) предназначенные для продажи;

в) используемые для управленческих нужд организации.

ПБУ 5/01 на учет незавершенного производства не распространяется.

Понятие «материально–производственные запасы» включает разные по своему составу и назначению оборотные активы:

1) в сфере производства:

- производственные запасы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- спецодежда и спецоснастка на складе;
- спецодежда и спецоснастка в эксплуатации;

2) в сфере обращения:

- готовая продукция;
- товары.

Целью аудита материально–производственных запасов является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей «Запасы» и о соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения действующим в Российской Федерации, нормативным документам.

Для достижения поставленной цели аудитор должен решить следующие задачи:

- изучить положения учетной политики по направлениям данного участка проверки;
- изучить состав материально–производственных запасов;
- проверить наличие материально–производственных запасов;
- ознакомиться с условиями их хранения;
- подтвердить правильность их оценки;
- изучить порядок отражения в учете операций по поступлению, использованию и реализации материально–производственных запасов;
- оценить качество проводимых инвентаризаций материально–производственных запасов.

Поставленные задачи решаются путем выполнения определенного набора аудиторских процедур, которые выбираются при планировании аудита и в ходе проверки уточняются.

При проверке операций по учету материально–производственных запасов аудитор может использовать тест внутреннего контроля, который при необходимости позволит скорректировать программу предстоящей проверки.

2. Информационная база

Информационную базу проверки составляют:

- 1) нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;
- 2) приказ по учетной политике организации;
- 3) первичные документы по оформлению операций с материально-производственными запасами.
- 4) организационно-правовые документы и материалы;
- 5) бухгалтерская отчетность организации и бухгалтерские регистры.

Основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения операций с МПЗ:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001г. №44н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н;
- Методические указания по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 №119н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального

оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 №135н;

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49.

Приказ по учетной политике

Приступая к работе, аудитору необходимо получить информацию о выбранных способах и методах учета на данном участке проверки. В соответствии с требованиями ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в приказе об учетной политике должна содержаться информация о методологических аспектах учета материально-производственных запасов:

- порядок учета приобретения (заготовления);
- порядок определения учетных цен;
- способы оценки по их видам при списании.

В качестве приложений к учетной политике предприятия в составе информации организационно-технического направления должны содержаться:

- документооборот по материально-производственным запасам;
- рабочий план счетов (применяемые счета для учета материальных ценностей);
- количество и сроки планируемых инвентаризаций материально-производственных запасов.

Первичные документы по отражению операций с материально-производственными запасами

Первичные документы зависят от видов и групп материальных ценностей, которыми владеет организация. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты.

К таким документам относятся: доверенности на получение материальных ценностей, приходные и расходные ордера, акты о приемке и списании материалов, лимитно-зaborные карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки складского учета.

Бухгалтерская отчетность предприятия и бухгалтерские регистры по учету материально-производственных запасов.

Информация для проверки содержится в бухгалтерской отчетности и бухгалтерских регистрах, в частности:

в «Бухгалтерском балансе» показатели о материально-производственных запасах сгруппированы во втором разделе актива баланса по статье «Запасы»;

в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются данные о наличии и движении запасов и о запасах в залоге.

Бухгалтерские регистры по учету материально-производственных запасов могут быть различными. Это зависит от применяемых форм и способов ведения бухгалтерского учета, от видов и регистров синтетического и аналитического учета по счетам 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», сальдовые ведомости, книги, карточки складского учета; материалы инвентаризаций.

Аудиторскую проверку целесообразно проводить в такой последовательности:

- изучить положения учетной политики по направлениям данного участка проверки;
- оценить степень надежности системы внутреннего контроля в отношении материально-производственных запасов:
 - провести обследование складского хозяйства и состояния складских помещений;
 - изучить организацию материальной ответственности и отчетности материально-ответственных лиц;
 - ознакомиться с составом материально-производственных запасов на отчетную дату;
 - определить объем выборки и позиции для проведения выборочной инвентаризации;
 - проанализировать движение материально-производственных запасов;
 - проверить правильность оценки материально-производственных запасов;
 - выявить состояние и организацию синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов.

С учетом проведенной на стадии планирования оценки степени надежности внутреннего контроля (средняя, высокая, низкая) аудитор уточняет сделанную оценку для проведения детальной проверки операций с материально-производственными запасами.

Для этого аудитор использует тесты контроля материально-производственных запасов и получает от работников бухгалтерии ответы на вопросы, которые позволяют ему определить, какие тесты и процедуры необходимо использовать при дальнейшей проверке по существу (на соответствие).

На формирование мнения аудитора в отношении достоверности информации о МПЗ оказывают влияние следующие факторы.

1. Полнота отражения — все ли материально-производственных запасов, принадлежащие организации, отражены в бухгалтерских записях и включены в бухгалтерскую отчетность. Пропуски приводят к занижению отчетных данных. Например, если не отражены в учете товары, поступившие от поставщика, приобретенные по договору поставки или купли продажи, так как по условиям договора они должны оплачиваться после их реализации, однако право собственности на эти товары возникло в момент их приемки. Или, например, когда материальные ценности приобретены или использованы в декабре проверяемого года, а отражены в учете в январе-феврале следующего года. На практике бывают случаи, когда такие документы могут не найти отражения в учете. Подобная ситуация может возникнуть тогда, когда материальные ценности получает одно предприятие, а оплачивает их — другое. Обнаружить такие ошибки достаточно сложно, поскольку проверка учетных регистров не содержит информации о незафиксированных фактах. Для этого аудитору потребуется сделать выборку из первичных документов или воспользоваться информацией неучетного характера.

2. Неправомерное расширение оборотов и остатков материально-производственных запасов. Например, организация в свой баланс включает имущество, на которое не имеет права собственности, — материальные ценности, полученные по договорам комиссии или консигнации. Такие ошибки приводят к искажению в отчетности показателей ее финансовой деятельности.

3. Соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни. Искажения в учете могут быть связаны с неправильным распределением операций по учетным периодам. Нередко на практике полученные материальные ценности отражаются в учете до момента перехода права собственности на них, и, наоборот, материалы в пути, право собственности на которые уже перешло к покупателю, в учете не отражаются, или не оприходуются материальные ценности по неотфактурованным поставкам. Для выявления ошибок в периодизации аудитору достаточно изучить учетные записи и сопоставить их с первичными документами.

4. Правильность оценки материально-производственных запасов. Ошибки в оценке предполагают, что МПЗ были оценены неверно. Например, в фактическую стоимость приобретения импортного сырья не были включены уплаченные таможенные пошлины. Такие ошибки

часто носят системный характер, так как являются следствием нарушения методологии учета.

5. Правильность отражения материально-производственных запасов на соответствующих счетах учета. Подобные ошибки могут быть обнаружены при инвентаризации. К ним относятся: неточная классификация производственных запасов; использование неправильных единиц измерения при подсчете количества единиц производственных запасов; излишки производственных запасов; запасы, частично или полностью потерявшие свои свойства, которые были списаны за счет собственных источников в предшествующих периодах, ошибочно включенные в результаты инвентаризации; производственные запасы, полученные на условиях комиссии, ошибочно включенные в результаты инвентаризации; ошибки в подсчете итоговых сумм; неправильное определение цены единицы производственных запасов; результаты инвентаризаций, неправильно внесенные в бухгалтерские регистры; неправильный учет устаревших, испорченных, излишних и неиспользуемых запасов.

3. Методика проверки обеспечения контроля за наличием и сохранностью материально-производственных запасов

Проверка состояния складского хозяйства и сохранности производственных запасов — одна из важнейших аудиторских процедур. Для комплексного изучения этого участка деятельности предприятия аудитор обследует склады, кладовые, цеха и другие места хранения производственных запасов, проверяя условия их хранения (соблюдение санитарных норм, температурных режимов, влажности воздуха помещения при хранении, правильность укладки ценностей, наличие на них этикеток, наклеек и т.п.); состояние противопожарной безопасности (закрепление ответственных лиц, обеспечение необходимым инвентарем, средствами защиты от огня и т.п.); оснащенность складов необходимым оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации (погрузочно-разгрузочными механизмами, холодильниками, весовыми и измерительными приборами и др.); состояние охраны складских помещений (укрепление дверей, наличие решеток на окнах, неисправность сигнализационных устройств, регистрация в особом журнале сдачи объектов под охрану и их приемки и др.).

Неудовлетворительная организация складского хозяйства свидетельствует о низком уровне внутреннего контроля за сохранностью материально-производственных запасов.

В ходе обследования особое внимание уделяется проверке организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей. Одним из условий обеспечения сохранности материальных ценностей является разработка и вручение материально ответственным лицам стандартов или должностных инструкций, в которых определены обязанности и права работников, распорядок их работы, порядок приемки и выдачи ценностей, их документального оформления, ведения учета на складах в натуральных измерителях, сроки предоставления отчетов в бухгалтерию и др.

В этой работе наиболее применимыми считаются процедуры проверки состояния складского хозяйства и сохранности МПЗ в виде ответов на вопросы соответствующего теста (таблица 9.1).

При осмотре мест хранения материальных ценностей по имеющимся у материально ответственных лиц документам проверяется, своевременно ли они оформляют приемку и отпуск ценностей и делают записи в книге или карточке складского учета. Наличие документов на складе, которые не сданы с отчетами в бухгалтерию, а также складского учета позволяет выяснить, нет ли на складе неучтенных излишков материалов и готовой продукции. Неучтенные излишки могут создаваться путем:

- замены сырья при изготовлении готовой продукции;
- обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, влажности, понижения их сортности;
- обвеса, обсчета, обмера покупателей при отпуске им готовых изделий;
- необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах.

Таблица 8.1

Аудиторский тест проверки состояния складского хозяйства и сохранности МПЗ

Содержание	Ответы		Примечание
	Да	Нет	
1.Осуществляется ли охрана территории предприятия			
2.Оборудованы ли помещения пожарно-охранной сигнализацией			

<p>3. Заключены ли договоры материальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — правильность их оформления — применяемая система материальной ответственности: индивидуальная, коллективная, система залогов 			
<p>4. Соответствуют ли должности материально ответственных лиц утвержденному Перечню должностей и работ, замещаемых и выполняемых работниками, с которыми предприятием могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответ-</p>			
<p>5. Созданы ли материально ответственным лицам условия для обеспечения сохранности материально–производственных запасов:</p> <ul style="list-style-type: none"> — наличие закрываемых складских помещений — наличие шкафов, сейфов — наличие необходимых емкостей для хранения ценностей — возможность доступа к материально–производственным запасам только материально ответственным лицам 			
<p>6. Оснащенность мест хранения материально–производственных запасов необходимыми измерительными приборами</p>			
<p>7. Осуществляется ли контроль за порядком вывоза ценностей с предприятия и выдачей доверенностей на их получение</p>			

Неучтенные излишки материалов обычно хранятся отдельно. Для их выявления следует использовать данные складского учета. Если имеются неучтенные излишки, то расход отдельных видов ценностей за определенные периоды, как правило, превышает их приход. Такой перерасход перекрывается за счет последующего поступления и оприходования материалов аналогичных наименований.

Излишки изымаются за счет последующих поступлений или оформляются бестоварными документами до проверки их фактического наличия при инвентаризации.

Обследование состояния складского хозяйства и проверка сохранности материальных ценностей в сочетании с последующей документальной проверкой дают возможность сделать обоснованные выводы о сохранности материально-производственных запасов и разработать профилактические мероприятия.

Аудит материально-производственных запасов можно разделить на:

- проверку фактического наличия, которая осуществляется с помощью инвентаризации;
- проверку правильности оценки ценностей в учете и отчетности.

Проверка достоверности обеспечивается инвентаризацией — эта процедура осуществляется в целях управления предприятием.

Наблюдение за инвентаризацией, проводимой клиентом, является процедурой сбора данных, касающихся существенности и полноты учета материально-производственных запасов, при этом аудитор лишь контролирует проведение инвентаризации, но не отвечает за ее проведение.

Аудиторские процедуры подразделяются на проводимые до инвентаризации, во время инвентаризации и после нее.

До проведения инвентаризации аудитор запрашивает документы результатов предыдущих инвентаризаций, анализирует структурные и количественные изменения запасов, получает информацию о местах их хранения, выявляет дорогостоящие объекты и методы их учета; анализирует систему внутреннего контроля, хранения и документирования движения ценностей; договаривается об участии в инвентаризации компетентных специалистов и инструктирует их.

Аудитор должен присутствовать при инвентаризации, проводимой работниками проверяемой организации в последние дни отчетного года или в первые дни следующего года. Однако если инвентаризация была проведена на какую-то промежуточную дату, аудитору необходимо отследить поступление и выбытие запасов в период, прошедший с момента проведения инвентаризации до отчетной даты. В этом случае выполняется выборочная сверка накладных, счетов-фактур, таможенных деклараций и других документов с учетными данными.

Запасы могут храниться на нескольких складах, и в этом случае их инвентаризацию целесообразно проводить одновременно, чтобы исключить возможность переброски ценностей с одного склада на другой с тем, чтобы скрыть недостачи. Если по каким-либо причинам

это сделать невозможно, то аудитору нужно по документам отследить внутреннее перемещение запасов между подразделениями (складами) предприятия от момента начала инвентаризации на первом складе до ее завершения на последнем складе.

При проведении инвентаризации у аудитора могут возникнуть сложности в получении доказательств о запасах, вызванные особенностями технологического процесса.

Прежде всего это трудности в идентификации. Отдельные виды запасов трудно определить, а, следовательно, и оценить по причине сложностей, связанных с особенностями технологического процесса. В этом случае следует использовать такие методы идентификации запасов, применение которых в должной мере могло бы гарантировать получение надежных аудиторских доказательств. Для этого иногда могут понадобиться консультации специалистов.

В некоторых организациях хранится большое количество ценностей многих наименований более или менее однородных запасов (например, электроустановочной аппаратуры), которые могут иметь довольно сложную систему идентификации (например, многоразрядные цифровые коды). Это усложняет проверку.

Наличие некоторых видов запасов нельзя проверить путем простого пересчета, например, в непрерывных производствах — сталелитейном или химическом. В этом случае аудитору придется полагаться на процедуры внутреннего контроля, а также с разрешения клиента привлекать экспертов для инвентаризации таких материальных ценностей.

Иногда по ряду причин провести инвентаризацию невозможно. Например, когда к моменту заключения договора на аудит инвентаризация на конец года клиентом уже была проведена и проводить ее повторно он отказывается, или когда проведение инвентаризации достаточно дорого. В таком случае по настоянию аудитора необходимо провести инвентаризацию части товарно-материальных ценностей.

Таким образом, инвентаризация играет ключевую роль при аудите материально-производственных запасов, позволяя выявить их фактическое наличие.

4. Проверка правильности документального оформления и учета операций поступления материально-производственных запасов

В целях проверки операций по заготовлению (приобретению) материально – производственных запасов при аудите можно использовать независимые детализированные тесты:

1. Проверка правильности классификации запасов в зависимости от отрасли-производителя для установления номенклатурного номера; правильности классификации по экономическому содержанию, назначению и структуре для организации хранения и правильности учета.

По назначению и роли в процессе производства производственные запасы подразделяют на следующие группы (таблица 8.2).

2. Анализ расчетно-платежных документов, подтверждающих поступления материальных ценностей от поставщиков: платежные поручения, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями (спецификациями, сертификатами, удостоверениями качества и т.д.).

Таблица 8.2

Классификация производственных запасов

Группа	Характеристика
Сырье и основные материалы	Предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, молоко и т.п.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар, металл и т.п.)
Вспомогательные материалы	Используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукции определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства
Покупные полуфабрикаты	Изделия, приобретаемые для комплектации изготавливаемой продукции, но требующие обработки и сборки (комплектующие изделия, конструкции, детали и т.п.)
Возвратные отходы производства	Остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и т.п.)
Топливо	Нефтепродукты и смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления
Тара и тарные	Предметы, используемые для упаковки,

материалы	транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки)
Запасные части	Служат для ремонта и замены изношившихся деталей машин и оборудования
Строительные материалы	Используемые непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений
Инвентарь и хозяйствственные принадлежности	Предметы, используемые в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.)
Специальная оснастка	Специальный инструмент, приспособления и оборудование, которые предназначены для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций
Специальная одежда	Средства индивидуальной защиты работников организации: специальная одежда, обувь и предохранительные приспособления (очки, шлемы, противогазы и др.)

3. Сопоставление данных документов по оплате поставщикам и данных документов на оприходование материальных ценностей, а также проверка в наличии правильно оформленных договоров по этим сделкам.

4. Сопоставление данных первичных документов по поступлению ценностей с данными складского учета и регистров бухгалтерского учета.

5. Проверка правильности оценки (согласно учетной политике) материально-производственных запасов при их поступлении (заготовке), приобретении. Здесь следует знать, что в соответствии с п.5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Методы формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов зависят от способа их поступления в организацию. В таблице 9.3 приведены виды затрат, включаемых в фактическую себестоимость материально-производственных запасов при их поступлении в организацию по разным основаниям.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Также следует учитывать, что в соответствии с п.16 ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из трех методов оценки:

- материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов;
- по средней себестоимости по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца;

Таблица 8.3

**Порядок формирования фактической себестоимости
материально-производственных запасов**

Вариант поступления	Формирование фактической себестоимости
Приобретение за плату	<p>Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).</p> <p>К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); – суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением запасов; – таможенные пошлины; – невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов; – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы; – затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию; – затраты по доведению материально-

	производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях; – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.
Изготовление самой организацией	Исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов
Получение в счет вклада в уставный (складочный) капитал	Исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ
Получение по договору дарения или безвозмездно	Исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
Оприходование остающихся от выбытия основных средств и другого имущества	Исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	По стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов

– оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров,

продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

В зависимости от выбранного варианта учета затрат на производство (традиционный или по системе «директ-костинг») выпуск и оприходование готовой продукции можно отражать в оценке по одному из вариантов, выбранному в учетной политике: по фактической полной производственной себестоимости; по плановой (нормативной) полной производственной себестоимости; по фактической сокращенной (частичной) производственной себестоимости; по плановой (нормативной) сокращенной (частичной) производственной себестоимости. Следует обратить внимание также на правильность оценки при разграничении затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией одного объекта производства (например, между зерном и соломой, между молоком, приплодом и навозом и т.д.). Товары же, приобретенные для реализации и сбыта, в организациях могут учитываться (отражаться) в оценке: а) в оптовой торговле – по покупной стоимости; б) в розничной торговле – по продажной стоимости.

6. Письменные запросы, устные опросы (работников, специалистов, третьих лиц).

7. Проверка правильности учета налога на добавленную стоимость выделенного (на счете 19) и принятия к зачету (возмещению) НДС. Здесь следует помнить, что сумма НДС по приобретенным материалам подлежит зачету (возмещению) только тогда, когда организацией выполнены следующие условия законодательства: сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой как в расчетных документах, так и в первичных учетных документах, а также в документах, на основании которых производятся расчеты при бартерных сделках, предварительной оплате (авансах), расчетах с использованием векселей и зачете взаимных требований; при приобретении материальных ценностей для производственных нужд за наличный расчет в пределах установленного законодательством лимита наличных расчетов между юридическими лицами при наличии приходного кассового ордера и накладной на отпуск товаров с указанием суммы налога отдельной строкой; при приобретении горюче-смазочных материалов за наличный расчет через АЗС к зачету принимается сумма НДС, если данная сумма выделена в кассовом чеке, счете-фактуре и при наличии подтверждающих документов о производственном использовании топлива; сумма НДС по материальным ценностям, приобретенным для производственных нужд у организаций розничной торговли, принимается к зачету у покупателя при наличии счета - фактуры;

суммы налога за приобретенные (оприходованные) материальные ресурсы, стоимость которых относится на издержки производства и обращения (фактически уплачены поставщикам в денежном выражении при бартерных сделках).

8. Проверка правильности корреспонденции счетов – нет ли случаев, когда поступившие материальные ценности не оприходованы, а отнесены на другие счета (по учету затрат, расчетов, резервов и др.).

Здесь следует помнить, что Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организациям предоставлено право выбора варианта отражения заготовления материалов. Учет заготовления и приобретения материальных ценностей может осуществляться по 2 вариантам.

Первый вариант называется «Учет материалов по учетным (плановым) ценам». Счет 15 предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов.

По дебету счета 15 учитывается фактическая себестоимость заготовляемых и приобретаемых материально-производственных запасов; по кредиту счета 15 – учитывается их стоимость по учетным ценам.

Путем сопоставления дебетового оборота с кредитовым оборотом счета 15 находят разницу между фактической себестоимостью заготовления и учетной стоимостью. Сумма разницы списывается со счета 15 на счет 16. Остаток по счету 15 на конец месяца характеризует наличие материальных производственных запасов в пути.

Счет 16 предназначен для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости заготовления и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы.

Если дебетовый оборот больше кредитового оборота счета 15, то это означает что фактическая себестоимость заготовления выше учетной стоимости, если кредитовый оборот больше дебетового оборота по счету 15, то это значит, что учетная стоимость выше фактической себестоимости заготовления.

В течение года материалы списываются на счета учета затрат на производство по учетным ценам, поэтому на конец периода нужно внести корректировку и довести стоимость списанных материалов до фактической себестоимости. В том случае, если учетные цены меньше фактической себестоимости, на счете 16 накапливаются положительные разницы между фактической себестоимостью материалов и учетными

ценами (дебетовое сальдо). Разницы списываются методом дополнительной записи в дебет счетов учета затрат.

Если учетные цены превышают фактическую себестоимость, на счете 16 накапливаются отрицательные разницы между фактической себестоимостью материалов и учетными ценами (кредитовое сальдо).

Таким образом, в конечном итоге материалы списываются в затраты на производство по фактической себестоимости.

В настоящее время методы списания на счета учета затрат на производство разницы между фактической себестоимостью и учетными ценами описаны в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенными на производственные или управленческие нужды, подлежат ежемесячному списанию на соответствующие счета бухгалтерского учета.

Списание отклонений производится по отдельным видам или группам материалов пропорционально учетной стоимости материалов. Для этого необходимо сумму остатка величины отклонения на начало месяца и текущих отклонений за месяц разделить на сумму остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости.

Полученный процент следует использовать при списании отклонения учетной стоимости израсходованных материалов.

Аналитический учет по счетам 15 и 16 ведут по группам материально-производственных запасов.

Второй вариант называется «Учет материалов по фактическим ценам приобретения».

В этом случае затраты, связанные с заготовлением и приобретением материальных ценностей, учитываются в составе счета 10 «Материалы» на отдельном аналитическом счете как транспортно-заготовительные расходы.

По дебету счета 10 аккумулируются все данные о фактических затратах, понесенных при приобретении материально-производственных запасов.

При использовании организацией данного метода аналитический учет по счету 10 организуется по отдельным наименованиям материально-производственных запасов и местам их нахождения.

Таким образом, в учетной политике организации должен быть выбран один из вариантов учета заготовления и приобретения материальных ценностей.

Тщательной проверки требует правильность корреспонденции счетов при оприходовании готовой продукции, а также продукции

обслуживающих производств и хозяйств. Здесь могут использоваться разные варианты учета на счетах. Так, согласно Плану счетов, учет выпуска продукции в организации могут вести (согласно учетной политике):

- 1) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 2) на счете 43 «Готовая продукция» без использования счета 40.

Первый вариант предполагает учет выпуска готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В конце отчетного периода по дебету счета 40 и кредиту счетов 20, 23 и других отражается фактическая производственная себестоимость готовой продукции. При этом на счете 40 выявляются отклонения (положительные или отрицательные), которые списываются на дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 40: положительные – обычной записью, отрицательные – методом красного сторно. Второй вариант учета представляет собой традиционный вариант без использования счета 40.

Чтобы провести проверку использования материальных ценностей на производственные и другие цели, аудитор должен детально ознакомиться с особенностями технологического процесса, а также с порядком передачи ценностей со склада в производство.

Для этих целей аудитор может привлечь к работе специалистов-экспертов, чтобы разобраться в тонкостях производственного процесса. Аудитору следует знать, что при нарушении порядка передачи ценностей со склада в производство возможны существенные нарушения и даже злоупотребления. Поэтому особое внимание аудитора должно быть уделено особенностям технологического процесса производства.

5. Проверка правильности документального оформления и учета операций выбытия материально-производственных запасов

Аудитор проверяет совершенные операции по отпуску материалов в производство. Проверка правильности списания материальных ценностей на производство и по другим направлениям (реализация, безвозмездная передача, списание из-за недостач, порчи, хищений, непригодности и т.п.) начинается с изучения состояния первичного учета.

Для этих целей необходимо проанализировать правильность оформления документов по расходу и внутрихозяйственному перемещению материально-производственных запасов, правильность их учета в бухгалтерии. К расходным документам относятся:

требования, накладные, товарно-транспортные накладные (специализированные) и др.

Аудитор должен тщательно проверить эти документы и определить, отпускались ли материально-производственных запасов в производство и на другие цели без взвешивания, обмера, пересчета или без технических испытаний их качества. Нередко это приводит к образованию скрытых от учета излишков материальных ценностей (особенно при наличии экономии по сравнению с действующими нормами).

Необходимо также убедиться в соблюдении действующих норм расхода и соответствии этих норм технологическим потребностям, что является определенной гарантией предупреждения излишних расходов сырья для выпуска неучтенной продукции или для искусственного увеличения себестоимости.

Далее необходимо провести сопоставление (сверку) данных документов на списание ценностей и соответствующих регистров бухгалтерского учета. Особое внимание необходимо уделить списанию материалов на реализацию (через счет 91), а также на операции, связанные с выдачей готовой продукции в счет оплаты труда.

Проверку правильности списанной стоимости материальных ценностей на издержки производства можно осуществлять на основе формулы:

$$P = H + \Pi - K,$$

где P – стоимость израсходованных ценностей в отчетном периоде (руб.); H, K – стоимость начального и конечного остатка материальных ценностей на счете 10 и др. (руб.); Π – стоимость поступивших материальных ценностей (дебетовый оборот по счету 10 и др.) (руб.).

Далее проводится проверка правильности корреспонденции счетов по списанию материально-производственных запасов со склада, расходу в производственной и прочей деятельности, реализации и др.

Изучается также соблюдение правил выдачи доверенностей на получение материальных ценностей. Аудитор должен убедиться, не списывают ли материальные ценности на затраты производства без предварительного их оприходования и без оформления по ним расходных документов или используемые на строительных и ремонтных работах – на объекты социально-культурного назначения.

При списании товаров на розничную продажу следует обратить внимание и установить правильность расчета и пропорциональность списания торговой наценки в части, относящейся к реализованным товарам (сторнируется по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 42 «Торговая наценка»).

При проверке данного объекта контроля аудитор должен обратить внимание на порядок списания или погашения стоимости других материальных ценностей. Для этого необходимо: определить состав, количество и стоимость ценностей в организации (исследуются оборотные ведомости и другие регистры, в которых отражаются наименование, количество и стоимость материально-производственных запасов); проверить правильность разграничения в учете средств труда на основные средства и средства в обороте. Здесь необходимо иметь в виду, что предметы, служащие менее одного года, числятся в составе материалов.

Возвратные отходы (лом и др.), полученные от выбытия предметов из эксплуатации, оцениваются по рыночной стоимости и приходуются на счет 10 «Материалы». Здесь необходимо проверить наличие актов списания инвентаря и хозяйственных принадлежностей, накладных, приходных ордеров на приход возвратных отходов и обоснованность оценки этих отходов.

Операции по реализации материалов должны быть отражены по кредиту счета 10 «Материалы» и дебету счета 91/2 «Прочие расходы» и одновременно по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91/1 «Прочие доходы» на суммы, причитающиеся к получению с покупателей за реализуемые им материалы.

При безвозмездной передаче материальных ценностей аудитор проверяет правильность определения их стоимости для целей налогообложения. Списание таких ценностей должно быть отражено записью:

Дт сч. 91/2 «Прочие расходы».

Кт сч. 10 «Материалы», 41 «Товары» — на учетную стоимость.

Для расчета налога на прибыль стоимость передаваемых ценностей необходимо рассчитать по средней цене реализации или по цене последней реализации.

Особенно тщательно должны быть проверены документы на списание недостач, порчи и уценки материально-производственных запасов, а также правильность применения норм естественной убыли при перевозках некоторых видов материалов. Например, по товарно-материальным ценностям, перевозимым в герметичной упаковке, такие нормы не применяются, а по материалам, поступающим в стеклянной таре, следует применять нормы допустимого боя во время транспортировки. Под естественной убылью понимается уменьшение веса груза при перевозках, обусловленных естественными свойствами груза, условием и временем его транспортировки. Потери в пределах и сверх норм естественной убыли могут быть списаны только по

надлежаще оформленным документам с разрешения руководителя в размере, не превышающем недостачу по сличительной ведомости.

При оприходовании материалов, поступивших от поставщиков, может быть выявлена недостача. Она может быть, как в пределах величин, предусмотренных в договоре поставки, так и сверх предусмотренных величин.

Сумму недостачи в пределах величин, предусмотренных в договоре поставки, относят на счета учета товарно-материальных ценностей. Сумму недостачи сверх предусмотренной договором величины отражают на счете 76/2 «Расчеты по претензиям».

В процессе проверки аудитор выясняет, соблюдается ли установленный порядок оформления списания потерь и не производится ли их повторное списание или предъявление таких ценностей при последующих инвентаризациях с целью изъятия из оборота доброкачественных изделий.

Аудитору необходимо также проверить правильность арифметических подсчетов.

При проверке правильности отражения в учете потерь от естественной убыли аудитор устанавливает правильность определения стоимости приобретения списываемых материальных ценностей.

При проверке списания недостачи аудитор обращает внимание на наличие решения руководителя. При списании сумм недостач за счет организации аудитор проверяет, имеются ли документы, подтверждающие факт отсутствия виновных лиц.

Потери от порчи, брака и боя во всех случаях должны быть оформлены комиссией отдельной инвентаризационной описью или актом с указанием периода образования по каждому виду ценностей, причин потерь и возможного использования.

В ходе проверки аудитор выявляет, соблюдается ли установленный порядок зачета недостач образовавшимися излишками и отнесены ли на виновных лиц разницы в результате того, что стоимость недостающих товаров выше оказавшихся в излишке.

Особого внимания аудитора требуют операции по списанию материалов сверх установленных норм, а также потери от порчи и уценки, т.е. определение цены возможной реализации. Если она окажется ниже первоначальной стоимости приобретения, то разница в ценах относится на финансовые результаты (без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль).

Списание потерь от уценки должно быть подтверждено актами и инвентаризационными описями, сведениями о рыночных ценах на дату уценки, а также о покупных ценах уцениваемых материалов.

Кроме того, аудитор на основании первичных документов проверяет достоверность записей в регистрах синтетического и аналитического учета (выборочным способом).

8.4. Контрольные вопросы

1. Каковы цель и задачи аудита МПЗ?
2. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке учета МПЗ?
3. В какой последовательности осуществляется проверка операций с МПЗ?
4. Как проверяется состояние внутреннего контроля и системы учета МПЗ?
5. Приведите основные источники информации для проведения аудита материалов, готовой продукции и товаров.
6. Какие методические приемы и способы используются при аудите МПЗ?

8.5. Контрольные тесты

1. Аудит МПЗ проводится с целью:
 - а) определения их количества и номенклатурных групп;
 - б) установления сохранности и состояния складского хозяйства;
 - в) установления достоверности их учета и показателей бухгалтерской отчетности по ним;
 - г) определения материалемкости производства.
2. Тестирование (анкетирование) состояния внутреннего контроля и системы учета МПЗ проводится с целью:
 - а) определения уровня квалификации бухгалтеров и персонала внутреннего контроля;
 - б) установления слабых и сильных сторон внутреннего контроля и системы учета МПЗ;
 - в) выяснения уровня ответственности материально – ответственных лиц по хранению МПЗ;
 - г) установления соблюдения сроков инвентаризации МПЗ.
3. Инвентаризация материально–производственных запасов в аудируемой организации проводится для:
 - а) определения их наличия и сохранности;
 - б) определения их излишков и недостач;
 - в) определения их наличия, недостач, излишков и естественной убыли;

г) установления их состояния, правильности оценки в учете и отчетности.

4. При проведении инвентаризации МПЗ во время аудита, аудитор:

а) непосредственно принимает активное участие в проведении инвентаризации;

б) наблюдает за соблюдением всех требований по проведению инвентаризации;

в) входит в состав инвентаризационной комиссии организации и участвует в ее проведении как все члены комиссии;

г) не участвует в процессе и не наблюдает за ходом проведения инвентаризации.

5. Для проверки заготовления (приобретения) МПЗ, правильности их оценки и учета, аудитор может использовать:

а) независимые детализированные тесты;

б) тесты контроля слабых мест учета и управления;

в) ратационные тесты и опрос ответственных лиц;

г) тесты на соответствие и выборку.

6. Материалы при их поступлении (заготовлении) могут оцениваться:

а) только по фактической себестоимости заготовления;

б) только по покупной стоимости при приобретении от поставщиков;

в) по фактической себестоимости заготовления либо по учетным ценам;

г) по плановой или нормативной себестоимости приобретения.

7. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции, аудитор может использовать следующий способ:

а) пересчет данных;

б) прослеживание операций;

в) сканирование отдельных операций;

г) подготовка альтернативного баланса.

8. При учете выпуска готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», сумма отклонений (перерасход) фактической производственной себестоимости от нормативной себестоимости списывается с этого счета на:

а) Дт сч. 20;

б) Дт сч. 43;

в) Дт сч. 90;

г) Дт сч. 45.

9. Материалы, списываемые на производство продукции, могут оцениваться:

- а) по средней себестоимости;
- б) по себестоимости первых по времени заготовления;
- в) по себестоимости последних по времени заготовления;
- г) по приемлемой стоимости на дату списания;
- д) по справедливой стоимости на дату списания.

10. При оприходовании, приобретенных подотчетным лицом, строительных материалов, аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую проводку:

- а) Дт 71 Кт 10/10;
- б) Дт 01 Кт 10/10;
- в) Дт 10 Кт 71;
- г) Дт 10 Кт 60.

8.6. Практические задания

Задание 1

Назовите основные особенности проведения аудита учета материалов.

Задание 2

Прокомментируйте этапы последовательности применения методики аудита МПЗ.

Задание 3

Назовите основные особенности проведения аудита учета готовой продукции и товаров.

8.7. Кейсы

Кейс 1

В соответствии с учетной политикой организации материалы при выбытии оцениваются по методу ФИФО. В аналитическом учете по счету 10 «Материалы» за месяц имеются следующие данные:

1. Остаток материалов на начало месяца 1000 кг по цене 5 руб. на общую сумму 5000 руб.

2. Поступило за месяц материалов: 1-я партия — 6 тыс. кг по цене 10 руб. на сумму 60 тыс. руб., 2-я партия — 4 тыс. кг по цене 12 руб. на сумму 48 тыс. руб., 3-я партия 20 тыс. кг по цене 20 руб. на сумму 400 тыс. руб.

3. Отпущено материалов в январе: на основное производство — 16 тыс. кг, на продажу — 1 тыс. кг, обслуживающим производствам и хозяйствам — 4,5 тыс. кг, на основное производство — 500 кг.

Итого отпущено 22 тыс. кг.

4. Остаток материалов на конец месяца 9 тыс. кг.

В бухгалтерском учете за месяц сделаны следующие записи:

Дебет 20 Кредит 10 — 242 160 руб. — списаны материалы, отпущенные на основное производство;

Дебет 91-2 Кредит 10 — 15 140 руб. — списаны проданные материалы;

Дебет 23 Кредит 10 — 75 700 руб. — списаны материалы, отпущенные обслуживающим производствам и хозяйствам.

Выявите нарушения в расчете стоимости материалов при их списании, а также в синтетическом учете выбытия материалов. Дайте рекомендации по устранению выявленных искажений.

Кейс 2

При выборочной проверке операций по учету материальных запасов и их отпуску в производство аудитор обнаружил следующие нарушения:

Вид ошибок/искажений	Кол-во документов	Общая сумма, тыс. руб.
Отсутствуют обязательные реквизиты в первичных документах	14	4,2
Отсутствуют документы - основания для совершения операции	6	1,3
Арифметическая ошибка в таксировке документа	18	8,4
Ошибка в отнесении на статью затрат	32	20,6
Документы, не нашедшие отражения в сводных регистрах	9	0,7
Итого	79	35,2
Всего проверено документов и позиций сводных регистров	800	1640

Примечание. Выделенные ошибки обнаружены в документах и записях по отдельности, совмещения двух и более ошибок в одной операции не выявлено.

Для оценки величины ошибки генеральной совокупности аудиторской фирмой принята следующая методика: оценочная величина ошибки в денежном измерении находится как доля оборота по данному виду операций, соответствующая доле неправильно учтенных операций в выборке. Существенным для данной статьи отчетности аудитором признается отклонение, превышающее 3-5 % общего оборота по отпуску материалов в производство.

Проверка проводилась методом случайного отбора из генеральной совокупности первичных документов, охватывающей все месяцы отчетного периода и все операции по отпуску материалов в производство. Общее количество документов генеральной совокупности по данным учета – 12 000 ед., общий оборот за отчетный период – 21 450 ед.

Задание.

1. Определите прогнозную величину ошибки по проверяемому разделу, ее существенность и влияние на показатели отчетности.

2. На основании данных выборочного наблюдения уточните оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля по данному разделу учета, если первоначально риски оценивались как средние.

3. Сформулируйте рекомендации руководству аудируемого лица и отчет руководителю проверки, в котором приведите, в том числе, Ваше мнение о достоверности показателей отчетности по данному разделу учета.

Кейс 3

Аудитор при проверке обоснованности отнесения отдельных расходов на финансовые результаты ОАО «Заря» за декабрь 2014 года установил следующее:

Содержание записи	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Д-т	К-т	
1. Списана недостача материалов, выявленная на складе, в пределах установленных норм	99	10	20 000
2. Списаны убытки от хищений МПЗ, виновники которых не были установлены и иски в суд не подавались	99	94	15 000
3. Списаны убытки от недостачи готовой продукции, по которой судом отказано в иске	99	94	180 000
4. Списана стоимость испорченных в результате пожара материалов	99	10	350 000
5. Списаны убытки от порчи материалов в результате пожара	99	94	120 000
6. Образован резерв под снижение стоимости МПЗ	99	14	520 000

Задание

1. Проверить правильность отражения на счетах вышеуказанных операций.

2. Как отразились допущенные нарушения на достоверности бухгалтерской отчетности и на расчетах с бюджетом?

Кейс 4

Сахарным заводом в адрес организации оптовой торговли отправлено по железной дороге 30 т сахара-сырца. При приемке сахара-сырца на станции железной дороги была установлена недостача в размере 200 кг, о чем комиссией с представителем железной дороги был составлен коммерческий акт. В счете поставщика и счете-фактуре указана продажная цена 1 кг сахара-сырца 15 руб., в том числе НДС 10%. Норма естественной убыли в пути для сахара-сырца составляет 0,15%. На основании акта у покупателя были сделаны следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

- дебет сч. 41 кредит сч. 60 — 406 364 руб.; дебет сч. 19 кредит сч. 60 — 40 909 руб.;

- дебет сч. 94 кредит сч. 60 — 2 727 руб.;

- дебет сч. 44 кредит сч. 94 — 2 727 руб.

Задание

1. Какие нарушения допущены в бухгалтерском учете.

2. Как отразились допущенные нарушения на достоверности бухгалтерской отчетности и на расчетах с бюджетом?

Кейс 5

По состоянию на 1 января в ОАО «Инициатива» проведена инвентаризация товаров. В отдельные инвентаризационные описи записаны товары:

- с истекшим сроком хранения на сумму 22 300 руб.;
- бой, лом, порча товаров на сумму 5 820 руб.

В акте результатов инвентаризации установлена недостача товаров на сумму 34 560 руб., в том числе в пределах норм естественной убыли на сумму 21 458 руб.

В учетной политике ОАО «Инициатива» предусмотрен учет товаров по продажным ценам. Организация уплачивает налоги в общеустановленном порядке. Реализация товаров облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 18%. В декабре средний процент торговых наценок по расчету составил 58%. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается один раз в год по состоянию на первое января.

По результатам инвентаризации бухгалтер сделал следующие бухгалтерские записи:

дебет сч. 94 кредит сч. 41 субсчет 2 — 62 680 руб.; дебет сч. 44 кредит сч. 94 — 21 458 руб.; дебет сч. 91 кредит сч. 94 — 41 222 руб.

Проверьте соответствие бухгалтерских записей нормативным

актам. Составьте аудиторскую справку по результатам проведенного аудита для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета законодательству.

Глава 9. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

9.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; информационной базе проведения аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; направлениям и методам проведения проверки учета затрат на производство; способам проверки правильности калькулирования себестоимости; проверке затрат для целей налогообложения.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий.

9.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база.
3. Аудит затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
4. Аудит затрат вспомогательных производств и их включения в себестоимость продукции.
5. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции обслуживающих производств и хозяйств.

9.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Проверка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является одним из основных и наиболее сложных этапов аудита. Аудит затрат на производство и калькулирования себестоимость продукции представляет собой многоуровневую, взаимосвязанную и взаимообусловленную систему. Он связан с результатами проверки учредительных документов, системы управления организацией, организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия, операций с основными средствами, нематериальными активами и товарно-материальными ценностями, расчетов по оплате труда и др.

От качества проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции зависит выражение мнения аудиторами о достоверности финансовых результатов.

Целью аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является проверка обоснованности формирования и установления соответствия применяемого порядка учета затрат на производство продукции нормативным документам, подтверждения достоверности оценки незавершенного производства и формирования фактической производственной себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В процессе проверки аудиторам необходимо решить следующие задачи:

- изучить организацию и технологию производства;
- проверить законность осуществляемых видов деятельности и их соответствие уставным документам;
- осуществить анализ системы управления организацией и ее соответствие уставным документам;
- проанализировать учетную политику организации в части, регулирующей порядок организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- проверить правильность и своевременность документального оформления операций по учету затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- проверить правильность учета затрат на основное производство, расходов по обслуживанию производства и управлению, непроизводительных расходов и потерь, незавершенного производства, затрат вспомогательных производств;
- подтвердить обоснованность показателей сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

2. Информационная база

В информационную базу, используемую аудитором при проверке операций по учету затрат на производство, входят следующие документы:

I. Основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования затрат на производство и порядок зачета и калькулирования себестоимости продукции:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 6.06.1999 г. № 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001г. №44н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.09.1999 г. №32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. №33н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н.

II. Приказ по учетной политике.

III. Производственные планы и программы, бюджеты, сметная документация, технологические карты, нормы и нормативы расхода сырья, материалов и другие аналогичные документы.

IV. Первичные документы.

Учет затрат на производство базируется на составляемой в установленном порядке разнообразной первичной документации, включающей как типовые унифицированные формы первичных учетных документов, так и специфические документы для данной организации (разработанные и утвержденные организацией).

V. Регистры бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции формы которых

определяются применяемой формой бухгалтерского учета и способов обработки учетных данных.

VI. Бухгалтерская отчетность. В бухгалтерской отчетности информация о затратах на производство продукции представлена:

- в бухгалтерском балансе показываются остатки незавершенного производства в разделе II «Оборотные средства» по статье «Запасы»;
- в форме «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах» в разделе «Затраты на производство» приводится состав затрат по элементам за отчетный и предыдущий годы, а также изменение остатков по незавершенному производству.

VII. Материалы предыдущих проверок и, имевших место, судебных разбирательств.

3. Аудит затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Специфика технологических процессов, обработки и изготовления продукции, организационной и производственной структур и потребности управления и контроля, оказывая влияние на организацию бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, определяют методику их аудита. Поэтому в ходе аудита особое внимание уделяется следующим вопросам:

- ознакомлению с организацией и технологией производства;
- проверке осуществляемых видов деятельности и их соответствия уставным документам, планам, бюджетам;
- изучению системы управления организацией и ее соответствия специализации и объемам производства;
- проверке наличия технологических карт производства и технически обоснованных норм затрат на производство, оснащенности организации измерительной аппаратурой, организации технического контроля за качеством выпускаемой продукции и др.

В ходе проверки аудиторы должны установить обоснованность и целесообразность создания того или иного промышленного производства, выяснить соответствие их принятым планам, сметам, бюджетам.

Тщательной проверке подлежит обоснованность планирования производственных затрат и себестоимости, для чего необходимо детально изучить технологические карты и иную технологическую документацию, установить реальность предусмотренных в них работ и их объемов, порядок агрегирования машин и механизмов, их использования и т.д. Для обобщения установленных фактов

необоснованности планирования производственных затрат может быть составлена специальная ведомость с указанием отдельных резервов снижения или уточнения плановой себестоимости продукции за проверяемый период.

Наряду с этим в ходе аудита выполнения производственной программы необходимо проверить соблюдение технологической дисциплины.

Следует также проверить наличие и правильность разработки соответствующих технических, технологических и технико-экономических расчетов. Если таковые отсутствуют, то аудиторы, используя фактические данные о деятельности тех или иных промышленных производств, должны проанализировать использование трудовых и финансовых ресурсов, объемы выпуска и качества готовой продукции, ее рентабельность и сделать выводы об экономической эффективности и целесообразности их функционирования.

Отдельно проверяют обоснованность применяемых нормативов выхода готовой продукции по ее сортам, категориям, кондициям и другим показателям качества, для чего наряду с приемами документального контроля (сопоставление действующих нормативов в данном хозяйстве с аналогичными типовыми нормативами) следует практиковать контрольные запуски сырья и материалов, контрольный выход готовой продукции и лабораторный анализ ее качества.

Тщательному изучению подвергают обоснованность составления и фактическое выполнение производственной программы каждого промышленного производства. Сначала устанавливают наличие такой программы путем ознакомления с бизнес-планом (производственно-финансовым планом) и бюджетами (сметами, заданиями) организации. Затем всесторонне проверяют обоснованность запланированных объемов выпуска готовой продукции по установленным показателям ее качества, для чего широко используют приемы экономического анализа плановых и отчетных данных, проектных мощностей производственного оборудования, возможностей расширения производства в планируемом периоде. Предусмотренные производственной программой данного предприятия затраты материалов, труда и денежных средств проверяют по каждой их статье исходя из намечаемых объемов производств, применяемых нормативов и технологии. При этом обращается внимание на соответствие уровня производственных затрат технологическим картам и нормативному расходу, для чего указанные данные подвергаются сопоставлению и встречной сверке.

Далее аудиторы определяют фактическое выполнение производственной программы, в ходе которой особое внимание обращают на соблюдение технологической дисциплины, целесообразность использования материальных, трудовых и денежных ресурсов, правильность ценообразования и сбыта промышленной продукции. Основными приемами указанного контроля являются изучение первичных документов и записей по учету производственных затрат и выхода готовой продукции, их сопоставление с плановыми и нормативными данными, контрольные запуски сырья, материалов, выхода готовой продукции, лабораторный анализ ее качества. В необходимых случаях применяют запрос соответствующих организаций - поставщиков и покупателей промышленной продукции, опрос отдельных должностных лиц и их письменные объяснения. Обращается внимание на правильность применения и обоснованность норм расхода тех или иных материальных и трудовых ресурсов, достоверность фактических объемов их производственного потребления.

Тщательно выверяются учетные и отчетные данные о производственных затратах и выходе готовой продукции, для чего по каждой калькуляционной статье и виду полученной продукции в сплошном или выборочном порядке устанавливают реальность и достоверность натуральных, условно-натуральных, трудовых и стоимостных показателей. Для этого учетные записи подвергают встречной сверке с плановыми и нормативными данными, а также сопоставляют между собой по взаимосвязанным хозяйственным операциям (отпуск сырья и материалов со складов сопоставляют с их потреблением в цехах промышленного производства, выход готовой продукции - с ее оприходованием и реализацией и т.д.). Особое внимание надо обращать на учетные записи в конце года, когда нередко допускается списание в затраты промышленных производств материалов, по которым выявлены недостачи или порча по результатам ежегодной инвентаризации.

Уточненные данные об уровне фактических затрат, объеме и качестве полученной готовой продукции сравнивают с соответствующими плановыми показателями, в результате чего определяют степень выполнения производственной программы по каждому промышленному производству. Так же, как и при проверке производственной программы по основному производству, следует, путем факторного анализа, выявить влияние важнейших факторов на удорожание или удешевление себестоимости продукции, снижение или повышение ее качества и объемов выпуска. Результаты этого анализа оформляют в виде отдельных аналитических таблиц, которые включаются в рабочие документы аудитора.

Аудитор знакомится с выбранными в организации способами и методами ведения бухгалтерского учета затрат, в частности:

- рабочим планом счетов, регистрами синтетического и аналитического учета и схемой документооборота;
- порядком списания общехозяйственных расходов;
- способами распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- порядком признания коммерческих и управлеченческих расходов.

Вопросы методологического характера приказа по учетной политике в части списания на затраты амортизации по основным средствам и нематериальным активам, методам материальных ресурсов при списании на себестоимость, варианты учета ремонта основных средств рассмотрены в предыдущих главах учебника.

Принципиальное значение для организации аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции имеет глубокое и всестороннее изучение аудитором следующих особенностей деятельности предприятия:

- характера технологических процессов;
- последовательности обработки сырья и материалов;
- периодичности и повторяемости выпуска изделий;
- организационных особенностей производственных подразделений;
- объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- особенностей расходов;
- взаимосвязи расходов различных производств и порядка включения затрат в себестоимость продукции;
- потребностей управления и контроля и др.

Так, по характеру технологических процессов различают две группы производств:

1. Добывающие, к которым относят производства, непосредственно извлекающие сырье ресурсы (нефть, газ, каменный уголь и др.) из представляет единый процесс, а незавершенное производство отсутствует или имеет не значительные или стабильные размеры, которые не учитываются при исчислении себестоимости продукции;
2. Обрабатывающие, к которым относят предприятия, осуществляющие обработку и переработку промышленного и сельскохозяйственного сырья и полуфабрикатов в готовую продукцию для производственного и личного потребления.

В зависимости от последовательности обработки сырья и полуфабрикатов в обрабатывающих производствах выделяют:

- последовательные производства, в которых конечный продукт образуется путем последовательного прохождения через несколько технологически прерывных стадий (переделов, фаз) обработки сырья и материалов (текстильные, металургические, химические и другие производства);
- параллельные производства (машиностроение, приборостроение и др.), когда готовые изделия производятся после и сборки множества разных видов деталей, узлов.

Аудитору следует иметь в виду, что, как правило, в таких производствах:

- объектом учета затрат является передел (отдельная фаза производства);
- внутри передела расходы группируют по цехам и статьям себестоимости;
- применяется попредельный метод калькулирования себестоимости.

В условиях параллельного производства, когда, например, детали изготавливаются разными цехами, а сборка готового изделия производится в сборочном цехе, себестоимость готовых изделий определяется после исчисления себестоимости и полуфабрикатов.

По периодичности и повторяемости выпуска изделий различают производства:

- индивидуальные;
- серийные;
- массовые.

В индивидуальных производствах (экспериментальные производства, судостроение, тяжелое машиностроение и др.)рабатываются единичные, как правило, не повторяющиеся виды продукции. В таких производствах все затраты группируются по отдельным конкретным изделиям (заказам), а себестоимость продукции исчисляется по окончании выполнения заказа.

В серийных производствахрабатываются отдельные серии (партии) однородной продукции в определенных количествах экземпляров (крупносерийные, среднесерийные и мелкосерийные). К серийным производствам относятся: производство автомобилей, самолетов и др.

В массовых производствах (добыча угля, нефти, газа, выработка энергии, производство хлебопекарной продукции и др.)рабатывают продукцию непрерывно, одного и того же типа.

В серийных и массовых производствах затраты группируются по группам изделий и видам продукции, а исчисление себестоимости продукции осуществляется:

- по окончании выпуска отдельной серии (партии) изделий (в мелкосерийных и среднесерийных производствах);
- периодически, по окончании соответствующего отчетного периода (месяц, квартал и т.д.) – в крупносерийных и массовых производствах.

В составе организационных особенностей производственных подразделений выделяют:

1. По структуре производства: цеховую и бесцеховую;
2. По видам производств:
 - основные производства;
 - вспомогательные производства;
 - обслуживающие производства и хозяйства.

К основным производствам относятся подразделения, предназначенные для выработки основной продукции, для выпуска которой создано предприятие.

Вспомогательные производства вырабатывают продукцию (работы, услуги) для нужд основного производства, то есть которая потребляется внутри предприятия. Часть продукции (работ, услуг) может реализовываться на сторону. К вспомогательным производствам относятся электроцехи, паросиловые, ремонтные, транспортные, инструментальные и другие цехи.

Обслуживающие производства и хозяйства, как правило, обслуживают личные нужды предприятия и вырабатывают продукцию (оказывают услуги) непромышленного характера. К таким видам производств и хозяйств относятся: жилищно-коммунальные хозяйства, столовые, детские дошкольные учреждения, больницы и др.

Учет затрат каждого вида производства ведется на предприятиях раздельно на следующих счетах:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Объекты учета затрат и объекты калькулирования, порядок распределения затрат по этим объектам и организация аналитического учета затрат на производство, содержание калькуляций в совокупности определяют метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. На практике применяются различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости:

- простой;

- попредельный;
- позаказный;
- нормативный и др.

В зависимости от технологических и организационных особенностей промышленного предприятия в учете выделяют:

- объекты учета затрат на производство;
- объекты калькулирования себестоимости продукции.

Объектами учета затрат являются места возникновения затрат, а внутри их - виды вырабатываемой продукции. В качестве таких объектов, по которым производственные затраты группируются в учете, могут выступать:

- виды производств (основные, вспомогательные, непромышленные);
- подразделения предприятия (цехи, участки и т.п.);
- процессы, стадии, фазы производства;
- виды вырабатываемой продукции или ее отдельные части (детали, узлы и т.п.);
- группы изделий и др.

Виды продукции, по которым исчисляется себестоимость, являются объектами калькулирования себестоимости.

Объекты учета затрат и объекты калькулирования могут совпадать, если учет затрат организуется по тому же виду продукции, по которому калькулируется себестоимость. Совпадение в учете объектов обеспечивает наибольшую точность учета затрат на производство и калькулирования себестоимости конкретных видов продукции.

Если объекты учета затрат и объекты калькулирования себестоимости продукции различаются, то при исчислении себестоимости продукции затраты, учтенные по объектам учета, распределяются по объектам калькулирования расчетным путем.

Расходы, включаемые в себестоимость продукции, в бухгалтерском учете классифицируются по разным признакам, каждый из которых решает свои учетные задачи и подлежит особому аудиту:

1. По характеру затрат они группируются по экономическим элементам и по калькуляционным статьям.
2. По технико-экономическому назначению они подразделяются на основные и накладные.
3. По способы включения в себестоимость: на прямые и косвенные.
4. По составу затрат: простые и комплексные.
5. По отношению к объему производства: на условно-переменные и условно-постоянные.

6. По сферам осуществления затрат: на производственные и внепроизводственные.
7. По рациональности использования затрат: на производительные и непроизводительные.
8. По отношению к календарным периодам: расходы текущего периода и расходы будущих периодов.

Рассмотрим некоторые из этих классификаций.

Так, калькуляция затрат по их характеру (экономические элементы и калькуляционные статьи), показывая, что израсходовано (поэлементный состав) и куда (на какие цели) израсходовано (постатейный состав), обеспечивает сопоставимость данных по предприятию и по периодам, правильное калькулирование себестоимости продукции, позволяет аудитору проследить динамику материальных и трудовых затрат.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» к элементам затрат относятся:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Группировка затрат по калькуляционным статьям нормативными документами по бухгалтерскому учету не регулируется. При группировке затрат по этому признаку предприятия опираются на специфические особенности их технологического процесса производства. Номенклатура статей затрат должна показывать структуру себестоимости продукции и обеспечивать возможность проверки реальности каждой ее статьи. Как правило, в составе калькуляционных статей предприятия выделяют:

- Сырье и материалы;
- Возвратные отходы;
- Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, услуги производственного характера сторонних организаций;
- Топливо и энергия на технологические цели;
- Расходы на подготовку и освоение производств;
- Заработка плата производственных рабочих (основная и дополнительная);
- Отчисления на социальные нужды;
- Общепроизводственные расходы;
- Общехозяйственные расходы;

- Потери от брака;
 - Прочие производственные расходы;
- Итого: производственная себестоимость
- Коммерческие расходы;
- Всего полная себестоимость продукции.

Постатейный учет затрат ведется по каждому цеху, производству и по предприятию в целом. Группировка затрат по калькуляционным статьям применяется при расчете себестоимости единицы продукции.

Если предприятие выпускает один вид продукции, то для расчета себестоимости продукции:

- суммируются затраты всех цехов, относящиеся к выпущенной продукции, и определяются затраты в разрезе статей по предприятию в целом;
- полученная сумма затрат по каждой статье делится на количество выработанной продукции за соответствующий период.

При производстве нескольких видов продукции для расчета себестоимости единицы продукции некоторые расходы включаются в себестоимость на основании первичных документов (прямым путем), а другие – распределяются между изделиями расчетным способом (косвенным путем). Способы распределения расходов зависят от содержания расходов, принятой учетной политики и др.

Другая группировка затрат – по технико-экономическому назначению – позволяет выделить в их составе основные и накладные затраты.

К основным относятся расходы, обусловленные экономическими признаками производства продукции, к накладным – расходы по обслуживанию производства и управлению.

Группировка затрат по способу их включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные) позволяет проконтролировать правильность включения в себестоимость продукции:

- затрат (прямых), которые непосредственно связаны с производством конкретных видов продукции и могут быть прямо, на основании первичных документов, списаны на себестоимость этой продукции;
- затрат (косвенных), которые одновременно связаны с производством всех видов выпускаемой продукции и могут быть отнесены на себестоимость продукции на основании косвенного распределения.

Группировка затрат по рациональности их использования обеспечивает контроль за производительными и

непроизводительными (расходы по окончательному браку, оплата простоев, штрафов и др.) расходами.

Следует отметить, что в экономической литературе и на практике применяются и другие классификации затрат для целей бухгалтерского учета.

Группировка затрат в налоговом учете имеет некоторые особенности.

Принципиальное значение в достижении целей аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции имеет проверка правильности включения в себестоимость следующих затрат:

- основных затрат;
- затрат на подготовку и освоение производства;
- затрат по обслуживанию производства и управлению;
- непроизводительных расходов и потерь;
- затрат вспомогательных производств.

К основным затратам относятся: материальные затраты и затраты на оплату труда.

В бухгалтерском учете списание фактически потребленных в процессе производства материальных ресурсов на конкретные объекты учета и калькулирования себестоимости продукции в зависимости от технологических и организационных особенностей промышленных предприятий, осуществляется прямым или косвенным путем.

Обычно расход сырья и материалов учитывается по каждому объекту учета и калькулирования, т. е. представляет прямой расход, включаемый в себестоимость конкретных на по принадлежности, на основании первичных документов.

Если из одного и того же материала вырабатывается насколько видов продукции, фактический расход материалов распределяется по видам продукции одним из следующих методов косвенного распределения:

- пропорционально нормативному их расходу на конкретный вид продукции;
- пропорционально количеству или весу выработанной продукции;
- пропорционально коэффициентам расхода и др.

При составлении калькуляций из материальных затрат вычитается стоимость возвратных отходов, которые оцениваются в учете по ценам реализации или возможного использования.

Безвозвратные отходы оценки не подлежат.

По видам продукции стоимость отходов, как правило, распределяется косвенным путем (пропорционально массе или стоимости израсходованных материалов по всем видам продукции).

К материальным также относятся энергетические затраты (электроэнергия, пар, сжатый воздух, природный газ и др.), которые могут быть выделены в калькуляции отдельной статьей. Энергетические затраты включаются в себестоимость конкретных видов продукции как прямым (по показаниям счетчиков или других измерительных приборов), так и косвенным путем (пропорционально количеству выпущенной продукции, пропорционально нормативному расходу на единицу продукции, пропорционально мощности и времени работы агрегатов).

Затраты на оплату труда производственных рабочих в калькуляции, как правило, отражается двумя статьями:

- основная заработная плата;
- дополнительная заработная плата.

Основная заработная плата производственных рабочих-сдельщиков включается в себестоимость конкретной продукции прямым путем, на основании первичных документов. Остальная заработная плата распределяется косвенным путем:

- пропорционально прямой заработной плате;
- пропорционально нормативной зарплате на фактический выпуск продукции;
- пропорционально коэффициенту фактической зарплаты к нормативному и др.

Пропорционально заработной плате включаются в себестоимость и все связанные с ней отчисления на социальные нужды.

Затраты на подготовку и освоение производства, как правило, осуществляются в течение длительного периода времени. Поэтому эти расходы не могут быть не могут быть не могут быть не могут быть отнесены на себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Списание этих расходов может осуществляться одним из следующих способов:

- равными частями;
- исходя из запланированного выпуска продукции и норме затрат на единицу продукции.

К расходам на обслуживание производства и управления относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Типовой состав этих расходов определен Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы планируют и учитывают по каждому цеху отдельно, а общехозяйственные – по предприятию в целом. При изготовлении различных видов продукции общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются одним из следующих косвенных методов списания:

1. Общепроизводственные расходы распределяются:
 - пропорционально количеству или массе выработанной продукции;
 - пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих (без доплат по прогрессивно-премиальной системе);
 - пропорционально количеству часов работы оборудования и др.;
2. Общехозяйственные расходы распределяются:
 - пропорционально прямой заработной плате производственных рабочих (без доплат по прогрессивно-премиальной системе);
 - пропорционально прямой заработной плате плюс общепроизводственные расходы;
 - пропорционально выручке от продажи продукции (работ, услуг) и др.

Аудитору следует иметь в виду, что суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенные на отдельные виды продукции, подлежат распределению между выпущенной готовой продукцией и остатком незавершенного производства.

Предприятие вправе по окончании месяца списывать общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных расходов в дебет счета 90 «Продажи». Такой порядок упрощает списание расходов, однако, при наличии в отчетном периоде значительных остатков нереализованной продукции такое списание окажет отрицательное влияние на величину прибыли.

В составе общепроизводственных и общепроизводственных расходов учитываются отдельные виды непроизводительных (потери от брака, потери от простоев).

Брак в производстве, как правило, не планируются, но в отдельных отраслях он может быть предусмотрен технологическими нормами (сталелитейное производство, стекольное производство, лесозаготовка и др.).

Брак в производстве может быть неисправимым (окончательным) или исправимым. В зависимости от места обнаружения каждый из этих видов брака может подразделяться на внутренний и внешний.

При выявлении брака составляется акт о браке, в котором указываются: наименование изделия, операция по которой обнаружен брак, причина и виновник, стоимость забракованного изделия, расходы, связанные с браком, сумма, подлежащая взысканию с виновника.

Затраты и потери от брака учитываются на счете 28 «Брак в производстве».

По дебету этого счета отражаются затраты по внутреннему и внешнему браку: стоимость неисправимого (окончательного) брака и расходы по его исправлению.

В ходе аудита этих затрат аудитору необходимо иметь в виду следующее:

- Стоимость неисправимого (окончательного) брака списывается с кредита счетов 20, 23 в дебет счета 28;
- В себестоимость внутреннего окончательного брака включаются фактические затраты с первой операции до операции, на которой выявлен брак;
- Себестоимость внутреннего окончательного брака определяется по всем статьям калькуляции (за исключением обще хозяйственных расходов);
- Для определения себестоимости внутреннего окончательного брака допускается количество забракованных изделий умножить на нормы расходов материалов, заработной платы (по каждой операции), косвенных расходов (%);
- Себестоимость внешнего окончательного брака включает фактическую производственную себестоимость забракованного изделия и расходы на его замену и транспортировку;
- При отражении на дебете счета 28 стоимости внешнего (окончательного) брака сторнируются бухгалтерские записи по продаже продукции;
- Затраты на исправимый брак из затрат производства не списываются. Расходы по исправлению брака относятся в дебет счета 28 с кредита счетов 10, 70, 69, 25 и др.

По кредиту счета 28 учитываются:

- Стоимость окончательно забракованных изделий в цене возможного использования (дебет счета 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»);

- Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за допущенный ими брак (дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

- Суммы претензий к поставщикам за поставленные недоброкачественные материалы или полуфабрикаты (дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»).

Путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 28 выявляются чистые потери от брака, которые в конце месяца списываются на затраты соответствующего производства (дебет счетов 20, 23).

Простои в производстве могут быть вызваны как внутренними, так и внешними причинами. Каждый выявленный случай простоя оформляется соответствующими первичными документами (лист о простое, акт о простое и др.) в которых указывается: время простоев, их продолжительность, причины и виновники, расчет потерь, которые имело предприятие из-за простоя.

К простоям по внутренним причинам относятся простои, вызванные различными производственными неполадками.

Внешними причинами простоев являются несвоевременное поступление от поставщиков материалов и оборудования, прекращение подачи энергии со стороны, стихийные бедствия и др.

Потери от простоев по внутренним причинам учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Как правило, к ним относятся заработка плата производственных рабочих, доплаты до среднего заработка, отчисления на социальные нужды с этой заработной платы, стоимость материалов, топлива, энергии за время простоев.

Потери от простоев по внешним причинам учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Кроме вышенназванных к ним относится приходящаяся на них доля общепроизводственных расходов.

Суммы потерь, возникшие по вине сторонних организаций и подлежащие ими возмещению, отражаются по дебету счета 76 субсчет 2 и кредиту счета 26.

Простои, вызванные чрезвычайными обстоятельствами (авария, стихийное бедствие и др.) учитываются на дебете счета 91 субсчете 2 и кредите счетов 10, 70, 69 и др.

Особенности включения в себестоимость продукции расходов вспомогательных производств будут рассмотрены в следующем параграфе.

Особое внимание в ходе аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции должно быть уделено сводному учету затрат на производство, представляющему собой:

- во-первых, систему исчисления себестоимости готовых изделий, накопления фактических затрат на их изготовление;
- во-вторых, систему формирования информации о затратах по экономическим элементам и фактической производственной себестоимости выпущенной продукции.

При проверке правильности данных сводного учета затрат на производство следует обратить внимание на организацию учета и оценку незавершенного производства.

Для определения суммы незавершенного производства необходимо знать количество незаконченной обработкой продукции и способы ее оценки. Количество незавершенного производства по данным оперативного учета движения деталей, полуфабрикатов из цеха в цех и проверяются путем инвентаризации остатков незавершенного производства на рабочих местах и в цеховых кладовых. Остатки незавершенного производства оцениваются по фактическим затратам всех статей калькуляции (за исключением потерь от брака, коммерческих расходов, расходов на освоение производства).

Незавершенное производство может быть оценено по нормативным затратам и по наиболее важным статьям затрат (материалы, заработная плата и др.).

Сводный учет затрат на производство может осуществляться полуфабрикатным и бесполуфабрикатным способом.

Особенностями полуфабрикатного способа учета затрат на производство являются следующие:

- все затраты каждого цеха суммируются и в каждом цехе исчисляется себестоимость изготовленной им продукции (полуфабрикатов);
- изготовленные полуфабрикаты передаются из цеха в цех, а их передача отражается записями по субсчетам счета 20 «Основное производство»;
- при наличии на предприятии склада полуфабрикатов цехи сдают их на склад, а в бухгалтерском учете составляется запись: дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» кредит счета 20;
- при получении полуфабрикатов со склада в дальнейшую обработку в бухгалтерском учете составляется запись: дебет счета 20 (соответствующий субсчет) кредит счета 21;

- в затратах цеха-получателя стоимость полуфабрикатов, полученных от цеха-изготовителя или со склада, учитывается отдельной статьей;
- себестоимость конечной продукции определяют путем суммирования стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства, затрат на их обработку или сборку в последующих стадиях и доли расходов на обслуживание производства и управление.

Основными особенностями бесполуфабрикатного способа сводного учета затрат на производство являются следующие:

- каждый цех учитывает только свои затраты;
- передача полуфабрикатов из цеха в цех на счетах бухгалтерского учета не отражается;
- движение полуфабрикатов отражается в оперативном учете;
- себестоимость готовой продукции определяется списанием на выпуск готовой продукции соответствующей доли затрат каждого цеха, участвовавшего в ее изготовлении. Для определения этой себестоимости для затрат каждого цеха списывается на выпуск нормативная себестоимость продукции, а затем на основе коэффициента фактических затрат к их нормативной стоимости в нее вносятся уточнения.

4. Аудит затрат вспомогательных производств и их включения в себестоимость продукции

Важную роль в деятельности организации играют вспомогательные производства.

К вспомогательным производствам относят следующие цехи: ремонтный, транспортный, водоснабжения, электроэнергетический, паросиловой, инструментальный и др.

Затраты вспомогательных производств учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». По окончании месяца определяется себестоимость продукции вспомогательных производств и затраты списываются с кредита счета 23 в дебет счетов 20, 25, 26 и др.

Продукция (работы, услуги) вспомогательных производств потребляется цехами основного производства и может быть реализована на сторону.

Продукция вспомогательных производств, потребляемая цехами основного производства, в оценке по фактической себестоимости, включается в затраты основных цехов.

С целью обеспечения правильности распределения затрат вспомогательных производств по потребителям их услуг затраты каждого вспомогательного цеха должны учитываться отдельно.

Состав затрат вспомогательных производств аналогичен затратам основных производств.

Прямые расходы учитываются по дебету счета 23 по видам продукции (работ, услуг) и статьям расходов. Общепроизводственные расходы учитываются по дебету счета 23, а в крупных производствах – могут учитываться отдельно (по цехам) на счете 25 и в конце месяца списываться на счет 23.

В простых вспомогательных производствах (электроподстанции, паросиловой цех, транспортный цех и др.) отсутствуют или возникают стабильные остатки незавершенного производства, а все их затраты являются, как правило, прямыми. Поэтому себестоимость продукции простых производств определяется делением общей суммы затрат по цеху за месяц на количество продукции отпущенное потребителям.

Сложные производства (ремонтно-механические, инструментальные и др.) характеризуются наличием значительных и нестабильных остатков незавершенного производства. Фактическая себестоимость выработанной в таких производствах продукции определяется также, как и в основном производстве.

При определении себестоимости взаимные услуги вспомогательных цехов оцениваются по плановой или фактической себестоимости предыдущего месяца.

В процессе аудита финансово-хозяйственной деятельности вспомогательных производств необходимо выявить обоснованность планирования и фактическое выполнение производственной программы по каждому их виду, в связи с чем такая проверка осуществляется по отдельным вспомогательным производствам.

Основное производственное назначение ремонтных цехов (мастерских) – осуществление ремонтных работ по частичному восстановлению рабочих и силовых машин и оборудования, транспортных средств и инвентаря. Эти ремонтные мастерские выполняют капитальные и текущие ремонты, а также технические уходы, производимые, как правило, в стационарных условиях. По указанным направлениям осуществляется планирование их производственной программы.

Проверяя информацию, содержащуюся в бизнес-плане (производственно-финансовом плане) организации, аудиторы должны прежде всего установить, насколько обоснованно предусмотрено количество капитальных и текущих ремонтов по каждой группе машин и оборудования, для чего широко используются инвентаризационные ведомости и инвентарные карточки по учету указанных основных средств, а также протоколы заседаний инвентаризационных комиссий,

материалы инженерной службы хозяйства, проверок технического состояния машин, оборудования, транспортных средств и др. При этом надо тщательно изучить соблюдение ремонтным цехом межремонтных сроков, установленных по каждой группе машин и оборудования, их техническое состояние и фактическую выработку к началу планируемого периода. После уточнения количества текущих и капитальных ремонтов, которые подлежат выполнению по отдельным видам и группам машин и оборудования, выявляют возможность осуществить их хозяйственным способом, исходя из производственных мощностей ремонтных мастерских, и подрядным способом, на основании чего определяют обоснованность плановых заданий ремонтных цехов (мастерских) по объему ремонтных работ. Отдельно проверяется правильность плановых расчетов производственных затрат по видам ремонтов соответствующих машин и оборудования, исходя из фактических данных за предыдущие периоды и сметной стоимости ремонтов, запасных частей и услуг, норм выработки и тарифных расценок за ремонтные работы.

Проверку фактического выполнения производственной программы по ремонтным цехам (мастерским) проводят преимущественно по документальным данным путем сопоставления соответствующих плановых и отчетных показателей. При этом необходимо предварительно выверить все учетные записи и данные по субсчету «Ремонтный цех» к счету 23 «Вспомогательные производства». Особое внимание следует обращать на обоснованность записей по журналу учета работ и затрат в ремонтной мастерской или аналогичной машинограмме, которые при необходимости сопоставляются с ежемесячными производственными отчетами ремонтных мастерских, ведомостями дефектов на ремонт машин, а также с бухгалтерской и статистической отчетностью. Фактическое выполнение производственной программы за проверяемый год определяют по каждому ее показателю с использованием методов экономического анализа и с обязательным выявлением влияния важнейших факторов и причин невыполнения плановых заданий по ремонту машин и оборудования и изготовлению отдельных изделий (по номенклатуре, объему и себестоимости этих работ).

Аналогично проверяют затраты по ремонту зданий и сооружений, имея в виду, что он может осуществляться как хозяйственным, так и подрядным способом. Затраты на ремонт зданий и сооружений, осуществляемый хозяйственным способом, учитываются на субсчете «Ремонт зданий и сооружений» к счету 23 «Вспомогательные производства».

В бизнес-планах (производственно-финансовых планах) цехов автомобильного транспорта предусматриваются важнейшие технико-экономические показатели, характеризующие производственные затраты по установленной номенклатуре их статей, объемы грузоперевозок в тонно-километрах, общий пробег машин, в том числе с грузом и без груза, себестоимость 10 тонно-километров. Обоснованность расчета этих показателей устанавливается путем анализа фактических данных за предшествующие периоды с учетом планируемых изменений в парке грузовых автомашин, объемов грузоперевозок, улучшения использования рабочего времени на пробег автомашин, более экономного использования горючего, резины и других средств на их содержание и эксплуатацию.

В ходе проведения аудита фактического выполнения производственной программы по автомобильному транспорту первоочередное внимание необходимо уделять эффективности использования грузовых автомашин путем изучения их технического состояния, продолжительности рабочего дня, времени использования, грузоподъемности, пробега с грузом, затрат горючего, резины и других материальных, трудовых, а также финансовых ресурсов. Действенным средством оперативного контроля за выполнением производственной программы по автомобильному транспорту является организация систематических рейдов контролеров по проверке технической готовности машин, их целевого использования на линии, полноты загрузки рейса в оба конца, простоев под погрузкой и выгрузкой, продолжительности рабочего дня и сменности использования грузового автопарка.

Далее в процессе проведения аудита всесторонне изучают записи по субсчету «Автомобильный транспорт» к счету 23 «Вспомогательные производства», для чего привлекают накопительную ведомость учета работы автомобильного транспорта, ежемесячные производственные отчеты или соответствующие машинограммы, а также первичные документы и, прежде всего, путевые листы грузового автомобиля, на основе которых определяют достоверность большинства отчетных данных по использованию грузового автотранспорта. В частности, по путевым листам может быть проверена правильность начисления оплаты труда водителям, расходование горючего, износа резины, учета объема и характера перевезенных грузов, количество выполненных тонно-километров, общего пробега, пробега с грузом и без груза, простоев под погрузкой и выгрузкой, использования рабочего времени. Особое внимание надо обращать на реальность показателей пробега и пройденных тонно-километров, по которым нередко встречаются факты

приписок. Для этого в выборочном порядке определяют правильность указания в путевых листах расстояния между населенными пунктами, используя данные административных справочников или контрольного определения этого расстояния, а также количество перевезенных грузов, применяя встречную сверку с данными складского учета. Отдельно проверяют производственные затраты по использованию автомобильного транспорта по каждой калькуляционной статье, для чего используют соответствующие плановые и нормативные данные (положение об оплате труда, нормы пробега резины, нормы расхода горючего и т.д.), а также встречную сверку учетных записей по взаимосвязанным хозяйственным операциям.

Уточненные фактические данные затем сравнивают с плановыми данными производственной программы по автомобильному транспорту, выявляя степень их выполнения, а также факторы и причины, обусловившие те или иные отклонения от плановых заданий. Результаты такого анализа оформляют в соответствующие аналитические таблицы и излагают в сжатом виде в общем отчете о результатах проверки.

Обоснованность планирования и фактическое выполнение производственной программы по электроснабжению контролируется по таким показателям: количество выработанной собственными электростанциями и полученной со стороны электроэнергии, ее использование на производственные и иные нужды, затраты на выработку и получение электроэнергии, себестоимость одного или десяти киловатт-часов. Для повышения эффективности использования собственных электростанций в планах хозяйства следует предусматривать более полную загрузку электрогенераторов, повышение надежности и улучшение технического состояния электросетей, подстанций, трансформаторных будок и другого энергетического оборудования, экономное использование полученной электроэнергии. При документальных проверках используют в основном учетные данные (по субсчету «Электроснабжение» к счету 23 «Вспомогательные производства»), для чего привлекают журнал учета работы электрогенератора, отчеты об использовании электроэнергии или соответствующие машинограммы.

Сравнением плановых и фактических данных по каждому показателю производственной программы по электроснабжению определяется степень ее выполнения. Отдельно устанавливаются причины невыполнения плановых заданий и резервы улучшения использования электроэнергии и деятельности службы по электроснабжению.

При проверке обоснования производственной программы по водоснабжению устанавливают реальность объемов получения воды от

водоснабжающих организаций и на собственных водокачках, правильность расчета производственных затрат по отдельным калькуляционным статьям и себестоимость одного кубометра воды исходя из анализа этих данных за предшествующие периоды и с учетом намечаемых изменений в планируемом году.

Основными источниками контрольных данных для определения степени фактического выполнения производственной программы по водоснабжению являются учетные записи по субсчету «Водоснабжение» к счету 23 «Вспомогательные производства» (ежемесячные производственные отчеты или соответствующие машинограммы), данные фактического контроля (акты контрольного расхода топлива, замера потребления воды), первичные документы, плановые расчеты. Путем анализа плановых и фактических показателей производственной программы по водоснабжению (количество полученной и отпущенной на соответствующие цели воды, затраты общие и по отдельным статьям, себестоимость одного кубометра воды) определяется степень ее выполнения и выявляются резервы дальнейшего улучшения деятельности этой службы.

В аналогичном порядке проверяется обоснованность планирования и выполнение производственной программы по паро-, газоснабжению, холодильным установкам и электрокарам, если последние имеются в составе вспомогательных производств данного хозяйства.

6. Аудит затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обслуживающих производств и хозяйств

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся столовые, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, бани, прачечные, парикмахерские, эксплуатация жилых домов и общежитий, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения, за деятельность которых также должен осуществляться систематический контроль, начиная от разработки смет (бюджетов) по их содержанию и заканчивая подведением годовых итогов работы.

Рассмотрим особенности аудита обоснованности планирования и фактического выполнения смет расходов и доходов по отдельным производствам и хозяйствам.

При проверке обоснованности планирования расходов по содержанию столовых особое внимание обращают на правильность определения стоимости продуктов, специй и другого сырья, используемого для приготовления пищи, соблюдение установленного процента наложений при расчете отпускных цен на готовые блюда, а

также обоснованность его удешевления для отдельных категорий работников.

В качестве основных источников данных при определении степени фактического выполнения сметы расходов и доходов по столовым выступают ежемесячные производственные отчеты или соответствующие машинограммы, а также сметы (бюджеты, задания) столовых. При этом сначала следует тщательно проверить обоснованность и правильность учетных записей по каждой статье затрат и прежде всего по статье «Сырье» (продукты), имея в виду, что их оценка может отличаться от балансовой стоимости (при удешевлении общественного питания). Реальность величины остальных статей затрат определяют их сопоставлением с плановыми размерами с учетом фактической численности обслуживающего персонала, объемов потребления топлива, инвентаря, воды и других материально-технических средств. При необходимости привлекают первичные документы (учетные листы труда и выполненных работ, табели учета рабочего времени, лимитно-зaborные карты на получение материальных ценностей, калькуляционные карточки, акты о реализации и отпуске изделий кухни и др.). Отдельной проверке подлежат полнота оприходования и реализации готовых блюд, а также полнота получения и своевременности внесения в кассу хозяйства выручки от реализации изделий. Для этого широко используются приемы встречной сверки учетных записей и данных по аналитическому счету «Столовые» к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи» и 50 «Касса». Количество продуктов, отпущенных в закладку, сверяется с количеством полученных блюд, которые в свою очередь сверяются с суммой поступившей выручки. Выверенные суммы расходов и доходов по столовым за отчетный год затем сопоставляют с их сметой и выявляют степень ее выполнения. Пофакторным анализом устанавливается влияние отдельных факторов, а также выявляются причины невыполнения этой сметы.

В ходе проверки обоснованности планирования и фактического выполнения сметы расходов и доходов по пекарням проверяют правильность плановых расчетов затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов затрат по их отдельным статьям исходя из планируемых объемов производства хлебобулочных изделий, фактически сложившегося уровня этих затрат за предыдущие периоды и установленных нормативов как отдельных затрат, так и выхода готовой продукции. Затем выявляют правильность отражения в учетных регистрах фактических трудовых затрат и производственного потребления сырья, топлива и других материально-технических средств, для чего используют данные по аналитическому счету

«Пекарни» к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»: соответствующих первичных документы, ежемесячных производственных отчетов, планов, смет, нормативов и др.

Тщательно следует проверить выход хлебобулочных изделий, который необходимо сопоставить с нормативным выходом, исходя из объемов фактически израсходованной муки по ее видам и сортам и установленного процента припека при выпечке тех или иных изделий. Анализом их последующего движения выявляются полнота и своевременность оприходования и реализации хлебобулочных изделий. Сравнивая уточненные фактические и плановые данные по расходам и доходам пекарен, контролеры определяют степень выполнения годовой сметы и пути улучшения деятельности этого производства.

Проверка обоснованности планирования и фактического выполнения сметы расходов и доходов по ремонтно-пошивочным мастерским направлены прежде всего на выявление соблюдения действующих норм расходования сырья и материалов на ремонт или производство изделий и полноты расходования выручки от оказания услуг ремонтно-пошивочными мастерскими. Основными приемами контроля этих вопросов являются изучение плановых данных и текущего учета по указанному производству, их встречная сверка с фактическими данными за прошлые периоды, плановой численностью работников этих мастерских, тарифными ставками и должностными окладами, нормативами расхода материалов и другого сырья. Широко применяется также встречная сверка записей по аналитическому счету «Ремонтно-пошивочные мастерские» к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с первичными документами и записями по счетам 10 «Материалы» и 50 «Касса».

Проверкой отдельных заказов устанавливается правильность определения объемов ремонтных и пошивочных работ, расходования сырья и материалов, применения действующих в данном хозяйстве тарифов и определения платы за оказываемые услуги. Нередко выявляются факты создания неучтенного резерва сырья и материалов или завышения объемов их расходования на плановые работы для выполнения неучтенных заказов, которые можно обнаружить проверкой по отдельным датам того или иного периода количества заказов, объемов расходования сырья и материалов, сопоставлением их фактически израсходованного количества с нормативным или плановым расходом. Необходимо также установить соблюдение положения об оплате труда работников указанного производства, правильность отражения расхода электроэнергии, вспомогательных материалов и других затрат, после чего определяется степень выполнения сметы расходов и доходов по

ремонтно-пошивочным мастерским путем проведения анализа соответствующих фактических и плановых данных.

В ходе проверки обоснованности планирования и фактического выполнения смет доходов и расходов по баням, прачечным и парикмахерским устанавливают соблюдение ими принятого режима функционирования и полноты оприходования выручки за оказываемые услуги. При этом обоснованность плановых расчетов определяют путем контрольного пересчета отдельных видов затрат и услуг, исходя из пропускной способности этих служб, занимаемых ими производственных помещений и оборудования, численности обслуживающего персонала, систем оплаты его труда, продолжительности деятельности в течение планируемого года и нормативов расходования топлива, электроэнергии, сырья и материалов. Изучением ежемесячных производственных отчетов, учетных листов труда и выполненных работ, табелей учета рабочего времени аудиторы определяют, как фактически осуществлялась деятельность тех или иных служб за проверяемый период, соблюдался ли трудовой распорядок, правильно и обоснованно ли начислялись суммы по оплате труда работников обслуживающего персонала. Путем изучения записей по соответствующим аналитическим счетам к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» определяются обоснованность и реальность отдельных видов затрат на содержание указанных производств и хозяйств. Встречной сверкой данных о днях их работы, средней посещаемости и поступившей выручки выявляются полнота и своевременность оприходования последней. Выверенные суммы фактических расходов и доходов сравниваются затем с плановыми данными и определяется степень выполнения смет по указанным производствам и хозяйствам.

В ходе проверки эксплуатации жилых домов и общежитий основное внимание должно быть уделено выявлению соблюдения действующего законодательства по жилищно-коммунальному хозяйству и прежде всего законности и обоснованности эксплуатационных затрат и их возмещения квартиросъемщиками и арендаторами.

Эксплуатационные затраты жилищно-коммунального хозяйства подвергаются тщательной проверке по каждой статье в отдельности. При этом суммы фактически начисленной оплаты труда проверяют путем изучения фактической численности обслуживающего персонала, соблюдения штатных нормативов и штатного расписания хозяйства, тарифных ставок, должностных окладов и расценок, обоснованности премирования по итогам деятельности за год. При этом обоснованность планирования указанных затрат устанавливается путем анализа фактически сложившихся расходов за прошлые периоды, сопоставления с

установленной номенклатурой, а также исходя из планируемого размера жилой площади и целевых услуг, численности обслуживающего персонала, наличия основных фондов и сроков их ремонтов, объемов расхода топлива, электроэнергии, инвентаря и других затрат. Отдельно проверяется правильность определения квартирной платы, сборов и доходов по центральному отоплению, освещению, водоснабжению и другим целевым услугам жилищно-коммунального хозяйства, исходя из их объемов и установленных тарифов.

Фактические расходы по содержанию жилищно-коммунального хозяйства сверяют с плановыми суммами, устанавливают характер выполненных работ (вывоз мусора, снега, очистка территории и крыш домов от снега и т.д.), правильность указанных объемов, применения расценок (при сдельной оплате). По статье «Текущий ремонт» обращается внимание на обоснованность проведения текущего ремонта жилого фонда, соблюдение сметы на его выполнение, правильность отнесения этих затрат за счет средств хозяйства. Расходы по внутридворовому текущему ремонту, осуществляемые за счет квартиросъемщиков, не должны включаться в эксплуатационные затраты жилищного фонда. При проверке сумм начисленной амортизации уточняется, не отнесены ли в затраты амортизационные отчисления по жилым домам, которые начисляются только для определения износа и учитываются на соответствующем забалансовом счете.

Отдельно проверяются все целевые расходы (по центральному отоплению, освещению, водоснабжению, канализации и ассенизации, горячему водоснабжению, радиотрансляционному узлу и т.д.).

Источниками данных для такого контроля служат ежемесячные производственные отчеты или соответствующие машинограммы по счету 29 (аналитические счета «Эксплуатация жилых домов и общежитий» и по учету названных целевых расходов) с привлечением в необходимых случаях первичных документов.

Детально должны быть изучены записи по кредиту указанных аналитических счетов для выявления полноты и своевременности оприходования денежных средств, поступивших в возмещение эксплуатационных затрат по жилищно-коммунальному хозяйству. При этом особой проверке подвергается поступление квартирной платы и целевых доходов, для чего используется ведомость учета расчетов с жильцами квартир и общежитий. Исходя из наличия квартиросъемщиков, занимаемой ими жилой площади и имеющихся удобств, контроллеры устанавливают своевременность и полноту начисления причитающихся коммунальных платежей и их погашения по отдельным месяцам проверяемого периода. Надо обратить внимание также на своевременность

и полноту оприходования квартплаты по кассе хозяйства. Выявленные суммы задолженности выписывают в отдельную ведомость и принимаются меры к их погашению в ходе проведения проверки.

Выявленные причины невыполнения сметы расходов и доходов по эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства и резервы улучшения его деятельности и снижения убыточности обобщают и выносят на рассмотрение руководителей хозяйства.

Затраты по содержанию детских дошкольных учреждений, домов отдыха, санаториев, а также прочих производств и хозяйств проверяют по каждой статье на основе данных планов и записей в учетных регистрах (производственных отчетах или соответствующих машинограммах). Прежде всего следует уточнить плановые расчеты, исходя из численности обслуживающего персонала и систем оплаты его труда, смет по ремонту, отоплению, освещению, водоснабжению и уборке помещений, расходов по стирке белья, приобретению инвентаря, постельных принадлежностей и т.д. При этом по детским дошкольным учреждениям, домам отдыха и санаториям особенно тщательно надо проверять расходы на питание, за которыми могут скрываться факты неправильного отражения как объемов расхода тех или иных продуктов, так и их стоимости. Обычно, в таких случаях, допускается необоснованное списание отдельных присвоенных или бесплатно отпущеных продуктов, а также замена одних из них другими. Поэтому необходимо выявить реальность объемов списания тех или иных продуктов, исходя из количества посещающих детские дошкольные учреждения детей или отдыхающих в домах отдыха и санаториях по отдельным датам проверяемого периода. Особое внимание следует уделить полноте и своевременности поступления и оприходования взносов родителей и платы отдыхающих за путевки в дома отдыха и санатории. Для этого надо проводить контрольные инвентаризации денежной наличности в указанных хозяйствах, осмотр в натуре количества посещающих детей и отдыхающих. Весьма действенным приемом контроля в таких случаях является также встречная сверка документов и записей как по оприходованию взносов и выручки, так и затрат по содержанию соответствующих производств и хозяйств.

9.4. Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные задачи, нормативную базу и источники аудита затрат на производство.
2. Какова сущность затрат, включаемых в себестоимость продукции?
3. Охарактеризуйте основные процедуры аудита затрат на производство продукции.

4. Охарактеризуйте основные процедуры аудита затрат вспомогательных производств.

5. Охарактеризуйте основные процедуры аудита затрат обслуживающих производств и хозяйств.

6. Охарактеризуйте основные процедуры аудита расходов по управлению.

9.5. Контрольные тесты

1. При отгрузке топлива в кузнецкий цех на технологические цели на счетах производится запись:

- а) Дт сч. 20 Кт сч. 10;
- б) Дт сч. 23 Кт сч. 10;
- в) Дт сч. 25 Кт сч. 10;
- г) Дт сч. 20 Кт сч. 23.

2. Отпуск материалов в цехи вспомогательных производств отражается записью:

- а) Дт сч. 90 Кт сч. 10;
- б) Дт сч. 23 Кт сч. 10;
- в) Дт сч. 25 Кт сч. 10;
- г) Дт сч. 21 Кт сч. 10.

3. Для определения фактической себестоимости объектов учета применяется:

- а) система счетов;
- б) инвентаризация;
- в) оценка;
- г) калькуляция;
- д) двойная запись;
- е) отчетность.

4. Под косвенными расходами понимаются:

- а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
- б) расходы, связанные с изготовлением двух и более изделий.

5. При списании общехозяевых расходов сборочного цеха составляется запись:

- а) Дт сч. 20 Кт сч. 25;
- б) Дт сч. 23 Кт сч. 25.

6. На стадии процесса производства калькулируется:

- а) полная фактическая себестоимость проданной продукции;
- б) заготовительная себестоимость продукции (работ, услуг);
- в) фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг).

7. Остаток по счету 20 «Основное производство» означает величину:

а) затрат в незавершенном производстве;
 б) фактической производственной себестоимости готовой продукции;

в) затрат отчетного периода;

г) остаток расходов организации на начало (конец) месяца.

8. На выявленную недостачу незавершенного производства по цеху основного производства составляется проводка:

а) Дт сч. 94 Кт сч. 20;

б) Дт сч. 10 Кт сч. 20;

в) Дт сч. 91 Кт сч. 94.

9. По времени составления различают калькуляции:

а) предварительные;

б) провизорные;

в) плановые;

г) сметные;

д) отчетные.

10. В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляции:

а) производственной себестоимости;

б) цеховой себестоимости;

в) отчетные;

г) плановые;

д) полной себестоимости.

11. Контрольные аудиторские процедуры для оценки достоверности незавершенного производства применяют аудиторы по направлениям контроля:

а) прямой последовательности;

б) полнота, реальность, разрешение;

в) от управляющей системы к управляемой;

г) от одного объекта контроля к другому.

12. Аудитором при аудите затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции могут быть применены следующие методы экономического анализа:

а) горизонтальный и вертикальный;

б) индексный, корреляционно-регрессионный;

в) метод цепных подстановок, кумулятивный;

г) устные опросы специалистов.

13. Аудитор для проверки полноты учета (оприходования) готовой продукции может использовать следующие способы контроля:

а) инвентаризация готовой продукции;

б) проверка документов по выходу готовой продукции;

в) составление альтернативного баланса расхода сырья и материалов в расчете на производство продукции по нормам.

14. Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации в бухгалтерском учете подразделяются на следующие группы:

- а) текущего периода, будущих периодов;
- б) основной деятельности, вспомогательных производств, прочих производств;
- в) от обычных видов деятельности, операционные и внерализационные;
- г) доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления.

15. К расходам по обычным видам деятельности не относятся:

а) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

б) расходы по участию в уставных капиталах других организаций, если это является предметом деятельности организации

в) возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизуемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

г) расходы по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, если это является предметом деятельности организации

д) расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров

16. Ответьте, обязан ли аудитор проверить правильность калькуляции себестоимости продукции и списания калькуляционных разниц:

- а) да – по всем видам продукции;
- б) да – только по сопряженным видам продукции;
- в) да – выборочно по основным видам продукции;
- г) нет не обязан, такая проверка не рекомендуется.

17. Готовая продукция отдельных стадий производства, которая может быть использована в качестве материалов или комплектующих изделий в следующей стадии (фазе) производства в данной организации или на других предприятиях, это –:

- а) полуфабрикаты;
- б) готовая продукция;
- в) незавершенное производство;
- г) материалы;
- д) товары.

18. Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) – это:

- а) расходы;
- б) доходы;
- в) продажа активов;
- г) прибыль;
- д) убыток.

19. Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) расходы по обычным видам деятельности и внереализационные расходы;
- б) расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы;
- в) расходы по обычным видам деятельности и операционные расходы;
- г) расходы по обычным видам деятельности, операционные и внереализационные расходы;
- д) расходы по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

20. К элементам затрат не относятся:

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) коммерческие расходы.

21. Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по:

- а) экономическим элементам;
- б) статьям калькуляции;
- в) подразделениям;
- г) материально-ответственным лицам
- д) номенклатуре.

9.6. Практические задания

Задание 1

Назовите нормативную базу учета затрат на производство продукции.

Задание 2

Раскройте содержание основных методов получения аудиторских доказательств, используемых при проверке учета затрат на производство продукции.

Задание 3

Охарактеризуйте общую методику проведения аудита учета затрат на производство.

Задание 4

Раскройте содержание основных контрольно-аудиторских процедур необходимых для оценки достоверности учета незавершенного производства.

Задание 5

Раскройте содержание основных особенностей проведения аудита издержек обращения в организациях торговли.

Задание 6

Перечислите особенности проведения аудита калькулирования себестоимости продукции.

Задание 7

Назовите рабочие документы аудитора при аудите затрат и выпуска (выхода) продукции.

9.7. Кейсы

Кейс 1

В ходе проведения инвентаризации основных средств в ОАО «Стандарт-М» в арендованном здании склада было выявлено два шлифовальных станка, числившихся в учете с января по сентябрь 2014 года по приказу руководителя общества на консервации.

Шлифовальные станки были приобретены за счет кредита, полученного на следующих условиях: срок погашения кредита - 30 ноября 2014 г., а проценты за кредит должны уплачиваться ежемесячно не позднее последнего рабочего дня месяца.

С января по сентябрь 2014 года в здании склада строительной организацией выполнялся текущий ремонт.

В течение девяти месяцев ОАО «Стандарт-М» ежемесячно учитывало на следующих счетах:

а) на дебете счета 20:

- начисленную амортизацию по шлифовальным станкам - 180 000 руб.;

- расходы по содержанию шлифовальных станков (использованные смазочные материалы) - 2 000 руб.;

- начисленную заработную плату работника, обслуживающего станки, с отчислениями на социальное страхование - 26 000 руб.

б) на дебете счета 26:

- начисленную амортизацию здания склада - 25 000 руб.;
- ежемесячную плату за ремонт здания склада - 80 000 руб.;
- начисленную заработную плату охранника склада с отчислениями на социальное страхование - 19 500 руб.;
- проценты за кредит - 20 000 руб.

Требуется:

1. Установить допущенные в бухгалтерском учете нарушения.
2. Оценить влияние выявленных нарушений на достоверность показателей бухгалтерской отчетности и расчетов с бюджетом.

Кейс 2

При проверке аудитором правильности отнесения на издержки производства затрат ОАО «Сигмент» за сентябрь 2014 года установлены следующие записи:

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Д-т	К-т	
1. Начислена амортизация по основным средствам:			
а) оборудованию основных цехов:			
- полученного в краткосрочную аренду	25	02	20 000
- полученного безвозмездно в сентябре	25	02	30 000
- фактически не используемого в отчетном году для выпуска продукции	25	02	-
- сданного в краткосрочную аренду	26	02	30 000
б) зданию цеха основного производства, переданного на консервацию	25	02	15 000

Требуется установить:

1. Правильность отражения в бухгалтерском учете вышеперечисленных хозяйственных операций.
2. Как отразились допущенные нарушения на достоверности данных бухгалтерской отчетности и расчетах с бюджетом по налогам.

Кейс 3

При проверке обоснованности учета и списания потерь от брака в ОАО «Импульс» за июнь 2014 года аудитором установлены следующие записи:

Содержание записи	Корреспонденция счетов	Сумма (руб.)

	Дт	Кт	
1. Списывается себестоимость неисправимого брака	28	20	100 000
2. Отпущены материалы на исправление брака	28	10	20 000
3. Начислена заработка плата за исправление брака с отчислениями на страхование	28	70, 69	39 000
4. Начислена амортизация по оборудованию основного цеха	28	02	15 000
5. Оприходованы по рыночной стоимости неисправимые забракованные изделия	10	28	30 000
6. Удержано с виновников брака	70	28	25 000
7. Признана претензия к поставщику за некачественные материалы, вызвавшие возникновение брака	76	28	25 000
8. Списываются потери от брака	20	28	94 000

Требуется:

1. Дать оценку правильности ведения учета потерь от брака.
2. Какими нормативными документами должен руководствоваться аудитор в ходе проверки?

Глава 10. АУДИТ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ЕЕ ОТГРУЗКИ И ПРОДАЖИ

10.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита готовой продукции, ее отгрузке и продаже; информационной базе проведения аудита готовой продукции, ее отгрузки и продаже; основным направлениям и методике проведения аудита учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи; проверке расходов, связанных со сбытом готовой продукции.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

10.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи аудита.
2. Информационная база.
3. Проверка обеспечения внутреннего контроля за состоянием учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи.
4. Проверка операций по учету готовой продукции.
5. Проверка операций по учету отгрузки и продажи готовой продукции.
6. Проверка учета расходов, связанных со сбытом готовой продукции.

10.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи аудита

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством) (п. 2 ПБУ 5/01).

Цель аудита готовой продукции, ее отгрузки и продажи — получить достаточные доказательства достоверности показателей отчетности, для чего установить полноту оприходования готовой продукции, правильность исчисления выручки от продажи и

себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продаж.

Задачами аудита готовой продукции, ее отгрузки и реализации являются:

- подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки готовой продукции;
- подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- установление полноты оприходования готовой продукции;
- подтверждение объемов реализованной продукции и себестоимости реализованной (отгруженной) продукции.

2. Информационная база

Для проведения аудита готовой продукции, ее отгрузки и продажи необходимо знать требования нормативных документов по бухгалтерскому учету готовой продукции, ее отгрузке и продаже.

1. Для проверки на соответствие нормативным актам следует сформировать *пакет нормативных документов*, определяющих учет готовой продукции, ее отгрузку и продажу, в зависимости от специфики и особенностей производства клиента, а также базового перечня:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 6.06.1999 г. № 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001г. №44н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.09.1999 г. №32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. №33н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н.
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 №119н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 №135н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49.

2. *Приказ по учетной политике.* Изучая учетную политику клиента, аудитор знакомится:

- с рабочим планом счетов (счетами 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи»);
- с вопросами методологии учета в отношении проверяемого участка: способом учета выпуска готовой продукции; выбранным вариантом оценки готовой продукции; порядком списания расходов на продажу.

3. *Первичные документы.*

К первичным документам по оформлению и отражению в учете операций по движению готовой продукции, ее отгрузке и продаже относятся: карточки складского учета готовой продукции, счета-фактуры, накладные на отпуск готовой продукции, акты приемки, доверенности покупателей, акты о контрольной проверке продукции, инвентаризационные описи, первичные банковские и кассовые документы о поступлении выручки (платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.), пропуск на вынос (вывоз) готовой продукции с территории предприятия и др.

4. *Бухгалтерская отчетность.*

- 1) Бухгалтерский баланс, второй раздел актива, статья «Запасы»;

2) Отчет о финансовых результатах, в котором анализируется информация по статьям: «Выручка», «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы».

5. Регистры синтетического и аналитического учета.

Это регистры по счетам: 20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

На основании перечисленных документов, учетных регистров отчетных данных и первичных документов проводится проверка в соответствии с программой аудита.

6. Материалы предыдущих проверок и, имевших место, судебных разбирательств.

3. Проверка обеспечения внутреннего контроля за состоянием учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи

Аудитор проверяет правильность оформления приходных и расходных документов. Для проверки данного участка аудитор может использовать такие процедуры, как сканирование, прослеживание, арифметический контроль и др.

Для уточнения оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций по учету готовой продукции, ее отгрузки и продажи целесообразно проведение тестирования. По результатам теста аудитор делает выводы и уточняет направления проверки учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи с целью выбора для каждого направления наиболее приемлемых процедур.

По готовой продукции необходимо проверить, соответствуют ли фактические остатки данным, показываемым в балансе. Для этого следует убедиться, что данные учета подтверждаются результатами инвентаризации готовой продукции, и остатки готовой продукции правильно оценены.

Аудитору следует иметь в виду физические объемы готовой продукции, которые зафиксированы в накладных, материальных отчетах и других документах, и в суммарном, и в стоимостном выражении должны соответствовать обобщенной информации о наличии и движении готовой продукции, числящейся на определенную дату в стоимостном выражении на счете 43 «Готовая продукция». Поэтому при выявлении несоответствий аудитору в основу работы по данному участку следует заложить фактическое наличие готовой продукции, которое устанавливается проведением инвентаризации на складах и в цехах на определенную дату, и далее обратным путем сверить

документально, начиная с выпуска и заканчивая отгрузкой готовой продукции со склада.

При проверке готовой продукции, ее отгрузки и реализации аудитор может применить следующие процедуры:

- проверку соответствия выполненных операций документам, подтверждающим их совершение;
- проверку адекватности записей регистров бухгалтерского учета и Главной книги (проверку данных учетных регистров по учету готовой продукции и сверка их со счетами Главной книги);
- проверку показателей сальдо по счетам Главной книги и статей баланса путем взаимной сверки и прослеживания и др.

4. Проверка операций по учету готовой продукции

Аудитору следует уделить особое внимание проверке оценки готовой продукции, имея в виду, что она непосредственно влияет на себестоимость реализованных изделий, а значит и на конечный финансовый результат от продажи. Приступая к проверке, аудитор уточняет, как на предприятии оценивается готовая продукция.

Правила оценки готовой продукции в бухгалтерском учете установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). В соответствии с п.5 ПБУ 5/01 готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

При проверке операций по движению готовой продукции необходимо знать способ учета выпуска готовой продукции. Аудитор выясняет, как организован выпуск готовой продукции: традиционным способом, без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или с его применением.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено два варианта учета выпуска из производства готовой продукции:

- 1) по фактической производственной себестоимости (без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- 2) по нормативной (плановой) себестоимости (с использованием счета 40).

Выбранный вариант должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета.

Как правило, в производственных организациях учет наличия и движения готовой продукции осуществляется на счете 43 «Готовая продукция». На этом счете готовая продукция может учитываться по фактической производственной себестоимости или по нормативной (плановой) себестоимости, включающей затраты, связанные с

использованием в производственном процессе основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, или по прямым затратам.

Аудитору следует иметь в виду, что на счете 43 не учитываются:

- стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону;
- продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте, но не оформленная актом приема-передачи;
- готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи;
- продукция из давальческого сырья и др.

При учете готовой продукции на счете 43 по фактической производственной себестоимости ее движение в аналитическом учете допускается отражать по учетным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости от их стоимости по учетным ценам.

При списании готовой продукции со счета 43 сумма отклонений фактической производственной себестоимости от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к этой продукции, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 и дебету соответствующих счетов (45, 76, 79, 90) дополнительной или сторнировочной записью.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Применение счета 40 носит рекомендательный характер.

По дебету счета 40 отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг. По кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число отчетного периода определяют отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной

(плановой) себестоимости. Ежемесячно счет 40 закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Соблюдение конкретного варианта оценки готовой продукции и соответствующего ему порядка отражения операций по ее выпуску в учете устанавливается аудитором путем анализа применяемых схем корреспонденции счетов.

В ходе проверки аудитор обращает внимание на взаимоувязку производственной программы с обеспеченностью ее материальными ресурсами. Для этих целей он изучает расчеты потребности материальных ресурсов определенных видов готовых изделий и расчеты по определению запасов материальных ресурсов. При этом устанавливается: составлены ли расчеты определения потребности материалов в соответствии с действующими прогрессивными нормами расхода сырья, основных и вспомогательных материалов, а расчеты производственных запасов — с установленными нормативами, и обеспечивают ли они бесперебойный выпуск продукции.

Проверяя операции по бухгалтерскому учету готовой продукции, аудитор обращает внимание на правильность оформления приемки выпущенной из производства готовой продукции, так как формирование достоверной учетной информации о производственных и финансовых итогах деятельности предприятия зависит от реальности показателей, приведенных в приемо-сдаточных актах.

Достоверность данных о выпуске продукции может быть проверена путем взаимного контроля документов на оприходование готовой продукции с документами на отпуск материалов в производство и по учету труда и его оплаты (сменные рапорты, маршрутные листы, наряды и т.п.).

При проверке учета движения готовой продукции на складе аудитор выясняет организацию складского учета готовой продукции, правильность и своевременность оформления первичных документов и отражения их данных на счетах бухгалтерского учета

Аудитору следует иметь в виду, что в соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 к готовой продукции, относится лишь та, которая прошла все стадии технологической обработки, соответствует установленным стандартам или техническим условиям.

Полнота оприходования произведенной продукции может быть проверена путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов, выхода готовой продукции исходя из нормативных затрат. Для проверки объема производства продукции используются данные первичных документов и производственных отчетов, регистров аналитического и синтетического учета.

Аудитор проверяет первичные документы, которыми оформляется сдача готовой продукции на склад и документы, ведущиеся на складе готовой продукции (карточки, книги складского учета). В ходе проверки складских документов аудитор выясняет, производились ли в них ежедневные записи по приходу и расходу, выводились ли остатки продукции.

Готовая продукция может отгружаться покупателям, минуя склад. Аудитор проверяет, имели ли место такие случаи, правильность их документального оформления, так как сдача готовой продукции заказчикам на месте должна подтверждаться актами приемки. Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям, должна быть списана в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

5. Проверка операций по учету отгрузки и продажи готовой продукции

При планировании продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг на сторону важное значение имеют расчеты их объемов. В связи с этим и в ходе аудита указанных вопросов особое внимание прежде всего должно быть уделено:

- выявлению обоснованности планирования объемов сбыта продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- обоснованности объемов продукции, использованной на внутрихозяйственные цели;
- переходящим остаткам готовой продукции.

Сопоставлением соответствующих плановых и отчетных показателей по движению каждого продукта (процент товарности, средние нормы потребления на отдельные внутрихозяйственные цели, соотношение различных форм реализации, непроизводительные потери и т.д.) выявляются резервы увеличения его товарности и объемов продаж.

Наряду с объемами товарной продукции проверке подвергаются также себестоимость, реализационные цены и финансовые результаты от указанных операций как по отдельным видам продуктов, так и каналам ее продажи. Для этого следует сопоставить фактическую полную и производственную себестоимость по каждому виду товарной продукции и тщательно проверить все расходы, связанные с ее продажей.

Планируемые цены по каждому виду продукции проверяют путем их сопоставления с действующими рыночными ценами в соответствующих географических и товарных сегментах рынка. При этом обращается внимание на обоснованность планирования качества

продукции и правильность расчета средних реализационных цен исходя из сроков продажи, качественных кондиций (показателей) и каналов сбыта готовой продукции.

Отпуск продукции натураой в оплату труда работников организации, рассматриваемый также как одна из форм ее продажи, осуществляется по рыночным ценам, с учетом чего исчисляется налоговая база по налогу на доходы соответствующих физических лиц. Поэтому наряду с проверкой обоснованности планирования указанных операций надо обратить внимание на правильность применения указанных цен и налоговые последствия таких расчетов.

Отдельно проверяется правильность определения плановой прибыли или планового убытка от продажи продукции. Необходимо в каждой организации добиваться непременного повышения рентабельности производства товарной продукции, в связи, с чем каждый случай планирования убыточного производства должен быть тщательно изучен.

В ходе продажи продукции текущему контролю подвергают соблюдение сроков ее поставки, правильность определения объемов, качества, цен и расчетов за отдельные партии проданной продукции, степень выполнения плановых и договорных объемов продажи. Наряду с проверкой товарно-транспортных накладных, ведомостей движения продукции, путевых и учетных листов, отчетов о движении материальных ценностей, производственных отчетов и других документов и учетных данных, в этих случаях, широко применяются приемы фактического контроля. В частности, единственным средством выявления правильности указания объемов и качества продаваемой продукции служат контрольное взвешивание и лабораторный анализ отдельных партий продукции, отправляемой покупателям. Следует также практиковать встречную сверку данных о принятой продукции в соответствующих организациях, что позволит вовремя вскрыть расхождения между ними. При необходимости и наличии возможностей рекомендуется шире использовать приемы контрольного определения веса и качества проданной продукции, что позволит предотвратить обсчеты хозяйства со стороны отдельных организаций. Особой проверке следует подвергать расхождения в весе отправленной организацией и принятой покупателями продукции. Для этого надо сверить документы по отправке и приемке указанной продукции за каждый день работы в период ее массовой продажи.

При проверке тщательно анализируются учетные данные о физическом количестве, зачетном весе, качестве, себестоимости и выручке от продажи произведенной продукции, определяется степень выполнения

планов ее закупок и иных форм продажи, выявляются причины их невыполнения и резервы дальнейшего увеличения объемов и улучшения качества продаваемой продукции. В качестве основных источников аудита при этом используются товарно-транспортные накладные, приемные квитанции и другие первичные документы, ведомости аналитического учета или соответствующие машинограммы по счетам 90 «Продажи» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В ходе аудита особое внимание обращается на реальность скидок и надбавок к фактическому объему каждого вида проданной продукции, для чего проверяются показатели ее качества, правильность расчета величины тех или иных скидок и надбавок и определения зачетного объема. Иногда встречаются факты необоснованного списания на счета продаж потерь и недостач продукции в пути при ее доставке покупателям. Аудиторы должны проверить фактическое количество отдельных видов продукции, отраженных на соответствующих аналитических счетах. По выявленным фактам расхождений должны быть тщательно изучены причины их возникновения. Для их выявления ходе аудита производится расчет возможных потерь, образовавшихся в результате естественной убыли, а на разницу должны быть оформлены бухгалтерские проводки как на недостачи с последующим отнесением на счета виновных лиц или при отсутствии таковых на финансовые результаты (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Причины возникновения указанных недостач изучают как по документальным данным, так и путем опроса соответствующих должностных лиц и покупателей. На правильность указания этих данных в сопроводительных и расчетных документах надо обращать особое внимание, поскольку чаще всего именно путем их искажения осуществляются разного рода обсчеты, присвоения и другие злоупотребления. Для их выявления в аудите широко практикуется встречная сверка однородных показателей качества по смежным партиям одной и той же продукции, их сопоставления по внутренним и внешним первичным документам (например, товарно-транспортным).

Отдельной проверке подлежит правильность определения себестоимости и реализационных цен проданной продукции. При этом полная себестоимость единицы продукции сопоставляется с ее производственной себестоимостью. Изучением учетных записей в приведенных учетных регистрах устанавливают характер расходов по этим операциям, правильность их отнесения на счета по учету продаж и включение их в полную себестоимость проданной продукции. Нередко часть производственных затрат, а также стоимость недостающей или испорченной в пути продукции относят на увеличение полной

себестоимости реализованной продукции. При выявлении таких фактов необходимо провести перерасчет действительной величины как себестоимости товарной продукции, так и финансовых результатов от ее продажи, а выявленные искажения объединить в отдельные рабочие документы, прилагаемые к отчету аудитора.

Проверяя правильность применения реализационных цен и определения сумм выручки от продажи продукции аудиторы прежде всего уточняют ее количественные и качественные показатели. Потом, руководствуясь справочными данными о действующих рыночных ценах в аналогичных условиях, они выявляют обоснованность фактических цен, используемых в расчетах с покупателями. Выявленные в процессе проверки этих вопросов суммы недоплат за проданную продукцию выписывают в отдельные ведомости по каждому виду продукции и каждой организации (покупателю), на основании чего затем к ним оформляют претенциозные требования хозяйства по возмещению недополученных сумм выручки.

Выверенные фактические количественные и качественные показатели полной себестоимости, выручки и финансовых результатов от продажи продукции сопоставляются с соответствующими плановыми показателями, на основании чего определяется степень их выполнения, а также выявляется влияние таких факторов, как объемы и структура реализованной продукции, ее полная себестоимость и реализационная цена, на выполнение плана по финансовым результатам этих операций. При продаже продукции за наличный расчет широко используются такие приемы контроля, как изучение отчетов о продаже продукции, накладных и других первичных документов, их встречная сверка, отслеживание записей в учетных регистрах по счетам 90 «Продажи» и 50 «Касса», опрос подотчетных лиц.

Отпуск сельскохозяйственной продукции натураой в оплату труда работников организации сверяется с положением об оплате труда и плановыми объемами. При этом надо тщательно проверить ведомости на выдачу натураой тех или иных продуктов, чтобы установить правильность их оформления, реальность получателей, наличие их подписей, правильность определения итогов количества и цен отпущеной продукции.

В ходе аудита операций по сбыту промышленной продукции надо проверить валовой выход и балансы ее движения за отчетный период, сверить количество продукции, отраженной по счету 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи», а также провести встречную сверку учетных записей и данных организаций-покупателей. В процессе проверки необходимо широко использовать

контрольные взвешивания (осмотры) отдельных партий промышленной продукции, определение ее качества и проверки правильности оформления сопроводительных и расчетных документов.

6. Проверка учета расходов, связанных со сбытом готовой продукции

При аудите операций по отгрузке и продаже готовой продукции одной из задач является проверка правильности учета расходов, связанных со сбытом и продажей продукции. От их размеров зависит величина прибыли от продажи продукции. Расходы по сбыту продукции учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» и вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость.

Расходы на продажу бывают: возмещаемые и невозмещаемые. Это указывается в договорах поставок.

Согласно плану счетов бухгалтерского учета, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

При проверке ведения учета по счету 44 «Расходы на продажу» аудитор проверяет следующее:

1. Обоснованность отражения расходов на продажу.

В их состав входят расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

2. Правильность ведения аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу».

Аудитор, путем сверки данных первичных расчетно-платежных документов и учетных регистров по счету 44 «Расходы на продажу» выясняет организацию аналитического учета по видам и статьям расходов, а с помощью арифметического контроля проверяет правильность их распределения между видами отгруженной продукции (если используется вариант частичного списания расходов на продажу). При этом следует проверить соблюдение требований по списанию расходов на продажу. Так, в соответствии с Планом счетов при частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции) ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей. Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, списываются ежемесячно на себестоимость проданной продукции.

Аудитору необходимо убедиться в соответствии данных счета 44 «Расходы на продажу» с данными аналитического учета по видам и статьям расходов, а также данных о расходах на упаковку и транспортировку продукции с данными, используемыми в расчете распределения этих расходов.

3. Правильность бухгалтерских проводок по выполняемым операциям.

По окончании отчетного периода расходы на продажу списываются на себестоимость продукции.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету (п. 9 ПБУ 10/99) расходы на продажу участвуют в формировании расходов по обычным видам деятельности, на базе которых, в свою очередь, формируется финансовый результат от обычных видов деятельности. При этом суммы со счета 44 списываются полностью и частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Если организация небольшая, то расходы, связанные с продажей, могут учитываться на отдельном субсчете или же аналитическом счете счета 90.

Однако аудитору необходимо определить возможность применения данного положения для конкретного предприятия, исходя из его учетной политики и реальной ситуации, так как в настоящее время возможно применение двух вариантов списания коммерческих расходов.

4. Соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в Главной книге и балансе.

Полнота и правильность отражения в учете расходов на продажу изучаются при проверке операций по движению материалов, денежных средств, расчетных и других операций. В процессе проверки сопоставляются записи о расходах, приведенные в регистрах синтетического учета, с записями в ведомостях аналитического учета расходов на продажу как по общему итогу за месяц, так и по отдельным статьям расходов, а также с данными счета 44 «Расходы на продажу» и Главной книги.

В заключение аудитор проверяет правильность исчисления НДС и финансовых результатов от продаж.

Аудит участка учета готовой продукции, ее отгрузки и реализации крайне важен. Он напрямую влияет на финансовые показатели деятельности организации, поскольку именно здесь формируются такие показатели бухгалтерской отчетности, как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продаж. Операции по продаже готовой продукции являются объектом налогообложения и соответственно основным участком контроля налоговыми органами.

В практике аудиторских проверок при ведении учета по данному участку выявляются типовые ошибки предприятий. Наиболее часто

среди них встречаются те, которые приводят к занижению объемов реализации продукции:

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- несоблюдение установленного учетной политикой метода признания выручки для целей налогообложения;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете товарообменных операций, операций по взаимозачетам.

Обнаруженные в ходе аудита нарушения аудитор фиксирует в своей рабочей документации.

Завершая проверку, аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете готовой продукции, ее отгрузки и продаже.

Свои выводы аудитор обосновывает доказательствами, полученными при проверке первичных документов и учетных регистров, результатами производимых контрольных арифметических расчетов и других процедур.

10.4. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите нормативную базу учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи.
2. Назовите источники информации аудита выпуска готовой продукции, ее отгрузки и продажи.
3. Раскройте содержание методики аудита учета готовой продукции и ее отгрузки.
4. В чем заключаются особенности аудита учета коммерческих расходов?
5. Раскройте содержание методики аудита учета продажи продукции.
6. В чем заключаются особенности аудита операций в торговых организациях?

10.5. Контрольные тесты

1. При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и признании отклонений между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции в качестве расходов периода готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по себестоимости:
 - а) нормативной — дебет сч. 43 кредит сч. 40;
 - б) фактической — дебет сч. 43 кредит сч. 40;
 - в) нормативной — дебет сч. 90-2 кредит сч. 43.

2. Остатки готовой продукции на складе отражаются в бухгалтерском балансе организации по себестоимости:

- а) только фактической;
- б) только нормативной (плановой);
- в) фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости в зависимости от учетной политики.

3. Согласно учетной политике аудируемое лицо использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и признает отклонение между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции в качестве расходов отчетного квартала. Аудитор признает такой порядок:

- а) правильным;
- б) неправильным, так как отклонение должно признаваться ежемесячно.

4. При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости отклонение от стоимости по учетным ценам:

- а) рассчитывается;
- б) не рассчитывается.

5. Готовая продукция, которая морально устарела, полностью или частично потеряла свое первоначальное качество или стоимость продаж которой снизилась и текущая рыночная стоимость стала ниже фактической себестоимости готовой продукции, отражается в бухгалтерском балансе:

- а) за вычетом резерва под снижение стоимости готовой продукции;
- б) по фактической себестоимости готовой продукции.

6. Принятые к оплате счета за работы, выполненные сторонней организацией по переработке давальческого сырья в готовую продукцию, отражаются в бухгалтерском учете организации-давальца записью:

- а) дебет сч. 20 кредит сч. 60;
- б) дебет сч. 43 кредит сч. 60;
- в) дебет сч. 91-2 кредит сч. 60.

7. Организация, продукция которой облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 18%, обратилась в аудиторскую организацию со следующим вопросом: «Мы собираемся

Производственное объединение «Старт» внесло в счет вклада в уставный капитал другой организации свою продукцию, облагаемую НДС по ставке 18%. Какие бухгалтерские записи следует сделать, если сумма взноса превышает фактическую себестоимость этой продукции:

а) дебет сч. 58 кредит сч. 91-1; дебет сч. 91-2 кредит сч. 43; дебет сч. 91-2 кредит сч. 68-НДС;

б) дебет сч. 58 кредит сч. 43;

в) дебет сч. 58 кредит сч. 43; дебет сч. 58 кредит сч. 91-1.

8. Бухгалтерская запись дебет счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредит счета «Продажи» показывает:

а) долг покупателя за поставленную ему продукцию;

б) поступление денежных средств от покупателя в оплату готовой продукции;

в) начисление НДС;

г) признание выручки от продажи.

9. Расходы на упаковку готовой продукции в организациях, осуществляющих производственную деятельность, могут списываться проводками:

а) Дт сч. 26 Кт сч. 44 - полностью по окончании месяца;

б) Дт сч. 90 Кт сч. 44 - частично, в порядке распределения;

в) Дт сч. 90 Кт сч. 44 - полностью по окончании месяца;

г) Дт сч. 26 Кт сч. 44 - частично, в порядке распределения.

10.6. Практические задания

Задание 1

Назовите методы получения аудиторских доказательств аудита готовой продукции.

Задание 2

Перечислите условия признания доходов от обычных видов деятельности в бухгалтерском учете.

Задание 3

Прокомментируйте последовательность аудита продаж (доходов и расходов от обычных видов деятельности).

Задание 4

Перечислить основные особенности аудита прочих доходов и расходов, в том числе чрезвычайных.

10.7. Кейсы

Кейс 1

Раскройте содержание основных направлений аудита выпуска и продажи продукции.

Кейс 2

Раскройте содержание основных аудиторских процедур, используемых в процессе проверки учета выпуска и продажи готовой продукции.

Кейс 3

Исходные данные.

Согласно учетной политике учет готовой продукции в организации ведется на счете 43 «Готовая продукция» с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В текущем учете готовая продукция на счете 43 оценивается по учетной цене и в организации должен быть организован обособленный учет отклонений фактической производственной себестоимости от ее нормативной (плановой) себестоимости.

1. Остаток готовой продукции на складе на начало месяца (мая):

- по нормативной (плановой) себестоимости - 1 000 тыс. руб.

- отклонения (перерасход) фактической производственной себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью - +100 тыс. руб.

2. Поступило из производства на склад готовой продукции за месяц:

- по нормативной (плановой) себестоимости - 2 500 тыс. руб.

- отклонения (экономия) нормативной (плановой) себестоимости над фактической производственной себестоимостью - - 150 тыс. руб.

В бухгалтерском учете составлены следующие записи:

1. Дт сч. 43 Кт сч. 40 - 2 500 тыс. руб.

2. Дт сч. 40 Кт сч. 20 - 2 350 тыс. руб.

3. Дт сч. 90 Кт сч. 43- 2 800 тыс. руб.

4. Дт сч. 90 Кт сч. 43 - 150 тыс. руб.

Задание.

1. Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции.

2. Определить остаток готовой продукции на складе на конец месяца.

3. Установить, как отразились допущенные нарушения на достоверности показателей бухгалтерской отчетности и на расчетах с бюджетом.

Кейс 4

Исходные данные.

1. Согласно условиям договора российская компания (Санкт-Петербург) приобретает товары на внутреннем рынке России (г.Красноярск) с целью их продажи за рубеж.

2. Договорная стоимость товаров составляет 3 540 000 рублей, в том числе НДС – 540 000 рублей.

3. 2 марта 20..г. товары приняты к учету покупателем.

4. 3 марта 20..г. покупатель погасил задолженность поставщику за приобретенные товары.

5. В соответствии с условиями контракта, заключенного российской компанией с покупателем из Германии, товары, приобретенные на территории России, экспортируются на следующих условиях:

- контрактная стоимость товара равна 100 тысячам долларов США;
- базисное условие поставки «FOB» (лесной порт Санкт-Петербурга);
- право собственности на товары переходит от продавца к покупателю в момент оформления коносамента;
- товары должны быть оплачены в течение 7 рабочих дней с момента перехода права собственности на них к покупателю.

6. Таможенные платежи составляют:

- вывозные таможенные пошлины – 10 % от таможенной стоимости товара;
- сбор за таможенные операции – 5 000 руб.

7. 15 марта 20..г. товары экспортные отгружены со склада продавца.

8. Таможенная декларация и Коносамент оформлены 15 марта 20..г.

9. 15 марта 20..г. погашена задолженность по таможенным платежам.

10. 22 марта зачислена на транзитный валютный счет экспортная выручка.

11. Документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС, представлены в налоговый орган в течение 180 дней с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта.

12. Курс доллара США, котируемый ЦБ РФ, составлял:

- 15 марта – 70 рублей за 1 доллар США;
- 16 марта – 71 рубль за 1 доллар США;
- 22 марта – 75 рублей за 1 доллар США.

Задание. Какие бухгалтерские записи будут признаны аудитором правильными?

Глава 11. АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

11.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита денежных средств и финансовых вложений; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита денежных средств и финансовых вложений; освоению методики проведения практического аудита денежных средств и финансовых вложений путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с аудитом денежными средствами и финансовыми вложениями, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

11.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи аудита.
2. Информационная база.
3. Аудит кассовых операций.
4. Аудит операций на расчетных счетах в банке.
5. Аудит финансовых вложений.
6. Типичные ошибки.

11.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи аудита

Целью аудиторской проверки операций с денежными средствами и финансовыми вложениями является установление соответствия применяемой в организации методики учета операций по движению денежных средств и финансовых вложений, действующим в РФ в проверяемом периоде, нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи аудита операций с денежными средствами и финансовыми вложениями:

- проверить правильность отражения в учете кассовых операций;
- установить количество открытых расчетных и валютных

счетов в банках;

- проверить законность совершения операций по каждому счету;
- определить обоснованность операций по поступлению и списанию средств с банковских счетов предприятия;
- проверить правильность отражения в учете расчетных операций;
- оценить состояние платежно-расчетной дисциплины.

2. Информационная база

В информационную базу проверки входят следующие документы:

1. Нормативные документы, касающиеся учета денежных средств и финансовых вложений:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О национальной платежной системе» от 27.07.2011 г. №161-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. №173-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10.07.2002 г. №86-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О переводном и простом векселе» от 11.03.1997 г. №48-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. №39-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 г. №395-1;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. № 154н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 13.12.2010 г. №167н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 г. №126н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2003 г. №105н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н.
- Положение Банка России «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г. №383-П;
- Указания Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» от 11.03.2014 г. №3210-У;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49.

2. Первичные документы по оформлению операций с денежными средствами.

Основными документами, которые необходимо проверить, являются кассовая книга, отчеты кассира, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, оправдательные документы к кассовой документации, авансовые отчеты. Кроме того, имеются специальные журналы (книги) для регистрации приходных кассовых ордеров, расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей, депонентов, платежных (расчетно-платежных) ведомостей, договоры банковского счета, выписки банка по валютным, расчетным и специальным счетам с приложенными первичными документами (платежные поручения, платежные требования-поручения, объявления на взнос наличными, платежное требование, платежный ордер, инкассовое поручение (распоряжение), бланк денежного чека на снятие наличных денег с расчетного счета, поручение на продажу валюты, поручение на покупку валюты и др.), чековые книжки, реестры чеков, аккредитивы, кредитные договоры, журнал регистрации платежных поручений

3. Бухгалтерская отчетность организации и бухгалтерские регистры.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия находят также отражение в следующих бухгалтерских документах: регистрах синтетического и аналитического учета по соответствующим счетам, главной книге; балансе предприятия; отчете о финансовых результатах; отчете о движении денежных средств.

3. Аудит кассовых операций

Проверка кассы обычно начинается с проведения инвентаризации денежных средств и других ценностей в кассе, осуществляющей аудитором в присутствии кассира и главного (старшего) бухгалтера.

С целью предотвращения покрытия из других источников денежных средств, сокрытия их излишков или изменения остатка денежных средств, выведенного в кассовой книге, аудитору следует иметь в виду, что:

- если к моменту проведения инвентаризации кассир временно отсутствует, то помещение кассы опечатывается. Проверяющие заходят в кассу, после прихода кассира, вместе с ним;
- при наличии в организации нескольких касс, аудитор опечатывает их, а инвентаризация денежной наличности и иных ценностей в этих кассах производится также в присутствии кассира и главного (старшего) бухгалтера;
- с кассирами должны быть заключены договоры о полной материальной ответственности за сохранность всех принятых ими ценностей и ущерб, причиненный организации как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям;
- кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам;
- хранение в кассе денег и других ценностей, не принадлежащих организации запрещается.

Кассир представляет аудиторам последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня для проверки, а также дает расписку о том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет не оприходованных или не списанных в расход денег.

Далее аудитор изучает оправдательные документы по операциям, совершенным в день инвентаризации. При этом проверяется правильность оформления, обоснованность и необходимость

совершенных в этот день выплат и оприходований денежных средств. По фактам предъявления не полностью оформленных документов (без подписи руководителя и (или) главного бухгалтера организации, лиц, получивших деньги, без указания паспортных данных, без регистрации в журнале кассовых ордеров и др.), а также частных расписок на временное заимствование или хранение денег в кассе аудитор получает объяснение кассира. Частные расписки не учитываются при выведении результатов инвентаризации денежных средств в кассе.

После этого приступают к фактической проверке наличных денег и других ценностей. Для этого кассир полностью освобождает сейф, чтобы проверяющие могли убедиться в полноте предъявления хранящихся в кассе денег и других ценностей. Денежные средства группируются по соответствующим денежным купюрам в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте и осуществляется их пересчет.

Аудитору также необходимо установить фактическое наличие других ценностей в кассе.

Результаты инвентаризации наличных денежных средств (излишек, недостача) в кассе определяются на основе следующего расчета:

Остаток наличных денег в отчете кассира и кассовой книге на начало инвентаризации

плюс суммы, поступившие в кассу по приходным кассовым ордерам (на дату инвентаризации)

минус суммы выплат по расходным кассовым ордерам (на эту же дату)

минус суммы фактической денежной наличности.

По выявленным в ходе инвентаризации кассы излишкам и недостачам кассир представляет аудитору письменное объяснение причин их возникновения. При этом аудитор проверяет правильность выведенного кассиром остатка наличных денег в отчете и книге кассы и соблюдение установленного организации лимита хранения денежных средств в кассе.

Излишки денежных средств приходуются по приходному кассовому ордеру в доход организации, а недостачи взыскиваются с кассира.

По результатам инвентаризации денежных средств и других ценностей в кассе оформляется акт инвентаризации, который подписывается проверяющими и материально-ответственным лицом.

В ходе инвентаризации денежных средств и иных ценностей в кассе аудитор обращает особое внимание на оформление кассовой книги.

Проверке подлежат и условия хранения денежных средств и иных ценностей в кассе: помещение кассы, наличие сейфа и сигнализации и др.

Следующим этапом аудита является проверка кассовых операций.

С этой целью аудитору следует ознакомиться с материалами плановых и внезапных инвентаризаций наличных денег в кассе, проведенных работниками предприятия. Отсутствие таких документов может свидетельствовать о слабом контроле за работой кассира.

Кассовые операции осуществляются в следующем порядке:

- формирование приходных и расходных кассовых ордеров;
- регистрация кассовых ордеров в журнале регистрации;
- оформление приходных и расходных кассовых ордеров (подписи лиц, вносящих денежные средства в кассу с указанием сумм или получающих деньги из кассы (с указанием сумм), их паспортные данные и др.);
- записи в кассовую книгу, ежедневное выведение остатка по кассе;
- сдача в бухгалтерию кассиром отчета с приложенными к нему приходными и расходными кассовыми ордерами под расписку в кассовой книге;
- запись на счетах бухгалтерского учета кассовых операций в соответствующих регистрах.

Поэтому в ходе проверки аудитор выясняет: правильность формирования кассовых ордеров, их нумерацию в журнале регистрации кассовых ордеров, наличие исправлений в кассовых ордерах, количество кассовых книг, открытых в организации, правильность ведения кассовых книг (наличие всех листов, отсутствие неоговоренных исправлений, правильность оборотов по приходу и расходу, остатков и их переноса на следующие листы).

После выяснения соблюдения установленных требований необходимо переходить к проверке законности совершения кассовых операций. Проверке подлежат все приходные и расходные денежные документы за проверяемый период.

При проверке кассовых операций особое внимание аудитор должен уделить выявлению правильности, своевременности и полноты оприходования наличных денег.

Денежные средства могут поступать из банков, от работников организаций в оплату каких-либо услуг, возвратом остатков

неиспользованных авансов и др. Тщательной проверке аудитора подлежат полнота и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных на корешках чеков, в выписках банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег), в приходных кассовых ордерах и в кассовых книгах. Однако это только формальная сторона проверки, а поэтому, необходимо также проверить законность поступления денег в кассу по существу.

Известны случаи, когда организации получали в банках значительные суммы денег в кассу якобы на выплату пособий или на операционно-хозяйственные нужды, а впоследствии эти суммы присваивались должностными лицами путем использования фиктивных расходных ведомостей на вымышленных лиц или фиктивных расходных документов на подотчетных лиц.

Следует тщательно проверить также полноту оприходования выручки от реализации продукции основного производства, общественного питания, услуг вспомогательных, жилищно-коммунального, обслуживающих производств и хозяйств. При проверке приема наличных денег следует сверить записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах, на корешках чеков и выписках банка с отчетами, накладными и счетами по реализации продукции (работ, услуг).

Аудитор должен обратить внимание на бухгалтерские записи, связанные с поступлением наличной денежной выручки: дебет счета 50 «Касса» и кредит счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 20 «Основное производство», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и т.д. В таких ситуациях необходимо провести встречные сверки дебетовых записей по перечисленным счетам на проверяемые суммы с кредитовыми записями на счете 90 «Продажи», и если на кредите счета 90 данных контрольных сумм не окажется, то такой факт может представлять собой скрытый объект (выручка) налогообложения. Об этом факте аудитор должен сообщить руководителю организации и предупредить о возможных налоговых последствиях.

Проверяя выдачу наличных денег из кассы аудитору необходимо убедиться в обоснованности и реальности этих операций.

При проверке обоснованности расходования наличных денег из кассы изучаются наряду сданными расходных кассовых ордеров, кассовых книг, отчетов кассира, записей на счетах, документы, служащие основанием для их совершения. Такими документами могут

служить: приказы на командировку, договоры, акты приемки выполненных работ, проектно-сметная документация и др.

Так, обоснованность выплат заработной платы проверяется путем сопоставления записей в расчетно-платежных ведомостях с документами на основании которых они составлены (приказы о приеме на работу, увольнениях, отпусках, поощрениях, листы нетрудоспособности, табели учета рабочего времени и др.)

При проверке обоснованности и реальности выплаты депонированной заработной платы сопоставляются суммы этих выплат с записями в расходном кассовом ордере, кассовой книге, книге депонентов или реестре депонированных сумм. В ходе этой проверки выявляются факты повторного списания денег, выплат денег не тем лицам, которым они причитаются, особенно по суммам, по которым истек срок депонирования. Для выявления незаконных выплат депонированных сумм аудитор сопоставляет подписи получателей в ведомости на получение или расходном кассовом ордере с подписями, сделанными от имени получателя в других документах.

Сопоставлением записей в кассовой книге, расходном кассовом ордере и выписке банка проверяют полноту внесения денег на расчетный счет.

При проверке кассовых операций аудитор должен уделить особое внимание встречной сверке оборотов по дебету и кредиту счета 50 «Касса» с оборотами по счетам, корреспондирующими с ним.

В составе кассовых операций возможны поступления и выплаты в иностранной валюте. Учет этих операций ведется в иностранной валюте и в рублях на основании пересчета этой валюты по курсу ЦБ РФ. С колебаниями официального курса ЦБ РФ в учете кассовых операций возникают курсовые разницы.

С целью обеспечения качественного ведения бухгалтерского учета и налогообложения кассовых операций, осуществляемых в иностранной валюте, на предприятиях организуется их обособленный учет следующим образом:

- открываются отдельные кассовые книги по операциям в иностранной валюте;
- ведутся отдельные журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров по кассовым операциям в иностранной валюте;
- приходные и расходные кассовые ордера содержат информацию о суммах поступлений и выплат из кассы в иностранной валюте и рублевые эквиваленты;

- в составе счета 50/1 «Касса организации» открывается счет второго порядка – 2 «Касса в иностранной валюте».

В ходе аудита наличия и движения иностранной валюты в кассе организации аудитору следует проверить:

- соблюдение законности совершения этих операций;
- правильность выбора курсов ЦБ РФ, применяемых для пересчета иностранной валюты в рубли;
- правильность расчета рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте;
- правильность расчета и учета курсовой разницы.

К разрешенным кассовым операциям в иностранной валюте, в частности, относятся:

1. Операции при оплате и возмещении расходов физического лица, связанных со служебными командировками за пределы территории Российской Федерации, а также при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи со служебной командировкой;
2. Операции, связанные с расчетами в магазинах беспошлинной торговли;
3. Операции, связанные с реализацией товаров и оказанием услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках;
4. Операции со средствами, зачисленными в соответствии с валютным законодательством на счета (вклады), открытые в банках за пределами территории Российской Федерации.

Вместе с тем, запрещенными кассовыми операциями в иностранной валюте являются: оприходование выручки от продажи продукции собственного производства; выплата заработной платы работникам предприятия за счет средств на текущем валютном счете организации, открытый в банке на территории России; оприходование вклада в уставный капитал в иностранной валюте и др.

4. Аудит операций на расчетных счетах в банке

В соответствии с действующим законодательством организации обязаны хранить свои денежные средства (сверх наличного лимита) в обслуживающих учреждениях банков. Расчеты с учреждениями банка возникают в связи с хранением денежных средств на расчетных, валютных и других счетах, получением краткосрочных и долгосрочных кредитов, их погашением и переоформлением, претензиями к банку по ошибочным записям на счетах. Расчеты через учреждения банков

между организациями осуществляются на основе безналичных форм расчетов.

Порядок открытия и осуществления операций, связанных с безналичными расчетами, регулируются специальными инструктивными указаниями Центрального банка России, а также нормами Гражданского кодекса РФ.

Самостоятельное регулирование банковских операций не допускается, в связи с чем большого внимания требует последовательная проверка этих операций согласно соответствующему разделу аудиторской программы. Данный раздел аудиторской программы должен включать: установление наличия расчетных, валютных и прочих счетов организации в банках (в каких учреждениях банка открыты эти счета); проверку законности совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций, правильности их документального оформления; проверку полноты и своевременности оприходования поступивших на счета денежных средств; проверку полноты и соответствия оплаченных средств предъявленным счетам; проверку своевременности перечисления налогов в бюджет и обязательных платежей во внебюджетные фонды; проверку полученных в банке средств и их оприходование в кассу, а также целевого использования этих средств; определение платежеспособности организации и причин просрочек расчетов с разными кредиторами, в том числе с банками по кредитам и бюджетом по налогам; проверка по каждому безналичному расчету с организациями соответствия их договорным взаимоотношениям; контроль достоверности и экономической целесообразности проведения отдельных банковских операций; проверку соответствия данных о наличии и движении денежных средств, отраженных в документах и записях; проверку правильности корреспонденции счетов по банковским операциям; документирование результатов проверки банковских операций.

Источниками информации для аудирования данных вопросов являются: договоры с юридическими и физическими лицами, исполнительные листы и претензионные иски; выписки банка с приложенными к ним денежно-расчетными документами; соответствующие регистры к счетам 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и 55 «Специальные счета в банках», Главная книга и др.

Наиболее полно выявляется соблюдение действующего законодательства при совершении банковских операций в ходе документальной проверки. Однако до начала документальной проверки целесообразно еще раз оценить состояние внутреннего контроля и

системы учета операций на счетах в банках, а уже потом решить, каким способом их проверить – сплошным или выборочным. Это можно сделать путем проведения устного или письменного тестирования (таблица 11.1).

Таблица 11.1

Вопросник для проведения контроля операций на счетах в банках

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы			Примечание
		нет ответа	да	нет	
1	<i>Условия</i> Открыты ли в других банках незарегистрированные счета?	X			
2	Заключен ли с банком договор о банковском счете?			X	
3	Лишены ли доступа к бланкам чеков, платежных поручений не отвечающие за них лица?		X		
4	Запрещено ли подписывать чистые чеки?		X		
5	<i>Подтверждение</i> Проверяет ли главный бухгалтер выписки банка, счета-фактуры, накладные?			X	
6	Проверяют ли внутренние аудиторы соответствие проведенных операций договорным взаимоотношениям?			X	
7	Осуществляется ли ежемесячно сверка с банком и подтверждение сальдо средств на счетах?			X	
8	<i>Полнота</i> Нумеруются ли выписанные платежные поручения и другие банковские документы?			X	
9	Регистрируются ли платежные документы в специальном журнале?			X	
10	Отражается ли поступление выручки от реализации продукции на расчетные счета согласно учетной политике?		X		

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы			Примечание
		нет ответа	да	нет	
11	Обрабатываются ли и отражаются ежедневно выписки банка в учете?		X		
12	<i>Реальность</i> Осуществляет ли банк контроль за соблюдением платежно-расчетной дисциплины?			X	
13	Проверяют ли внутренние аудиторы подлинность платежных и другие документов?			X	
14	<i>Разрешение</i> Подписываются ли платежные поручения, чеки и другие документы руководителем и главным бухгалтером?			X	
15	<i>Точность</i> Проверяют ли внутренние аудиторы точность отражения операций по оприходованию и списанию денег на банковских счетах?			X	
16	Проверяет ли главный бухгалтер соответствие данных о наличии и движении денежных средств, отраженных в документах и записях?		X		
17	<i>Классификация</i> Разработан ли примерный проект отражения банковских операций на счетах бухгалтерского учета?			X	
18	<i>Учет</i> Проверяет ли главный бухгалтер своевременность и правильность отражения данных выписок банка в регистрах бухгалтерского учета?		X		
19	Верно ли отражаются в учете расчеты по аккредитивам и расчеты по чекам?		X		
20	<i>Периодизация</i>			X	

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы			Примечание
		нет ответа	да	нет	
	Датируются ли платежные документы в журнале регистрации по дате, указанной в документе?				

После окончания тестирования вопросник должен быть заверен подписями главного бухгалтера и внутреннего аудитора. Сомнительные ответы должностных лиц должны быть перепроверены.

Отсюда следует, что проверку банковских операций необходимо провести по каждому счету в отдельности. Особое внимание необходимо уделять проверке операций по расчетному счету. Прежде всего следует сверить остатки на счетах денежных средств проверяемого периода в выписках банка, регистрах бухгалтерского учета и отчетности. При наличии расхождений необходимо выявить их причины.

После тестирования, используя прием чтения документов и их взаимной сверки, следует тщательно изучить выписки по расчетному и другим банковским счетам и приложенные к ним документы. Каждая операция, отраженная в выписке банка, должна быть подтверждена соответствующими первичными документами. Такая проверка позволяет выявить бездокументальное списание средств или списание средств на одни цели, а приложенные документы подтверждают другие цели.

Проверка банковских выписок должна сочетаться с изучением банковских документов по существу. При этом аудитор должен выяснить: допускаются ли незаконные банковские операции (без договоров), например, погашение задолженности другой организации, не имеющей никаких договорных отношений с проверяемой организацией или оплата счетов других организаций по бестоварным счетам; полноту и своевременность оприходованных и оплаченных материальных ценностей; достоверны ли представленные документы на получение кредитов или займов, а также на предоставление займов другим организациям и лицам, целесообразность предоставленных займов с точки зрения финансового состояния и источников финансирования; верно ли отражены в учете и законно ли используются полученные из банка чеки для безналичных расчетов (соблюдается ли порядок их учета как ценных бумаг), выдаются ли они подотчетным лицам под расписку; составляются ли подотчетными лицами отчеты об

использовании чеков, соответствуют ли обороты и сальдо по отчетам подотчетных лиц оборотам и сальдо по специальным счетам и т.д.

При проверке поступивших на расчетные счета денежных средств следует установить правильность их учета и полноту зачисления. Так, перечисленную покупателями и заказчиками выручку необходимо сверить с записями по счетам 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. Поступление денежных средств от прочих дебиторов, финансово-кредитных и других организаций следует проверить также путем встречной сверки выписок и приложенных к ним документов, а при необходимости и записей в бухгалтерском учете как проверяемой организации, так и соответствующей организации-корреспондента по указанным операциям.

При проверке банковских операций по расчетным и другим счетам необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы: полностью ли представлены выписки банков к проверке; не допускалось ли умышленное отражение полученных наличных денег с расчетного счета на других счетах вместо отражения по счету 50 «Касса»; правильность и своевременность отражения авансов полученных и авансов выданных в корреспонденции с соответствующими счетами (62, 60). При этом следует уточнить правильность и своевременность начисления НДС с авансов полученных проводкой: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»; правильность и целенаправленность использования полученных кредитов банков и займов организаций; правильность и законность операций с аккредитивами и расчетов с чеками.

Необходимо выяснить причины таких расходов, проверить, не вызываются ли они неплатежеспособностью организации.

Особое внимание аудитора должно быть уделено проверке правильности учета и полноте зачисления денежных средств на расчетные и другие счета в банке. Так, зачастую в организациях денежные средства, поступившие на расчетные и другие счета от продажи материалов и в виде штрафов, пеней, неустоек, процентов (дивидендов), отражают в учете в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» другими, хотя известно, что указанные средства представляют собой прочие доходы организаций и должны быть отражены на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогично следует осуществлять аудит операций по списанию денежных средств с расчетных и других банковских счетов. Особое внимание необходимо обращать на своевременность и

полноту оприходования в кассу и целевое использование наличных денег, полученных из банка.

Перечисление денежных средств в погашение задолженности поставщикам следует анализировать в разрезе этих счетов, чтобы установить, насколько реально и обоснованно их использование. Бывают случаи, когда организации перечисляют деньги, например, организациям торговли якобы за купленные продовольственные товары, которые на самом деле на склад не поступили или поступили, но не того ассортимента, который указан в документах. Нередки случаи, когда организации перечисляют денежные средства за невыполненные строительно-монтажные и ремонтные работы. Поэтому при аудите операций по счетам денежных средств в банке требуется проводить встречные проверки и особенно тщательно исследовать взаимосвязанные первичные документы по однородным операциям.

Аудитор также должен выяснить, нет ли нарушений при перечислении денежных средств акцептованными поручениями через почтовые отделения. Проверяя переводы сумм текущей и депонированной оплаты труда, удержаний по исполнительным листам, обязательствам, необходимо установить обоснованность этих переводов и правильность переводимых сумм (сверить с первичными учетными документами), а также реальность указанных в перечне адресов получателей переводов.

Необходимо проверить правильность корреспонденции счетов по списанию денежных средств с расчетного и других банковских счетов. Так, нередки случаи, когда в отдельных организациях с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» списывают на производственные затраты или на издержки обращения суммы оплаченных расходов по проведению строительных работ, оказанию социально- бытовых, культурно-просветительских и других услуг, подлежащих отнесению (путем предварительного начисления), соответственно, на капитальные вложения и за счет других источников. Все эти необоснованно отнесенные на производственную деятельность организации суммы ведут к повышению себестоимости продукции (работ, услуг) и искажению финансовых результатов.

Все указанные нарушения действующих нормативных документов выявляются при сплошной проверке документов и взаимной сверке регистров учета по перечисленным счетам. При обнаружении фактов нарушения аудитор должен указать их в своей рабочей документации (в справке), ссылаясь на конкретные документы (наименование, номер, дата, сумма).

При проверке денежных средств и банковских операций аудитор должен также проверить реальность и законность операций по счетам 50-3 «Денежные документы» и 57 «Переводы в пути». На эти счета в ряде случаев необоснованно относят просроченную дебиторскую задолженность, что ведет к искажению показателей бухгалтерской отчетности. Целесообразно по счету 50-3 проверить наличие аналитического учета всех хранящихся в организации денежных документов (почтовые марки, марки госпошлины, проездные билеты, санаторно-курортные путевки, выкупленные акции и т.д.) и порядок учета их движения. По счету 57 проверяется реальное отражение средств, отправленных разными путями (через отделения связи, путем инкассации, в вечернюю кассу банка и т.д.) для зачисления на расчетный или валютный счет, но не зачисленных по назначению.

Организации могут быть субъектами валютных операций, резидентами, занимающимися импортными и экспортными операциями. В этом случае им могут открываться в учреждениях уполномоченного банка валютные счета. Аудитор должен знать, что записи по счету 52 «Валютные счета» производятся в иностранной валюте и в рублях (в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в рубли по курсу Центрального банка России на дату совершения операции и (или) последний календарный день отчетного периода. Для отражения внешнеэкономических операций к счету 52 могут быть дополнительно открыты субсчета: «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета», «Валютные счета за рубежом» и др.

Проверяя валютные операции, аудитор должен обратить внимание на правильность отражения валютной выручки, а также на обоснованность проведения операций на внутреннем валютном рынке России.

Продажу иностранной валюты организации должны отражать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета показывается стоимость иностранной валюты, пересчитанная по курсу Центрального банка РФ на день продажи, в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути» или 76, субсчет «Расчеты с банком» и понесенные затраты в связи с продажей валюты, а по кредиту – сумма в валюте РФ, полученная организацией за проданную иностранную валюту, в корреспонденции с дебетом счета 51 «Расчетные счета».

Аудитор должен проверить: право на открытие валютных счетов и соблюдение Федерального закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле»; полноту и своевременность зачисления валютной выручки организаций-экспортеров, являющихся резидентами, на их валютные транзитные счета; соблюдение экспортёрами порядка

продажи и покупки валютных средств; соблюдение договорных обязательств и сроков заключенных контрактов с иностранными партнерами.

Следует обратить особое внимание на правильность и своевременность расчета, а также полноту отражения курсовых разниц в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». При проверке валютных операций необходимо исследовать документы, которые нашли отражение в регистрах учета по счету 52 «Валютные счета».

При проверке банковских операций по всем банковским счетам следует проверить правильность корреспонденции счетов по ним и достоверность отраженных сумм. Такая проверка проводится путем взаимной сверки данных соответствующих регистров учета по счетам 51, 52, 55, 57, 60, 62, 66, 67, 68 и др.

Аналогично проводят взаимную сверку записей в регистрах по счетам 50-3, 55 и 57 с данными соответствующих корреспондирующих счетов. Сальдо по счетам 51, 52, 50, 55 и 57 должно соответствовать остатку по выпискам банка, в Главной книге и балансе организации. Такую взаимную сверку регистров корреспондирующих счетов целесообразно проводить в начале или в ходе проведения проверки. При выявлении нарушений, ошибок и злоупотреблений необходимо отмечать их в рабочей ведомости, вписывая туда название, номер и дату документа, характер нарушения (ошибки), ссылку на законодательный акт, который при этом нарушен.

Если в ходе проверки аудитор столкнулся с фактами присвоения отдельными должностными лицами организации крупных сумм денег или мошенничеством при отягчающих обстоятельствах, то он обязан доложить о злоупотреблениях руководству организации (правлению).

5. Аудит финансовых вложений

Организации могут осуществлять вложения свободных денежных средств с целью участия в управлении сторонними организациями или с целью получения прибыли на вложенный капитал. Вложения собственных или заемных средств организаций направлены на приобретение ценных бумаг, осуществление вкладов в уставные (складочные) капиталы сторонних организаций, а также предоставление займов другим организациям и др.

В практической деятельности российских организаций такие операции по приобретению соответствующих активов, способных приносить доход, определены как финансовые вложения.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Профессиональные участники рынка ценных бумаг, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды также используют правила, установленные этим ПБУ.

Проводя аудиторскую проверку, аудитор в первую очередь должен установить правильность классификации финансовых вложений в данной организации, оказывающей влияние на организацию учета этих вложений и достоверность бухгалтерской отчетности. Так, в зависимости от их целевого назначения, финансовые вложения подразделяются на:

- паи и акции;
- долговые ценные бумаги (облигации, финансовые векселя и др.);
- предоставленные займы (краткосрочные, долгосрочные);
- вклады по договору простого товарищества и др.

Краткосрочные финансовые вложения – сроком до одного года для организации их учета подразделяются: на облигации и другие ценные бумаги; депозиты; предоставленные займы. Долгосрочные финансовые вложения – сроком более чем на один год для организации их учета подразделяются: на паи (долевые взносы) и акции; облигации; предоставленные займы.

При аудите следует иметь в виду, что понятие «финансовые вложения» кроме бухгалтерского учета нигде больше не применяется, поэтому действующим законодательством регулируются не все финансовые вложения в целом, а их отдельные виды. Так, общие положения по отдельным видам финансовых вложений отражены в гражданском законодательстве. Например, договоры займа регулируются главой 42 «Заем и кредит» ГК РФ, договоры цессии – параграфом 1 «Переход прав кредитора к другому лицу» главы 24 «Перемена лиц в обязательстве» ГК РФ, операции с цennыми бумагами – главой 7 «Ценные бумаги» ГК РФ и т.д.

Согласно ст. 2 Федерального закона «О рынке ценных бумаг», финансовый инструмент – ценная бумага или производный финансовый инструмент.

Различают первоначальную и последующую оценку финансовых вложений.

1. Первоначальная оценка финансовых вложений.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений определяется вариантом поступления

их в организацию. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений регламентируется п.п. 9 - 17 ПБУ 19/02 (таблица 11.2).

Аудитору необходимо получить документальное подтверждение указанных затрат и их связь с приобретением ценных бумаг.

Таблица 11.2

Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений

Вариант поступления финансовых вложений	Порядок определения первоначальной стоимости
Приобретенные за плату	<p>Признается сумма фактических затрат на приобретение финансовых вложений, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).</p> <p>Фактическими затратами на приобретение финансовых вложений являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; – суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов; – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений; – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.
Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.
Полученные безвозмездно	<p>В этом случае первоначальная стоимость формируется в зависимости от того, обращаются эти ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг или нет.</p> <p>Если ценные бумаги обращаются на рынке</p>

Вариант поступления финансовых вложений	Порядок определения первоначальной стоимости
	<p>ценных бумаг, то их первоначальная стоимость представляет собой текущую рыночную стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. В этом случае под текущей рыночной стоимостью понимается их рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг.</p> <p>Для ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, их первоначальная стоимость будет представлять собой сумму денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету.</p>
Приобретенные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	<p>Определяется, исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.</p> <p>Стоимость этих активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.</p> <p>При 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.</p>
Внесенные в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и ПБУ 19/02.

2. Последующая оценка.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы (таблица 11.3).

Финансовые вложения выбывают в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

Таблица 11.3

Последующая оценка финансовых вложений

Группы	Порядок последующей оценки
1-я. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (например, акции, облигации)	<p>Отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки (переоценки) их оценки на предыдущую отчетную дату. Такую корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. При этом выбранную периодичность переоценки организация должна закрепить в учетной политике.</p> <p>Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов)</p>
2-я. Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (например, займы, векселя и др.)	<p>Подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.</p> <p>По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, разницу между первоначальной и номинальной стоимостью организациям разрешается относить на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода.</p> <p>По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости (с учетом причитающегося по ним дохода в виде дисконта). При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.</p>

Аудитору следует проверить:

— своевременность признания выбытия финансовых вложений в бухгалтерском учете;

— правильность оценки выбывающего объекта учета.

Выбытие финансовых вложений может произойти в случае: погашения финансовых вложений; их продажи; безвозмездной передачи; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций; передачи в счет вклада по договору простого товарищества; прочего выбытия (таблица 11.4).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится, исходя из допущения последовательности применения учетной политики. По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Таблица 11.4

Порядок оценки финансовых вложений при выбытии

Группы	Порядок оценки при выбытии
Финансовые вложения первой группы, по которым определяется текущая рыночная стоимость	При выбытии их стоимость определяется организацией, исходя из последней оценки
Финансовые вложения второй группы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	При выбытии их стоимость определяется одним из следующих способов: 1. По первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (оцениваются вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования) 2. По средней первоначальной стоимости (применяется для вложений в ценные бумаги других организаций). Средняя первоначальная стоимость определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их

	<p>количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.</p> <p>3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) (применяется только для вложений в ценные бумаги) Оценка по способу ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ценные бумаги, списываемые первыми, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца.</p> <p>При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии.

В ходе проверки необходимо провести опрос, связанный с сущностью инвестиций и их причинами. Следует обратить внимание на правильность отражения финансовых вложений в учете. Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат.

При аудите финансовых вложений следует иметь в виду, что кроме акций организации могут приобретать долговые ценные бумаги, прежде всего, облигации и векселя.

Наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги учитываются на субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги». К долговым ценным бумагам относят облигации.

Облигация – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента, а также право на получение фиксированного в ней

процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Чаще всего организация покупает облигации по стоимости, отличающейся от номинала. В дальнейшем первоначальная стоимость ценных бумаг должна быть доведена до номинальной.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной их стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты в течение срока обращения этих ценных бумаг.

Если покупная стоимость облигаций и иных приобретенных долговых ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося дохода по ним производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью.

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи: Дт 76 (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода); Кт 58 (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью), Кт 91 (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 и 58).

Если покупная стоимость облигаций и иных долговых ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью.

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи:

Дт 76 (на сумму причитающегося к получению дохода по ценным бумагам),

Дт 58 (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью),

Кт 91 (на общую сумму, отнесенную на счета 76 и 58).

Облигации могут быть погашены по истечении срока обращения либо путем досрочного выкупа. Наиболее распространенной ситуацией является списание облигаций по истечении срока их обращения по номинальной цене.

При проверке операций со сберегательным (депозитным) сертификатом принимают во внимание, что это ценная бумага, представляющая собой письменное свидетельство банка-эмитента о вкладе денежных средств, удостоверяющее право вкладчика (должника сертификата, бенефициара) или его правопреемника на получение по истечении установленного срока суммы вклада (депозита) и

обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат (ст. 844 ГК РФ).

Владельцем депозитного сертификата может быть только юридическое лицо, а сберегательного – физическое лицо.

Особо необходимо отметить, что сертификат не может служить расчетным или платежным средством за проданные товары или оказанные услуги.

Существуют различные виды сертификатов: именные и на предъявителя; до востребования и срочные. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о движении денежных средств, вложенных в банковские и иные вклады, предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Таким образом, сберегательные и депозитные сертификаты должны учитываться на субсчете 55-3.

При аудиторской проверке операций с векселем – ценной бумагой, подтверждающей обязательство векселедателя (лица, выдавшего вексель) или плательщика, указанного в векселе, уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя) – изучают порядок обращения векселей, который регулируется Федеральным законом от 11.03.1997 г. №48-ФЗ «О переводном и простом векселе».

Аудитору следует учитывать, что в зависимости от характера использования в хозяйственной деятельности векселя подразделяются на товарные и финансовые.

Товарные векселя – векселя, которые используются в расчетах между организациями. В основе использования таких векселей лежит сделка купли-продажи, поставки товаров (работ, услуг). Товарные векселя выдаются покупателями поставщикам товаров (работ, услуг) в целях обеспечения предоставленного коммерческого кредита в виде отсрочки оплаты товаров (работ, услуг), авансов, предоплаты (работ услуг).

Бухгалтерский учет товарных векселей ведется у организаций-векселедателя на субсчетах, открываемых к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», в сумме, указанной в векселе.

Векселя, полученные организациями-поставщиками товаров (работ, услуг) от организаций-векселедателей, отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 4 «Векселя полученные».

После передачи товарного векселя по индоссаменту (под другую сделку) он превращается в ценную бумагу и становится финансовым векселем, который на практике, а также в законодательных и

нормативных актах получил название «вексель третьих лиц». Такой вексель может появиться у организации разными путями:

- 1) приобретен по договору купли-продажи ценных бумаг у банка или другой организации и оплачен деньгами;
- 2) получен от покупателя за отгруженные ему продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- 3) получен от организации-заемщика за предоставленный ей заем.

После получения документов, подтверждающих переход права собственности на приобретенные ценные бумаги, на сумму затрат по их приобретению делается следующая проводка: дебет счета 58 «Финансовые вложения» кредит счетов по учету денежных средств или расчетов.

По учетным регистрам аудитор проводит тестирование отражения операций по учету финансовых вложений.

Важным вопросом проверки финансовых вложений является проверка операций по образованию резерва под обесценение финансовых вложений.

Аудитор должен проверить правильность создания и учета оценочного резерва на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их 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 отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменилась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющихся в собственности у организации или у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными цennыми бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов), а некоммерческая – за счет увеличения расходов.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

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 указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Операции, связанные с оплатой приобретенных акций путем передачи имущества, отражаются в учете инвестора с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Покупная стоимость приобретенных акций относится с кредита счета 91 в корреспонденции со счетом 58. Балансовая стоимость имущества, передаваемого в оплату акций, списывается на дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Аналогичная методика используется при учете вкладов в уставный

капитал других организаций.

Каждая организация может быть участником (вкладчиком) в уставном капитале других организаций либо в форме прямых вложений (приобретение паев, долевого участия), либо путем приобретения их акций.

Наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций учитываются на субсчете 58-1 «Паи и акции».

Вклад в уставный капитал другой организации может быть внесен в денежной или имущественной форме (основными средствами, нематериальными активами, товарами, материалами, ценными бумагами и т.д.).

Переданное имущество принимается к учету по согласованию сторон на основе реальных рыночных цен. Здесь необходимо проверить также правильность отражения в учете разницы между договорной (согласованной) стоимостью и балансовой стоимостью переданного имущества в счет вклада в уставный капитал другой организации.

При проверке следует учесть, что если организация в качестве вклада в уставный капитал передает основные средства, то при отражении этой операции в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться правилами, закрепленными в п.85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Согласно этому пункту выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный капитал, в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов (76) и кредиту счета учета основных средств. На возникающую задолженность по вкладу в уставный капитал производится запись по дебету счета учета финансовых вложений (58) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов (76) на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств, а в случае полного погашения стоимости такого объекта – в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Если организация в качестве вклада в уставный капитал передает материалы, товары, готовую продукцию, их списывают в балансовой оценке (по фактической себестоимости).

Особое внимание следует уделить проверке предоставления организацией займов другим юридическим лицам. Эти займы должны быть предоставлены только за счет собственных источников финансирования. Законность предоставленных займов изучается путем проверки правильности составления договоров и расчетно-платежных документов.

В процессе проверки аудитор в первую очередь знакомится с порядком документального оформления и соответствия документов правовым нормам. Займы могут выдавать не только кредитные учреждения, но и юридические лица. Займ можно выдать денежными средствами или имуществом. Организация может выдавать займы любым другим организациям или физическим лицам.

Проверка учета операций по предоставленным займам проводится с привлечением договоров займов, первичных документов, подтверждающих передачу средств по договору, данных учетных регистров.

По договору займа (ст.807 ГК РФ) одна сторона (заемодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

В соответствии с ПБУ 19/02 предоставленные другим организациям займы относятся к финансовым вложениям организации.

Суммы займов, предоставленные организацией другим юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам, учитываются на субсчете 58-3 «Предоставленные займы». По дебету субсчета 58-3 отражаются суммы предоставленных займов; по кредиту субсчета 58-3 отражается возврат займа.

В бухгалтерском учете доходы в виде процентов, полученные организацией от предоставления займов, признаются либо в составе выручки (счет 90 «Продажи»), либо в составе прочих доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы») в соответствии с ПБУ 9/99. Проценты по договорам займа признаются выручкой от продажи только в том случае, если предоставление займов является предметом деятельности организации, т.е. служит постоянным источником доходов организации.

На практике чаще всего организации выдают займы не на регулярной основе, а время от времени. Поэтому получаемые проценты, как правило, учитываются в составе прочих доходов.

Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений. Аудитор по рабочему плану счетов знакомится с перечнем счетов и субсчетов, используемых организацией для учета финансовых вложений, оценивает, насколько построение аналитического учета обеспечивает получение информации о финансовых вложениях (по предприятиям — продавцам ценных бумаг,

предприятиям-заемщикам, о финансовых вложениях в объекты на территории страны и за рубежом).

Аудитор должен подтвердить соответствие организации аналитического учета по государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций требованиям ПБУ 19/02 и формирования информации: по наименованиям эмитентов, наименованиям ценных бумаг, номерам и сериям ценных бумаг, номинальной цене ценной бумаги, цене покупки, о расходах, связанных с приобретением ценных бумаг, общем количестве, дате покупки, дате продажи или иного выбытия, месте хранения.

Аудитор на основании опроса (устной беседы) устанавливает, где хранятся ценные бумаги.

При хранении ценных бумаг в организации проверяется наличие реестра на передачу бланков (сертификатов) ценных бумаг на ответственное хранение в кассу организации. В реестре должны быть указаны: название ценной бумаги, номер, эмитент, номинал ценной бумаги.

6. Типичные ошибки

Основные нарушения (злоупотребления, хищения, ошибки) в области кассовых операций весьма разнообразны. Это может быть прямое хищение денежных средств. Достаточно распространено неоприходование поступивших денежных сумм с целью присвоения. Эти суммы могут поступить из банка, от физических и юридических лиц по приходным ордерам и юридических лиц по доверенностям. Нередки случаи излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов, неправильных подсчетов итогов в кассовых документах и отчетах, путем списания сумм без оснований или по подложным документам, с помощью подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний.

Широкое распространение имеет присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям. Такие «операции» проделываются с депонированной заработной платой и средствами, начисленными по другим основаниям, а также с суммами, причитающимися другим предприятиям. По отношению к другим экономическим субъектам используются также расчеты наличными денежными средствами в размерах, превышающих предельную величину. Такие расчеты применяются с другими юридическими лицами, а также предпринимателями, действующими без образования юридического лица. В практической деятельности нередки расчеты с населением наличными за готовую продукцию, выполненные работы и

др. В этом случае обходятся без применения контрольно-кассовых машин либо без регистрации этих машин в налоговых органах. Большие возможности для злоупотреблений заключаются в некорректном отражении кассовых операций в регистрах синтетического учета.

К типичным ошибкам при проверке операций по счетам в банках можно отнести:

- отсутствие приложений к платежным документам, послужившим основанием для совершения операций;
- подчистки и исправления в выписках банка;
- отсутствие на документах штампа банка о принятии документов для обработки;
- списание затрат, производимых в безналичном порядке непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов;
- перечисление авансов по бестоварным счетам, без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям;
- наличие исправлений в платежных документах;
- нарушение порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ;
- неправильный пересчет курса валюты;
- тексты платежных документов, послуживших основанием для оплаты с валютного счета, не переведены на русский язык;
- некорректная корреспонденция счетов, отражающая движение денежных средств;
- нарушение порядка аккредитивной формы расчетов.

11.4. Вопросы для самоконтроля

1. Каков порядок проведения инвентаризации кассы?
2. Каким образом устанавливается лимит остатка наличных денег в кассе для юридических лиц?
3. Каковы основные нормативные документы, которыми руководствуется аудитор при проверке организации учета кассовых операций?
4. Каковы первичные документы, которыми оформляются кассовые операции?
5. Каковы основные положения методики проверки кассовых операций? В чем основные отличия этой методики от традиционной проверки?
6. Для какой цели составляется вопросник аудитора по кассовым операциям?
7. Назовите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены

при аудите кассовых операций?

8. Каковы основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля операций по расчетным, валютным и прочим счетам в банках?

9. Каковы основные источники информации для проверки операций по расчетным, валютным и прочим счетам в банках?

10. Какова цель и содержание вопросника аудитора при проверке операций по расчетным, валютным и прочим счетам в банках?

11. Каковы основные аудиторские процедуры, применяемые при проверке операций по расчетным и прочим счетам в банках?

12. Каковы типичные ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций по расчетным, валютным и прочим счетам в банках?

13. Каковы особенности аудита финансовых вложений.

11.5. Контрольные тесты

1. Аудиторскую проверку операций с денежными средствами целесообразно начинать с проверки:

- а) кассовых операций;
- б) валютных операций;
- в) операций по специальным счетам;
- г) операций по расчетным счетам.

2. Выявленная в процессе инвентаризации недостача денег в кассе должна быть погашена:

- а) главным бухгалтером организации;
- б) кассиром организации;
- в) руководителям организации;
- г) за счет финансовых результатов организации.

3. Излишки денежных средств, выявленные при инвентаризации кассовой наличности, отражаются в бухгалтерском учете следующей записью на счетах:

- а) Дт сч. 50 Кт сч. 99;
- б) Дт сч. 50 Кт сч. 84;
- в) Дт сч. 50 Кт сч. 91;
- г) Дт сч. 50 Кт сч. 98.

4. Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или в другом заменяющем его документе, в подтверждение остатка наличных денег в кассе:

- а) признается аудитором;
- б) признается аудитором при условии наличия письменного распоряжения руководителя организации;
- в) не признается аудитором;

г) принимается аудитором согласно учетной политики организации.

5. Выявленные в ходе аудита в кассе наличные денежные средства, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, признаются аудитором:

а) денежными средствами в кассе, зачисленными в доход организации;

б) денежными средствами должностных лиц для временного хранения;

в) денежными средствами кассира;

г) денежными средствами работников, подтвержденными их заявлениями.

6. Раздел аудиторской программы по проверке кассовых операций должен включать следующие вопросы и направления аудита:

а) проверка соблюдения финансовой дисциплины и финансового состояния организации;

б) инвентаризация наличных денег, исследование документов и регистров кассовых операций;

в) проверка сохранности и состояния хранения денежных средств в кассе, а также других ценностей, в том числе драгоценных металлов;

г) инвентаризация наличия денежных средств и денежных документов в кассе, проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств в кассу, обоснованности списания денежных средств.

7. Порядок открытия и режим ведения банковских счетов, а также осуществления операций, связанных с безналичными расчетами, регулируются:

а) учетной политикой организации;

б) только нормами Гражданского кодекса РФ;

в) специальными инструкциями Центрального банка России и нормами Гражданского кодекса РФ;

г) только специальными инструктивными указаниями Центрального банка России.

8. Раздел аудиторской программы для проверки операций по учету денежных средств на счетах в банках должен включать:

а) установление наличия банковских счетов и проверку безналичных расчетов;

б) проверку выписок банка по всем счетам по учету денежных средств;

в) проверку корреспонденции счетов по движению денежных средств на счетах в банках;

г) установление наличия банковских счетов, проверку законности совершаемых операций по счетам денежных средств в банках, правильности их документального оформления и отражения в бухгалтерском учете.

9. Наиболее полно соблюдение действующего законодательства при совершении операций на счетах в банках выявляется в ходе:

- а) фактической проверки;
- б) документальной проверки;
- в) устного или письменного тестирования;
- г) сверки данных регистров учета.

10. Аудиторскую проверку операций по счетам учета денежных средств в банке необходимо провести:

- а) по расчетным счетам;
- б) по расчетным и специальным счетам;
- в) по каждому банковскому счету в отдельности;
- г) по расчетным и валютным счетам.

11. Валютные счета могут быть открыты:

- а) любыми организациями в банках;
- б) организациями резидентами в уполномоченных банках;
- в) организациями резидентами в любом коммерческом банке;
- г) любыми организациями только в учреждениях Сбербанка.

12. При аудите операций на счетах по учету денежных средств в банках следует проверить правильность корреспонденции счетов по ним и точность отраженных сумм путем:

- а) взаимной сверки информации, содержащейся в соответствующих регистрах учета;
- б) выборочного прослеживания отдельных операций;
- в) выборочного сканирования отдельных операций;
- г) проверки сальдо счетов 51, 52, 55.

13. Недостача денежных средств в кассе отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 94 Кт 50;
- б) Дт 50 Кт 91;
- в) Дт 99 Кт 50.

14. При зачислении денежных средств в аккредитив аудитор признает правильной следующую бухгалтерскую запись:

- а) Дт 55/1 Кт 51;
- б) Дт 50 Кт 91;
- в) Дт 51 Кт 62;
- г) Дт 51 Кт 62.
- д) Дт 66 Кт 51

15. Лицом, материально ответственным за хранение денежных документов, является:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель экономического субъекта;
- в) кассир;
- г) главный инженер;
- д) завхоз.

11.6. Практические задания

Задание 1

Охарактеризуйте методику аудита кассовых операций.

Задание 2

Перечислите особенности проведения аудита операций на счетах по учету денежных средств в банках в валюте РФ.

Задание 3

Укажите основные особенности аудита операций по учету денежных средств на валютных счетах.

Задание 4

Поясните порядок учета и последовательность аудита операций на счетах 55, 57.

Задание 5

Назовите особенности аудиторской проверки операций по денежным средствам в банках при использовании форм безналичных расчетов.

Задание 6

Перечислите источники информации для проведения аудита денежных средств.

Задание 7

Укажите направления, по которым проводится аудит финансовых вложений.

11.7. Кейсы

Кейс 1

При аудиторской проверке кассовых операций ОАО «Прогресс», проводившейся в январе 2014 года, в кассовой книге обнаружены следующие документы, не зарегистрированные в ней: а) приходный ордер № 18 от 01.11.2013 г. на поступление денег от экономиста С.П. Павлова в сумме 2,4 тыс. руб. за перевозку автомобилем личного имущества 11.11.2013 г.; б) приходный ордер № 19 от 01.11.2013 г. на поступление денег от слесаря А.Л. Иванова в сумме 3,5 тыс. руб. за отпущенные ему 20.11.2013 г. строительные материалы; в) расходный

ордер № 20 от 04.11.2013 г. на выдачу денег в подотчет помощнику директора Корниловой И.С. на хозяйственные расходы в сумме 2 тыс. руб.

Кассовая книга не подписана директором, главным бухгалтером, страницы не пронумерованы и не прошнурованы, печатью не скреплены.

Кассир З.И. Морозова принята на работу с 01.03.2013 г. Приказ о принятии на работу составлен от 20.03.2013 г. Обязательство о материальной ответственности с кассиром подписано 03.06.2013 г.

Последняя инвентаризация кассы проведена работниками ОАО «Прогресс» по состоянию на 24.12.2013 г. комиссией в составе: главный бухгалтер О.К. Шапошникова, бухгалтер В.Н. Васильева, менеджер Н.Д. Сафонова, кассир З.И. Морозова. Недостач и излишков в кассе не выявлено.

Кассир З.И. Морозова совмещает обязанности, выполняя функции кассира кассы взаимопомощи предприятия, денежные средства которой хранятся в сейфе кассы ОАО «Прогресс».

Задание

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Кейс 2

В ходе аудиторской проверки ОАО «Удача» установлено, что работники предприятия вносят деньги в кассу за реализованный им уголь и дрова. Лицам, работающим на данном предприятии, топливо продается по сниженным ценам (т.е. ниже затрат, связанных с их приобретением). Кассир О.К. Иванова оплату принимает по открытой ведомости, т.е. собственоручно записывает в ведомость фамилии плательщиков и сумму. В конце месяца кассир подсчитывает общую сумму по ведомости, записывает итог и подписывает ведомость у руководителя и главного бухгалтера. В бухгалтерии поступление денег в кассу за отпущенное топливо в оценке по стоимости ниже приобретения (заготовления) отражается в корреспонденции Д-т 50 «Касса» К-т 10 «Материалы». На расходных накладных на отпуск топлива проставляется отметка «оплачено». Сопоставление в процессе аудита этих накладных с ведомостью на оплату топлива показало, что

денежные средства в сумме 14,8 тыс. руб. в кассе не оприходованы. Кассир пояснила, что пока она была в банке, штамп с оттиском «оплачено» был передан ею в бухгалтерию, где и принимали деньги. По данным учета налоговая база по НДС была определена с суммы 14,8 тыс. руб.

По полученным данным стоимость отпущеного топлива составила 16 тыс. руб., а по рыночным ценам - 18 тыс. руб.

Задание

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Кейс 3

Как по мнению аудитора должны быть отражены в учете организации-заимодавца следующие операции: предоставление физическому лицу денежного займа, а также его возврат и начисление процентов по договору займа, при условии, что в связи с отсутствием у заемщика денежных средств начисленные проценты по соглашению сторон присоединяются к основной сумме займа?

Организация предоставила работнику заем в размере 1 млн. руб. на срок с 31 мая по 31 августа. По условиям договора проценты начисляются по ставке 4% годовых и уплачиваются заемщиком в кассу организации ежемесячно в последний день месяца.

В связи с отсутствием денежных средств заемщик не произвел уплату процентов за июнь. 30 июня стороны пришли к соглашению о присоединении начисленных процентов к основной сумме займа с последующим начислением процентов по согласованной в договоре ставке и их уплатой при возврате основной суммы займа.

В установленный срок заемщик возвратил денежные средства и уплатил проценты в полном объеме.

Ставка рефинансирования, установленная Банком России, в течение срока действия договора займа составила 18 %.

Кейс 4

17 октября организацией в банке были получены 15 тыс. руб. на хозяйственные нужды. 18 октября указанная сумма оприходована в кассу и выдана под отчет. 19 октября оприходованы в кассу 120 тыс. руб. на выплату заработной платы. В течение трех дней заработная

плата была выплачена. Назовите нарушения кассовой дисциплины, которые были обнаружены при проведении аудиторской проверки.

Кейс 5

С 3 по 5 февраля в кассу предприятия была оприходована выручка от продажи товаров на сумму 140 тыс. руб., а 6 февраля указанные деньги были выплачены работникам предприятия в виде заработной платы.

Задание.

Какие нарушения были допущены в организации.

Кейс 6

ОАО «Орбита» в июне 2014 года приобрело акции ОАО «Интеграл» в количестве 12 000 штук по покупной цене 500 руб. за акцию. Номинальная стоимость одной акции - 300 руб. за штуку.

Акции приобретены с использованием услуг брокерской организации «Дело», стоимость которых составила 50 тыс. руб.

В бухгалтерском учете и отчетности ОАО «Орбита» установлены следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Дт	Кт	
1. Приобретены акции:			
- номинальная стоимость	58/1	51	3 600
- разница между покупной и номинальной стоимостью	91/2	51	000
			2 400
			000
2. Перечислено брокерской организации за услуги по приобретению акций	26	51	50 000
3. По результатам инвентаризации финансовых вложений создан резерв под обесценение акций	26	96	2 400
			000

По акциям ОАО «Интеграл» можно определить текущую стоимость.

В налоговой декларации по налогу на прибыль разница между покупной и номинальной стоимостью акций и стоимость брокерских услуг включены в расходы, уменьшающие доходы от реализации продукции (работ, услуг).

Требуется установить:

1. Правильность отражения в бухгалтерском учете операций приобретения акций других организаций;
2. Какие показатели каких форм бухгалтерской отчетности будут не достоверны;
3. Как допущенные нарушения отразятся на расчетах с бюджетом.

Глава 12. АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

12.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: последовательности проведения аудита собственного капитала; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита собственного капитала; освоению методики проведения практического аудита собственного капитала путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с аудитом собственного капитала, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

12.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база аудита собственного капитала.
3. Аудит уставного капитала.
4. Аудит резервного капитала.
5. Аудит добавочного капитала.
6. Аудит нераспределенной прибыли.

12.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Согласно п.66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, в состав собственного капитала организации входят: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, прочие резервы.

Цель аудита собственного капитала заключается в подтверждении законных оснований деятельности экономического субъекта, правильности формирования и изменения уставного капитала и реальности (достоверности) соответствующих показателей бухгалтерской отчетности.

Основные задачи аудита собственного капитала:

- 1) проверка правильности формирования и использования средств собственного капитала;
- 2) оценка состояния синтетического и аналитического учета собственного капитала;
- 3) оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- 4) проверка соблюдения организацией законодательства по операциям, связанным с формированием и использованием собственного капитала

2. Информационная база аудита собственного капитала

В информационную базу, используемую аудитором при проверке финансовых вложений, входят следующие документы:

1. *Основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета собственного капитала:*
 - Гражданский кодекс РФ;
 - Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 г. №161-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. №14-ФЗ;
 - Федеральный закон РФ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. №208-ФЗ;
 - Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
 - Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
 - Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н;
 - Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.09.1999 г. №32н;
 - Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от

06.05.1999 г. №33н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.04.2008 г. № 48н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 г. № 92н;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н.

2. Устав, учредительный договор, протоколы собрания правления, приказ об учетной политике.

3. Первичные документы по отражению собственного капитала.

4. Учетные регистры, используемые для отражения хозяйственных операций по учету собственного капитала.

5. Бухгалтерская отчетность организации.

Бухгалтерский баланс. По показателям раздела 3 «Капитал и резервы» аудитор устанавливает состояние капитала по его видам.

Отчет об изменениях капитала. По показателям этой отчетной формы аудитор устанавливает состояние и движение составных частей капитала и резервов и величину чистых активов.

3. Аудит уставного капитала

Приступая к проверке уставного капитала, следует знать, что создание всякого юридического лица предполагает определение в денежном выражении величины начального капитала. Гражданский кодекс РФ предусматривает его формирование всеми экономическими субъектами. Уставный капитал представляет собой сумму средств, первоначально вложенных учредителями для обеспечения уставной деятельности организации.

Уставный капитал – это стартовый капитал, необходимый предприятию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Согласно Гражданскому кодексу РФ уставный капитал может выступать в виде:

– складочного капитала – в полном товариществе и товариществе на вере;

– паевого либо неделимого фонда – в производственном кооперативе (артели);

- уставного капитала – в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;
- уставного фонда – в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Для целей бухгалтерского учета операций, связанных с формированием капитала организаций, прошедших государственную регистрацию, все указанные понятия сводятся к понятию «уставный капитал», под которым подразумевается сумма вкладов, первоначально инвестированных собственниками (участниками, учредителями) в имущество организации. Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации.

Аудит собственного капитала следует начинать с проверки учредительных и других документов, подтверждающих законность функционирования экономического субъекта:

- устав, утвержденный собранием учредителей;
- свидетельство о государственной регистрации организации;
- учредительный договор организации;
- свидетельство (справка) о регистрации в органах статистики, Федеральной налоговой службе, в соответствующих внебюджетных и экологических фондах;
- лицензии на осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности;
- документы, подтверждающие наличие банковских счетов;
- проспект эмиссии и реестр акционеров;
- приказы и распоряжения исполнительной дирекции;
- переписка с учредителями и акционерами;
- выписки из протоколов решений совета директоров, годового собрания акционеров и текущих решений учредителей и др.

Следует отметить, что серьезную проблему для аудиторов представляет проверка документов, подтверждающих законность деятельности нерезидентных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность и извлекающих доходы из источников в Российской Федерации.

Методика аудита таких организаций определяется формой нерезидентной компании, страной ее инкорпорирования, наличием государственных двухсторонних договоров с Россией, причастностью страной инкорпорирования нерезидента к Гаагской Конвенции, наличием апостиля и легализации и др.

В процессе аудита следует проверить наличие: свидетельства о государственной регистрации (в том числе новой редакции устава и учредительных документов, если в них вносились изменения); протокол

собрания учредителей; свидетельства о регистрации в органах статистики, Федеральной налоговой службы, в соответствующих внебюджетных и экологических фондах; реестра акционеров.

Следует изучить, какими видами деятельности занимается общество, нет ли отклонений от видов деятельности, предусмотренных в зарегистрированном уставе общества. Необходимо помнить, что некоторые виды деятельности требуют государственной регистрации или лицензирования. Если на такие виды деятельности у организации нет лицензии (разрешения), то проведенные операции по этим видам деятельности считаются недействительными.

При проверке аудитор должен установить размер уставного капитала и размер доли каждого учредителя, который они должны внести в счет вкладов в уставный капитал; предусмотрено ли в уставе создание резервного и других капиталов; порядок распределения чистой прибыли предприятия. Проверяя учредительные документы, нужно проследить, как формируются средства уставного капитала общества, все ли учредители, согласно законодательству, своевременно вносят доли своих вкладов в уставный капитал (в акционерных обществах - 50% уставного капитала в течение трех месяцев с даты государственной регистрации, а остальные 50% - в течение года).

Необходимо проверить, чтобы его величина не была ниже установленного в законодательном порядке минимального размера.

Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм: акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью и др.

В ходе проверки уставного капитала, аудитор должен удостовериться в равенстве суммы, показанной организацией в форме отчетности «Бухгалтерский баланс» по статье «Уставный капитал», размеру капитала, зафиксированному в уставе. На дату государственной регистрации общества по кредиту счета 80 «Уставный капитал» должна быть показана сумма, соответствующая размеру капитала, предусмотренного уставом.

Такое равенство должно соблюдаться и в том случае, если общим собранием акционеров было принято решение об изменении величины уставного капитала. Это связано с тем, что запись в бухгалтерском учете, корректирующая размер уставного капитала, производится на основании соответствующих изменений, внесенных в учредительные документы организации, с одновременной регистрацией в органе исполнительной власти.

Следует также проверить выполнение других необходимых тождеств. Так, организацией должна быть обеспечена согласованность показателей в представляемых формах отчетности. Проверка производится по каждой форме бухгалтерской отчетности раздельно путем сопоставления показателей, содержащихся в соответствующей форме, с остатками и оборотами по счетам Главной книги.

В свою очередь остатки и обороты по счетам Главной книги сесяются с аналогичными показателями, содержащимися в используемых организациях формах.

При проверке тождественности показателей, содержащихся в регистрах синтетического и аналитического учета, производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета. Информация по аналитическому учету содержится в карточках и ведомостях.

С процедуры проверки тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета начинается аудит всех составляющих собственного капитала. Рабочие документы аудитора, заполняемые на этой стадии аудита, применяются и для проверки тождественности показателей всех остальных частей собственного капитала.

Проверке подвергаются первичные документы с целью определения правильности их оформления. Целесообразно также выяснить соответствие: дат и сумм, отраженных в приходных кассовых ордерах и кассовой книге по денежным средствам, поступившим в счет оплаты акций; дат и сумм, отраженных в учетных регистрах на соответствующих счетах бухгалтерского учета и первичных документах, подтверждающих фактическое поступление денежных средств и имущества в счет оплаты акций.

Проверяемые первичные учетные документы организации записываются в рабочие документы аудитора следующим образом:

1) документы, по которым выявлены нарушения, и (или) документы по которым у аудитора возникли в ходе аудита вопросы, записываются в рабочем документе аудитора по всем его графам;

2) документы, по которым нарушения не выявлены, и (или) документы по которым у аудитора вопросов не возникло, записываются в рабочем документе аудитора единым пакетом однородных документов с указанием их наименования, номеров и даты составления.

При проверке правильности оформления первичных документов при формировании уставного капитала объектами проверки выступают документы, подтверждающие факт взноса в уставной капитал денежных средств, имущества и нематериальных активов.

Поступление взносов учредителей контролируется на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и др. Так, по данным приходных кассовых ордеров, выписок банка из расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет вкладов в уставный капитал денежных средств.

Изменение размера уставного капитала всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

Изменение (увеличение, уменьшение) уставного капитала может осуществляться в случаях, показанных в таблице 12.1.

Таблица 12.1

Изменение уставного капитала

Увеличение	Уменьшение
Привлечение дополнительных средств от участников (учредителей) или при дополнительном приеме участников (учредителей), а также в случае дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинала;	Выход участников (учредителей) из состава организации или выкуп акций акционерным обществом с их последующим аннулированием
Направление на его увеличение нераспределенной чистой прибыли, добавочного и резервного капитала, а также начисленного учредительского дохода (дивидендов)	Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет этого непокрытого убытка, а также покрытия убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций
Получение государственными унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов	Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия

Уставный капитал от других структурных частей собственного капитала предприятия отличает то, что он должен быть распределен между его участниками (учредителями). Поэтому решение общего собрания учредителей об изменении уставного капитала должно сопровождаться указанием о порядке его распределения между участниками.

Для проверки целесообразно использовать устав общества, зарегистрированные изменения и дополнения к нему, протоколы общих собраний акционеров или (и) выписки из них, выписки решений совета директоров, а также отчетность общества.

Поскольку изменение капитала всегда связано с внесением соответствующих изменений в устав, которые приобретают силу для третьих лиц с момента их государственной регистрации, необходимо проследить, чтобы бухгалтерская запись по счету 80 была произведена не ранее этого момента и, следовательно, в отчетности была показана сумма капитала, соответствующая уставу.

Необходимо также установить, что величина чистых активов не меньше размера уставного капитала.

Результаты проверки полноты и своевременности расчетов с учредителями целесообразно оформить в рабочем документе (таблица 12.2).

Таблица 12.2

*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, номер, дата	Вид взноса	Дата взноса	Сумма взноса, руб.	Учетный документ	
Денежные средства	10.05.2013	30 000	Выписка банка из расчетного счета от 12.05.2009	Денежные средства	12.05.2013	30 000	Выписка банка из расчетного счета	Отклонение по дате

Основные средства	10.05.2013	30 000	Акт приемки-передачи основных средств от 10.05.2009	Основные средства	10.05.2013	30 000	Акт приемки-передачи объекта основных средств по форме № ОС-1	о Нарушен порядок документального оформления поступления основных средств
-------------------	------------	--------	-----------------------------------------------------	-------------------	------------	--------	---------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------

4. Аудит резервного капитала

Следующим объектом аудита собственного капитала является резервный капитал, который представляет собой страховой капитал предприятия, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли. Средства резервного капитала служат гарантией бесперебойной работы предприятия и соблюдения интересов третьих лиц. Наличие такого финансового источника придает последним уверенность в погашении предприятием своих обязательств.

При проверке резервного капитала следует помнить, что образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

В соответствии с действующим российским законодательством, определяющим порядок деятельности акционерных обществ и предприятий с иностранными инвестициями, а также налоговым законодательством указанные организации должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. По своему усмотрению его могут создавать и организации других форм собственности (обществ с ограниченной ответственностью, различных товариществ и др.), если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

Бухгалтерский учет формирования резервного капитала должен обеспечивать получение информации, необходимой для контроля за соблюдением его верхней и нижней границ. Во всех случаях предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками предприятия и зафиксирована в его учредительных документах. При этом для акционерных обществ и совместных предприятий законодательно установлен еще и его минимальный размер. Согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» акционерные общества обязаны создавать резервный капитал в размере не менее 5% от суммы уставного капитала

и формировать его путем ежегодных отчислений в размере не менее 5 % от чистой прибыли до достижения величины, установленной уставом общества. Минимальный размер резервного капитала организаций с иностранными инвестициями согласно законодательства РФ не должен превышать 25% от уставного капитала. Поэтому при аудите следует сначала ознакомиться с уставом общества и убедиться в соблюдении минимально возможной его величины.

Аудитор должен проверить, каким образом происходит начисление резервного капитала. Отчисления в резервный капитал производятся путем ежегодных отчислений определенного процента от чистой прибыли, и этот процент должен быть оговорен в уставе общества. Проверяется правильность расчета отчислений от прибыли в резервный капитал. Для этого начисленную сумму резервного капитала аудитор сопоставляет с суммой по расчету: сумма остающейся в распоряжении акционерного общества прибыли умножается на утвержденный процент отчислений в этот капитал и делится на сто.

При проверке обращается внимание на расходование средств, которое должно быть направлено только на цели, предусмотренные в уставе.

Средства резервного капитала направляются на:

- на покрытие убытков;
- на выкуп акций общества в случае отсутствия иных средств;
- на погашение собственных облигаций акционерного общества.

Использование резервного капитала относится к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества.

Использование резервного капитала на покрытие убытков отражается в бухгалтерском учете на основании решения совета директоров либо выписки из протокола заседания совета, а также на основании необходимой бухгалтерской справки.

Использование средств резервного капитала проверяется сплошным способом.

Следует учесть, что размер резервного капитала также оговаривается в уставе и составляет определенный процент от уставного капитала. Аудитору целесообразно проследить соблюдаются ли на практике условия, содержащиеся в уставе общества.

Далее необходимо проверить тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета. В первую очередь следует проверить увязку показателей разных форм отчетности друг с другом. Суммы по строкам отчетности должны совпадать с кредитовым сальдо по счету 82 «Резервный капитал» по состоянию на соответствующие даты, информация о котором содержится в Главной

книге и соответствующем регистре бухгалтерского учета. Следующей процедурой аудита резервного капитала будет проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета, соответствия записей в синтетическом и аналитическом учете записям в Главной книге, балансе и других формах отчетности акционерного общества.

5. Аудит добавочного капитала

В процессе хозяйственной деятельности у организации может появиться новое имущество либо возрасти учетная стоимость уже имеющегося имущества, что приводит к росту ее активов. Для учета источников поступления новых материальных ценностей или прироста их балансовой стоимости в бухгалтерском учете введено понятие «добавочный капитал».

Под добавочным капиталом понимают часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность всех участников организации. Он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации.

Задачей аудита добавочного капитала является проверка правильности и законности создания добавочного капитала за счет соответствующих источников (проверка взаимоувязана с соответствующими счетами в других разделах рабочих документов).

Источниками формирования добавочного капитала организации могут быть: суммы дооценки объектов основных средств и нематериальных активов при проведении их переоценки; эмиссионный доход акционерного общества, возникающий при продаже акций по цене, превышающей их номинальную стоимость; положительные курсовые разницы, возникающие при вкладах иностранной валюты в уставный капитал; ассигнования (целевое финансирование) из бюджета, использованные для долгосрочных инвестиций во внеоборотные активы.

Средства добавочного капитала должны расходоваться только на определенные цели. Соблюдение этого требования также проверяется аудитором.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;

- направления средств на увеличение уставного капитала – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;
- распределения сумм между учредителями организации – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

6. Аудит нераспределенной прибыли

Последний объект аудита собственного капитала – нераспределенная прибыль. Она является конечным финансовым результатом деятельности организации. В течение отчетного года финансовый результат деятельности организации (прибыль или убыток) отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». 31 декабря каждого года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для проверки обоснованности величины нераспределенной прибыли нужно убедиться в достоверности сумм, отраженных в отчете о финансовых результатах. Контроль отмеченных показателей предполагает тщательную проверку доходов и расходов, которые участвуют в определении их величины. Чтобы проследить обоснованность отнесения тех или иных поступлений к доходам, нужно руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов России от 06.05.1999 г. № 32н. Правомерность признания расходов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов России от 06.05.1999 г. № 33н.

Далее аудиторы проверяют:

1. Правильность расчета и учета условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также сумм причитающихся налоговых санкций;
2. Правильность проведения реформации баланса;
3. Правильность определения суммы нераспределенной прибыли при отражении ее в балансе;
4. Источники покрытия непокрытого убытка;
5. Порядок распределения чистой прибыли организации и соответствие его уставу организации.

Решение о распределении чистой прибыли принимают собственники (учредители) организации (например, общее собрание

акционеров ОАО или собрание участников в ООО). Такое решение обычно принимается в начале года, следующего за отчетным.

Распределение чистой прибыли находится в исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров) и не может осуществляться единоличным распоряжением (приказом) руководителя организации.

Чистая прибыль может быть использована на:

- 1) выплату дивидендов акционерам (участникам) организации;
- 2) создание и пополнение резервного капитала;
- 3) погашение убытков прошлых лет.

Решение о том, за счет каких средств будет погашен полученный убыток, тоже принимают собственники (учредители) организации (общее собрание акционеров в ОАО или собрание участников в ООО).

Убыток может быть погашен за счет:

- 1) целевых взносов акционеров (участников) организации;
- 2) средств резервного капитала;
- 3) средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

12.4. Вопросы для самоконтроля

1. Что необходимо установить аудитору при предварительном обзоре и в процессе аудита собственного капитала?
2. Назовите нормативную базу формирования и учета собственного капитала.
3. Каковы условия, порядок формирования и использования собственного капитала?
4. В какой последовательности проводится аудит собственного капитала?
5. В чем заключаются особенности аудита формирования и учета конечных финансовых результатов организаций?
6. Какие методические приемы и способы может применять аудитор при проверке формирования и учета резервов предстоящих расходов и резервов по сомнительным долгам?
7. Приведите источники информации аудита финансовых результатов для сбора информации и аудиторских доказательств.
8. Приведите источники информации аудита собственного капитала.

12.5. Контрольные тесты

1. В составе собственного капитала организации учитываются:
 - а) резервы предстоящих расходов, валовая прибыль, добавочный капитал;

- б) прибыль от продаж, уставный капитал, резервный капитал;
 - в) уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль;
 - г) прибыль от обычной деятельности, резервы по сомнительным долгам.
2. Аудиторская проверка собственного капитала начинается с проверки:

- а) показателей отчета о движении капитала;
- б) показателей раздела 3 баланса организации;
- в) учредительных документов организации;
- г) оборотов и сальдо счетов учета собственного капитала.

3. Аудит собственного капитала осуществляется по его составляющим элементам в следующей последовательности:

- а) резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль;
- б) уставный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль, резервный капитал;
- в) добавочный капитал, уставный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль;
- г) уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль.

4. Сумма сформированного согласно учредительным документам уставного капитала отражается на счетах следующей записью:

- а) Дт сч.75 Кт сч. 80;
- б) Дт сч.51 Кт сч. 75;
- в) Дт сч.80 Кт сч. 75;
- г) Дт сч.84 Кт сч. 80.

5. При аудите собственного капитала используются следующие методические приемы и способы:

- а) контрольные обмеры и сопоставление документов;
- б) документального контроля, пересчеты;
- в) фактического контроля, составление альтернативного баланса внесения материалов в счет вклада в уставный капитал;
- г) инспектирование, обследование.

6. Материальные ценности, внесенные учредителями в счет вкладов в уставный капитал, оцениваются по:

- а) рыночной стоимости;
- б) фактической себестоимости;
- в) согласованной стоимости;
- г) приемлемой стоимости.

7. Для учета собственного капитала используются бухгалтерские счета:

- а) 80, 82, 83, 84;
- б) 90, 91, 99, 84;
- в) 80, 86, 84, 96;
- г) 94, 96, 98, 99.

8. Увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки отражается в учете:

- а) Дт сч.01 Кт сч. 83;
- б) Дт сч.83 Кт сч. 02;
- в) Дт сч.01 Кт сч. 91/1;
- г) Дт сч.91/2 Кт сч. 02.

9. Резервный капитал создается за счет:

- а) чистой прибыли организации;
- б) текущей прибыли организации;
- в) взносов учредителей организации;
- г) прибыли от обычной деятельности.

10. При выкупе акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в бухгалтерском учете составляется бухгалтерская проводка:

- а) Дт сч.81 Кт сч. 50, 51;
- б) Дт сч.80 Кт сч. 50, 51;
- в) Дт сч.75 Кт сч. 50, 51;
- г) Дт сч.80 Кт сч. 75.

11. Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала отражается в учете:

- а) Дт сч.83 Кт сч. 80;
- б) Дт сч.83 Кт сч. 75;
- в) Дт сч.75 Кт сч. 80.

12. При направлении на увеличение уставного капитала нераспределенной прибыли составляется запись:

- а) Дт сч.84 Кт сч. 80;
- б) Дт сч.84 Кт сч. 75;
- в) Дт сч.75 Кт сч. 80.

13. При направлении на увеличение уставного капитала начисленного учредительского дохода (дивидендов) составляется запись:

- а) Дт сч.75 (70) Кт сч. 80;
- б) Дт сч.76/3 Кт сч. 91/1
Дт сч.91/2 Кт сч. 80;
- в) Дт сч.84 Кт сч. 80.

14. При доведении размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашении за счет него непокрытого убытка отражается в учете:

- а) Дт сч.80 Кт сч. 75
Дт сч.75 Кт сч. 84;
- б) Дт сч.80 Кт сч. 84.

15. Аннулирование выкупленных обществом (после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур) собственных акций отражается в учете:

- а) Дт сч.80 Кт сч. 81;
- б) Дт сч.80 Кт сч. 75
Дт сч.75 Кт сч. 81.

12.6. Практические задания

Задание 1

Укажите источники данных, по которым аудиторы могут установить юридический статус и право функционирования аудируемой организации.

Задание 2

Назовите особенности аудита видов деятельности организации и источники получения аудиторских доказательств по данному вопросу.

Задание 3

Перечислите особенности аудита формирования и учета уставного (складочного) капитала организации.

Задание 4

Вклады (взносы) учредителей в уставный капитал организации могут быть внесены не только денежными средствами, но и в виде другого имущества. На что, при этом, должен обратить особое внимание аудитор при проверке формирования уставного капитала?

Задание 5

Назовите источники формирования, направления использования и особенности аудита резервного капитала организации.

Задание 6

Перечислите особенности аудита формирования, учета движения и использования добавочного капитала.

Задание 7

Укажите последовательность, согласно которой проводится аудит собственного капитала.

Задание 8

Назовите основные особенности аудита формирования и учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Задание 9

Приведите основные процедуры, методические приемы и способы аудита собственного капитала.

Задание 10

Приведите основные источники аудита собственного капитала для сбора информации, получения аудиторских доказательств и определения выводов и предложений аудитора.

12.7. Кейсы

Кейс 1

Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации (ОАО) восстановление прибыли, распределенной в пользу участника (физического лица, не являющегося работником организации) и не востребованной им в установленные сроки?

Согласно решению общего собрания акционеров, принятому в марте 2014 г., сумма дохода (дивиденды за 2013 г.), причитающаяся этому участнику, составила 50 тыс. руб. Дивиденды, причитающиеся физическим лицам, выплачиваются из кассы организации в установленные дни апреля 2014 г. О дате выплаты все акционеры были оповещены. Один из акционеров не явился в установленный срок. В связи с этим невыданная сумма дивидендов была депонирована и сдана в банк. Акционер также не предъявил требования о выплате неполученных дивидендов в последующие три года. Организация не является учредителем (акционером) других юридических лиц и не получает дивиденды от других юридических лиц.

Кейс 2

Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации (заказчика) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (далее - НИОКР) по созданию нового вида материалов, которые не дали положительного результата?

Договорная стоимость выполненных НИОКР составляет 52 тыс. руб. В апреле (месяце завершения работ по причине нецелесообразности их продолжения) подписан акт сдачи-приемки выполненных работ. Расчеты с исполнителем произведены в июне.

Кейс 3

Как, по мнению аудитора, отразить в учете организации исправление ошибки, связанной с неотражением в бухгалтерском учете факта прощения долга прежним единственным учредителем по беспроцентному краткосрочному займу в размере 100 тыс. руб.?

Долг прощен учредителем (физическими лицом) в июне 2013 г., а 30.07.2013 произошла смена учредителя в связи с продажей доли в

уставном капитале организации (ООО). Ошибка выявлена в мае 2014 г. (после утверждения бухгалтерской отчетности за 2013 г.).

Глава 13. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита финансовых результатов; последовательности проведения аудита финансовых результатов; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита финансовых результатов; освоению методики проведения практического аудита финансовых результатов путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с аудитом финансовых результатов, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

13.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки.
2. Информационная база.
3. Проверка правильности формирования финансового результата.
4. Проверка правильности учета прочих доходов и расходов.

13.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Значение аудита финансовых результатов и подтверждение достоверности этого показателя определяются тем, что он используется для оценки деятельности организации с точки зрения заинтересованных пользователей для принятия решений:

— собственников, инвесторов и их представителей для суждения о рискованности и доходности предполагаемых инвестиций, способности организации выплачивать дивиденды;

— работников организации, заинтересованных в способности организации гарантировать не только оплату труда, но и осуществление социальных выплат;

— органов власти, заинтересованных в возможности организации уплачивать налоги, принимать участие в реализации общегосударственной политики развития производства;

— поставщиков (подрядчиков) и покупателей (заказчиков) в оценке платежеспособности и продолжении деятельности организации

— заимодавцев для оценки возможности организации по погашению предоставленных им займов, предоставления им новых ссуд.

Объектом проверки финансовых результатов является бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Финансовый результат организации — это итог всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Цель аудита финансовых результатов и распределения прибыли — установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения. Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Основными задачами данного вида аудита являются:

- оценка соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата;
- подтверждение соответствия оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета;
- проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж;
- проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от прочих доходов;
- проверка правильности налогообложения прибыли;
- проверка текущего использования прибыли, ее распределения и проверка прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, фондов и резервов;
- проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах.

2. Информационная база

В информационную базу аудита, используемую аудитором при проверке финансовых результатов, входят следующие документы:

1. Основные нормативные документы, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учета и налогообложения финансовых результатов:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г.№ 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 г.№ 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.09.1999 г. №32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. №33н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002г. № 114н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №.

2. Приказ по учетной политике организации.

Аудитор должен ознакомиться:

1) по рабочему плану счетов с перечнем счетов, используемых для учета доходов и расходов;

2) с применяемой формой счетоводства и перечнем регистров, составляемых бухгалтерией для учета финансовых показателей;

3) с вопросами методологии учета:

— признанием и распределением коммерческих расходов;

— признанием и списанием управлентических расходов;

— образованием организацией резервов по сомнительным долгам.

3. Бухгалтерская отчетность:

- Бухгалтерский баланс, в котором в разделе III «Капитал и резервы» отражаются нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- Отчет о финансовых результатах, характеризующий порядок формирования финансового результата деятельности организации за отчетный период.

4. Регистры синтетического и аналитического учета финансовых результатов.

При журнально-ордерной форме счетоводства аудитор использует Главную книгу и регистры синтетического учету по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

5. Первичные документы по отражению операций по формированию финансового результата.

3. Проверка правильности формирования финансового результата

При проверке формирования финансового результата аудитор принимает во внимание, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) доходы и расходы организаций могут быть представлены в зависимости от характера, условий получения и осуществления направлений деятельности организации.

При проверке правильности отражения результата от продажи товаров, продукции (работ, услуг) аудитор проверяет правильность отражения прибыли от продажи на счете 99 «Прибыли и убытки». Для этого сверяются записи по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» и соответствие этого показателя данным строки «Прибыль (убыток) от продажи» Отчета о финансовых результатах.

Используя процедуру арифметических подсчетов, аудитор по Главной книге (по регистру синтетического учета) по счету 90 «Продажи» проверяет правильность определения показателей, приведенных в таблице 13.1.

Таблица 13.1

***Проверка точности исчисления показателей
«Отчета о финансовых результатах»***

Строка отчетной	Код строки	Алгоритм проверки формирования прибыли от продажи продукции, работ, услуг
--------------------	---------------	------------------------------------------------------------------------------

Выручка	2110	Сумма оборотов по кредиту субсчета 90/1 за отчетный период минус сумма оборотов по дебету субсчетов 90/3 «Налог на добавленную стоимость», и других за отчетный период в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Себестоимость продаж	2120	Сумма оборотов по дебету счета 90/2 в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 45 «Товары отгруженные»
Коммерческие расходы	2210	Сумма оборотов по дебету субсчета 90/ «Коммерческие расходы» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу»
Управленческие расходы	2220	Сумма оборотов за отчетный период по дебету субсчета 90 «Управленческие расходы» в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы» (в тех организациях, где по учетной политике управленческие расходы списываются в дебет счета 90 «Прочие доходы и

При проверке финансового результата от продажи продукции (работ, услуг) аудитору необходимо учитывать, что финансовый результат по-разному определяется для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Поскольку формирование прибыли (убытка) от продажи зависит от порядка определения выручки, то аудитору необходимо проверить соблюдение правил бухгалтерского учета выручки и правил ее определения для целей налогообложения.

При проверке отражения в учете результата от продажи и выбытия основных средств и прочих активов проверяется правильность не только арифметических подсчетов, но и классификации доходов и расходов организации по этим операциям в отчетности.

Для проведения проверки используются данные учетного регистра по счету 91 «Прочие доходы и расходы», в котором отражаются и выявляются результаты от продажи и выбытия основных средств и прочих активов организации (нематериальных активов, материалов» и др.). При этом финансовый результат в отчетности по этим операциям «обоснованно» не показывается, а отражается в Отчете о финансовых результатах в составе прочих доходов и расходов.

При проверке формирования и составления расчета налоговой базы по налогу на прибыль следует учесть положения ст. 315 НК РФ, определяющие порядок составления расчета. Прибыль (убыток) от продажи основных средств, а также от продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, от продажи покупных

товаров приводятся в расчете обособленно (по каждому виду указанного имущества) и определяются на основании данных аналитического налогового учета.

4. Проверка правильности учета прочих доходов и расходов

Доходы и расходы, не связанные с основным видом деятельности, являются прочими доходами и расходами.

К прочим доходам относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, в том числе объектов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом основной деятельности);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам;
- поступления, связанные с продажей и прочими списаниями основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также 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;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организацией убытков;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.);
- иные поступления.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке (таблица 13.2).

Таблица 13.2

Порядок признания прочих доходов в бухгалтерском учете

Прочие доходы	Порядок признания
Поступления от продажи основных средств и иных активов, а также проценты, полученные за	Признаются в порядке, аналогичном предусмотренному п.12 ПБУ 9/99 (условия признания выручки). При этом для целей бухгалтерского учета

предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации)	проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора. Величину этих поступлений определяют в порядке, аналогичном предусмотренному п.6 ПБУ 9/99.
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организаций убытков	Признаются в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником. Они принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.
Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек	Признаются в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек. Эти задолженности включаются в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете.
Суммы дооценки активов	Признаются в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка. Суммы дооценки определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.
Иные поступления	признаются по мере образования (выявления). Их принимают к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

К прочим расходам относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организаций, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции;
- 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;

– возмещение причиненных организацией убытков;

– отчисления в резервы под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам;

– суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

– расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

При проверке правильности учета прочих доходов и расходов, отражаемых непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы», устанавливается:

— полнота их отражения в бухгалтерском учете и отчетности;

— правильность расчета доходов и расходов для целей налогообложения.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: умышленных (преднамеренных) и неумышленных (непреднамеренных).

Примерами преднамеренного искажения данных бухгалтерской отчетности в отношении указанных расходов могут служить:

— намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;

— намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;

— неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;

— намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;

— оплата фиктивных расходов, например, вознаграждение за управленические услуги, не предусмотренное каким-либо документом.

Детальная проверка прочих расходов и доходов требует использования следующих процедур:

— сверки с первичными документами (включая правильность расчета расходов, учитываемых при налогообложении);

— проверки правильности отнесения расходов к тому или иному отчетному периоду;

— анализа данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

Сверка с первичными документами применяется для выявления ошибок, связанных с реальностью операций, правильностью отражения и «полнотой» операций.

Для установления обоснованности отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов необходимо проверить правильность определения (признания) указанных доходов и расходов для целей бухгалтерского учета, согласно положениям, устанавливаемым ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

13.4. Вопросы для самоконтроля

1. Каковы основные нормативные документы, которые используются для проведения аудита учета финансовых результатов?
2. Какие источники информации может использовать аудитор для проверки финансовых результатов организации?
3. Какие документы экономического субъекта следует использовать аудитору при проверке финансовых результатов от основной деятельности?
4. Какова методика проверки аналитических и синтетических данных по счетам 90, 91 и 99?
5. Как организуется проверка ведения учета по счету 99?
6. Как проверяется ведение учета по счету 84?
7. Каковы основные разделы методики проверки учета финансовых результатов?
8. Какова методика проверки отчета о финансовых результатах?
9. Как производится проверка формирования чистой прибыли (убытка) отчетного периода?
10. Каковы основные показатели, которые проверяет аудитор в декларации по налогу на прибыль?

13.5. Контрольные тесты

1. Признание дохода от продажи нематериальных активов отражается в учете:
 - а) Дт сч.62 Кт сч. 91/1;
 - б) Дт сч.51 Кт сч. 91/1;
 - в) Дт сч.76 Кт сч. 91/1.
2. Признание дохода, связанного с участием в уставных капиталах других организаций, находит отражение:
 - а) Дт сч.76 Кт сч. 91/1;
 - б) Дт сч.51 Кт сч. 91/1;
 - в) Дт сч.75 Кт сч. 80.

3. Штрафы, признанные к получению отражаются в учете:

- а) Дт сч.60 Кт сч. 91/1;
- б) Дт сч.76/2 Кт сч. 91/1;
- в) Дт сч.51 Кт сч. 91/1.

4. Подлежащие получению дивиденды и прочие доходы отражаются в учете:

- а) Дт сч.76/3 Кт сч. 91/1;
- б) Дт сч.91/9 Кт сч. 99;
- в) Дт сч.76/3 Кт сч. 84.

5. Приитающиеся учредителю управления (по договору доверительного управления) суммы возмещения убытков отражаются в учете:

- а) Дт сч.76 Кт сч. 91/1;
- б) Дт сч.99 Кт сч. 91/1;
- в) Дт сч.99 Кт сч. 76.

6. Ошибка предшествующего отчетного года, являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год исправляется в бухгалтерском учете:

- а) в том месяце отчетного года, когда установлена ошибка;
- б) в декабре месяце отчетного года.

7. Существенная ошибка прошлого года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности, отражается по дебету (кредиту) счета:

- а) 91;
- б) 84.

8. В конце года в организации путем сопоставления совокупной прибыли и совокупного убытка выявляется:

- а) валовая прибыль или валовый убыток;
- б) прибыль или убыток от продаж;
- в) прибыль или убыток от обычной деятельности;
- г) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

9. При безвозмездной передаче материалов составляется проводка:

- а) Дт сч.98 Кт сч. 10;
- б) Дт сч.91/2 Кт сч. 10.

10. Начисление амортизации по нематериальным активам, права на использование которых предоставлены (если это не является предметом деятельности) другим организациям отражается проводкой:

- а) Дт сч.20, 23, 25, 26 Кт сч. 04, 05;
- б) Дт сч.91/2 Кт сч. 04, 05.

11. Списание суммы чистой прибыли отчетного года отражается в учете:

- а) Дт сч.99 Кт сч. 90, 91;
- б) Дт сч.99 Кт сч. 84.

12. При продаже объекта основных средств начисление НДС отражается в учете:

- а) Дт сч.91 Кт сч. 68;
- б) Дт сч.90 Кт сч. 68;
- в) Дт сч.99 Кт сч.68.

13.6. Практические задания

Задание 1

Назовите нормативно-правовую информацию, которую необходимо использовать аудитору при проверке учета финансовых результатов организации.

Задание 2

Назовите первичные документы, регистры бухгалтерского учета и формы бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта, которые должен использовать аудитору при проверке финансовых результатов.

Задание 3

Назовите приемы (методы) аудита, используемые аудиторами для выражения мнения о достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности и соответствии порядка бухгалтерского учета финансовых результатов требованиям нормативных актов.

Задание 4

Назовите методы экономического анализа, используемые аудиторами при оценке финансовых результатов и условия их применения.

Задание 5

Проанализировав основные положения нормативных документов, регулирующих вопросы бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов, а также порядок их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обобщите определения.

Задание 6

Каковы наиболее часто встречающиеся ошибки по учету финансовых результатов организации? Объясните их сущность.

13.7. Кейсы

Кейс 1

В ходе аудиторской проверки главный бухгалтер аудируемого лица предоставил аудитору учетные регистры, согласно которым остатки организации на конец отчетного года по счетам учета

финансовых результатов составляют:

- 90/1 «Выручка от продаж» — 5 040 тыс. руб.;
- 90/2 «Себестоимость продаж» — 4 114 860 руб.;
- 90/3 «НДС» — 840 тыс. руб.;
- 91/1 «Прочие доходы» — 272 тыс. руб.
- 91/2 «Прочие расходы» — 194 200 руб.;
- 99/«Чрезвычайные расходы» — 71 тыс. руб.

На основании приведенных остатков бухгалтер рассчитал величину налога на прибыль — 32 000 руб. и осуществил реформацию баланса, произведя следующую бухгалтерскую запись: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 99 «Прибыли (убытки)» на сумму 59 352 руб.

Какие аудиторские процедуры должен осуществить аудитор для проверки правильности:

- расчета налога на прибыль;
- произведенной бухгалтерской записи.

Корректны ли бухгалтерские записи аудируемого лица?

Кейс 2

При проверке учета финансовых результатов в ОАО «Волна» за декабрь 2014 года аудитор установил следующее:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Дт	Кт	
1. Списаны убытки от недостачи готовой продукции по которой судом отказано в иске	99	94	150 000
2. Начислены дивиденды штатным работникам общества по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности	99	75	600 000
3. Зачислены на расчетный счет денежные средства в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы на убытки	51	99	120 000
4. Перечислены с расчетного счета денежные средства в оплату услуг по организации корпоративного праздничного мероприятия	99	51	150 000
5. Отражен убыток от продажи финансовых активов	99	51	35 000
6. Отражен убыток по ранее			

выданному, но не истребованному авансу по истечении срока исковой давности	99	91/2	240 000
----------------------------------------------------------------------------	----	------	---------

Требуется:

1. Проверить правильность отнесения расходов на финансовые результаты.
2. Как допущенные в бухгалтерском учете нарушения повлияли на достоверность показателей бухгалтерской отчетности и расчеты с бюджетом.

Кейс 3

При проверке правильности учета финансовых результатов в ОАО «Спутник» за декабрь 2014 года аудитором установлено следующее:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Дт	Кт	
1. Начислен налог на прибыль	84	68	120 000
2. Начислен налог на имущество	91/2	68	55 000
3. Начислен НДФЛ	91/2	68	90 000
4. Начислен НДС (по реализованным основным средствам)	91/2	68	24 000
5. Начислен НДС (по выполненным работам и услугам)	91/2	68	13 000
6. Начислены отчисления в фонды социального страхования и обеспечения	91/2	68	70 000

Требуется:

1. Проверить правильность отнесения расходов на финансовые результаты.
2. Как допущенные в бухгалтерском учете нарушения повлияли на достоверность показателей бухгалтерской отчетности и расчеты с бюджетом.

Кейс 4

При проверке обоснованности отнесения отдельных расходов на финансовые результаты в ОАО «Космос» за декабрь 2014 года аудитор установил следующее:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма (руб.)
	Дт	Кт	
1. Начислены пени за несвоевременный взнос платежей по			

социальному страхованию и обеспечению с работников по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами)	99	68	12 000
2. Начислены штрафные санкции за занижение суммы налога на прибыль	91/2	68	50 000
3. Начислен штраф за занижение суммы НДС (по результатам выездной налоговой проверки)	91/2	68	40 000
4. Начислен административный штраф, наложенный на генерального директора и главного бухгалтера, за нарушение валютного законодательства	91/2	70	100 000
5. Начислены штрафные санкции за нарушение сроков поставки продукции покупателю, признанные по решению суда к уплате	99	76	220 000
6. Начислены штрафы за нарушение условий договоров, признанные к получению	76	99	150 000
7. Начислены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах	99	60	30 000

Требуется:

1. Проверить правильность отнесения расходов на финансовые результаты.
2. Как допущенные в бухгалтерском учете нарушения повлияли на достоверность показателей бухгалтерской отчетности и расчеты с бюджетом.

Глава 14. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

14.1. Методические рекомендации к изучению темы

Для освоения темы особое внимание следует уделить следующим вопросам: целям и задачам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; последовательности проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; определению содержания и значений предварительных процедур и планирования аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; освоению методики проведения практического аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности путем применения различных методических приемов и способов аудита; использованию полученной аудиторами информации для анализа конкретных ситуаций, связанных с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, и оформления результатов аудита.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на вопросы для самопроверки, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

14.2. Вопросы для изучения

1. Цели и задачи проверки
2. Информационная база
2. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение бухгалтерского баланса.
3. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о финансовых результатах.
4. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета об изменениях капитала.
5. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о движении денежных средств.

14.3. Краткий теоретический обзор

1. Цели и задачи проверки

Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она как часть единой системы учета и отчетности интегрирует информацию всех видов учета (бухгалтерского, статистического, оперативно-технического), обеспечивает связь и сопоставление плановых, нормативных и учетных данных, представленных в виде таблиц, удобных для восприятия информации

всеми пользователями. Как источник информации о деятельности организации отчетность используется, прежде всего, внутренними пользователями для управления ею и принятия необходимых мер по ее развитию. Тщательное изучение и анализ показателей отчетности дают возможность выявлять потребности в финансовых ресурсах, оценивать правильность и эффективность принятых инвестиционных решений, определять основные направления политики дивидендов, осуществлять прогнозные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов и т.д.

Обобщенная информация о деятельности организации используется и различными заинтересованными внешними пользователями для принятия определенных деловых решений в части доверия к организации как партнеру и целесообразности ведения с ней дел, определения условий кредитования и возможности возврата кредита, оценки ее способности выплачивать дивиденды, проверки правильности расчета налогов и т.д.

Отчетность охватывает все стороны деятельности хозяйствующего субъекта и в зависимости от ее содержания подразделяется на бухгалтерскую, статистическую, управленческую и налоговую.

Согласно ст. 3 Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом №402-ФЗ.

Удовлетворение широкого круга пользователей в этой информации придает бухгалтерской отчетности первостепенное значение среди других видов отчетности. Она выступает как средство наблюдения пользователями отчетной информации за работой организации, выявления признаков ее банкротства, формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей и иных целей.

В зависимости от охватываемого периода деятельности организаций различают промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность. Информация о формах отчетности приведена в (таблица 14.1).

Общеметодологические принципы формирования бухгалтерской отчетности, как уже отмечалось, определены Федеральным законом №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 4/99. Кроме того, в целях правильного формирования показателей бухгалтерской отчетности в обязательном порядке следует руководствоваться действующими в

настоящее время положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету формирования информации по отдельным объектам учета (отдельные виды активов, пассивов, доходов, расходов, хозяйственных операций), а также Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению. Соблюдение требований нормативных документов позволяет унифицировать экономические показатели, формируемые в процессе деятельности организаций, и делает отчетную информацию сопоставимой с информацией отчетов, составленных другими организациями.

Цель аудита – оценка правильности заполнения форм бухгалтерской отчетности, соответствия ее показателей данным синтетического бухгалтерского учета, а также проверка полноты раскрытия информации в пояснениях к финансовой отчетности.

Таблица 14.1

Годовая и промежуточная бухгалтерская отчетность

Показатели	Годовая	Промежуточная
Случаи составления	Составляется всеми экономическими субъектами, если иное не установлено федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета	Составляется в случаях, когда обязанность ее представления установлена: – законодательством РФ; – нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета; – договорами экономического субъекта; – учредительными документами экономического субъекта; – решениями собственника экономического субъекта
Период составления	Составляется за отчетный год	Составляется за отчетный период менее отчетного года
Отчетный период	Отчетный год (календарный год) – период с 1 января по 31 декабря включительно за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица Первым отчетным годом	Период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. Первым отчетным периодом является период с даты

	является период с даты государственной регистрации организации по 31 декабря того же календарного года включительно	государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно
Состав отчетности	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним. К упомянутым приложениям относят: – отчет об изменениях капитала; – отчет о движении денежных средств; – отчет о целевом использовании средств (отчет о целевом использовании полученных средств); – иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в табличной и (или) текстовой форме	Устанавливается федеральными стандартами за исключением случаев, предусмотренных Законом РФ №402-ФЗ. До их утверждения, согласно п. 49 ПБУ 4/99, в состав промежуточной отчетности включают: – бухгалтерский баланс; – отчет о финансовых результатах, при условии, что иное не установлено законодательством РФ, учредителями (участниками) организации
Отчетная дата	Последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица	

Для контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;
- правильность оценки статей отчетности;
- взаимоувязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности.

В задачи аудита бухгалтерской отчетности входят проверка состава и содержание форм бухгалтерской отчетности, увязка ее показателей, проверка правильности оценки статей отчетности, проверка правильности формирования сводной (консолидированной) отчетности, установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета и налогообложения действующим в проверяемом периоде нормативным документам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой)

отчетности во всех существенных аспектах, проверка правильности формирования сводной отчетности.

2. Информационная база

Информационная база, используемая аудитором при проверке бухгалтерской отчетности, включает:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской отчетности;
- приказ по учетной политике организации;
- регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ;
- Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. №34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 28.06.2010 №63н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 02.02.2011 г. №11н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н;
- Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. №66н.

Основные типовые формы бухгалтерской отчетности для коммерческих организаций утверждены приказом Министерства финансов «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В общем

случае в состав годового бухгалтерского отчета включают следующие формы:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

К упомянутым приложениям относят:

- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств.

Компании, которые относят к субъектам малого предпринимательства, могут составлять бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах по упрощенной форме, приведенной в приложении № 5 к Приказу Министерства финансов «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Социально ориентированные некоммерческие организации формируют бухгалтерский баланс и отчет о целевом использовании средств по форме, приведенной в приложении № 6 к приказу.

При необходимости компании вправе дополнительно детализировать те или иные показатели, которые отражены в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах и приложениях к ним. Указанная детализация оформляется в виде пояснений в текстовой или табличной форме. Во втором случае содержание подобных пояснений определяется фирмами самостоятельно с учетом приложения № 3 к Приказу Министерства финансов России «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Согласно п. 39 ПБУ 4/99 организация вправе представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если она полезна для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрывают динамику важнейших экономических и финансовых показателей за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения и т.д. Дополнительная информация может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

Однако подобная информация в состав бухгалтерской отчетности не входит. Поэтому указанная информация от бухгалтерской отчетности обособляется и аудиту не подлежит. Аналогичные правила касаются пояснительной записки и аудиторского заключения. Напомним, что до 1 января 2013 г. они входили в состав бухгалтерской отчетности.

При проведении аудита проверяется наличие всех форм и данных, предусмотренных Приказом Министерства финансов России от

02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская 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 отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности.

3. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс является главной формой в системе бухгалтерской отчетности, поскольку характеризует имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату.

Аудиторскую 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.

Аудитор должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, которые дадут ему возможность убедиться в том, что:

- начальные и сравнительные показатели проверяемой бухгалтерской отчетности не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности;
- конечные и сравнительные показатели бухгалтерской 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);
- результаты проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой отчетности;

– учетная политика проверяемого экономического субъекта применяется на постоянной основе, а изменения в политике, влияющие на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности, надлежащим образом оформлены и задокументированы в соответствии с установленным порядком.

С этой целью аудиторам целесообразно провести следующие процедуры:

- ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью организации;
- проанализировать учетную политику и бухгалтерский баланс экономического субъекта;
- изучить порядок составления бухгалтерской отчетности;
- проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета;
- провести необходимые аналитические процедуры, например, сопоставить сальдо по счетам за различные периоды, оценить соотношение между различными статьями отчетности на отчетную дату и (или) сопоставить их с данными предыдущих периодов;
- направить письменные запросы на подтверждение определенной информации руководству экономического субъекта и третьим лицам;
- организовать письменный запрос (от имени экономического субъекта) предыдущей аудиторской организации о предоставлении необходимой информации;
- ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией по результатам проведения аудита, подготовленными для руководства экономического субъекта прежнего аудитора;
- проверить внесение аудируемым лицом корректировок в показатели бухгалтерской отчетности в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчетный период;
- провести анализ влияния на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности корректировок, внесенных аудируемым лицом;
- проверить правильность оценки статей бухгалтерского баланса.

В бухгалтерском балансе данные должны быть представлены с соблюдением следующих требований:

- нематериальные активы и основные средства - в нетто-оценке, т.е. 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, т.е. 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 др.) - по стоимости, определяемой, исходя из используемых способов оценки запасов. Материально-производственные запасы, которые морально устарели 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.

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.

4. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах - основная отчетная форма, характеризующая порядок формирования результата финансово-хозяйственной деятельности организации.

Перед началом 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.

Важно обратить внимание на соблюдение принципа существенности (п. 11 ПБУ 4/99), согласно которому доходы и расходы должны приводиться обособленно, если они существенны (показатель может быть признан существенным, если его сумма по отношению к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%). При формировании показателей отчета о финансовых результатах следует:

- при отражении видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более общей суммы доходов организации за отчетный период, показывать в отчете соответствующую каждому виду часть расходов;

- доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности отражать обособленно в виде расшифровки к строке «Выручка» или в пояснениях к отчету.

Проведенные процедуры проверки формирования показателей отчета о прибылях и убытках позволяют аудитору подтвердить достоверность данных, формирующих прибыль. Данные отчета используются для проведения анализа финансовых результатов.

5. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение отчета об изменениях капитала

Отчет об изменениях капитала раскрывает дополнительные данные об изменениях в капитале и дает пояснения к статьям бухгалтерского баланса раздела «Капитал и резервы».

Показатели отдельных видов капитала, 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. Например, в ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» указано: если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если же стоимость чистых активов общества окажется меньше величины минимального уставного капитала, предусмотренного законом, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

От общества, которое в разумный срок не примет решения об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц (ФНС России), вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества.

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.

6. Аудиторская проверка, анализ и подтверждение 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 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»).

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 отчетности, а затем полученные показатели суммируются по каждой строке с показателями по рублевым оборотам. Возникающая разница между остатками денежных средств отражается в отчете 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 операции. 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 тенденции, 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.

14.4. Вопросы для самоконтроля

1. Какими основными нормативными документами должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки годовой отчетности?
2. Каковы особенности составления сводной бухгалтерской отчетности?
3. Каковы процедуры, использующиеся при проверке достоверности бухгалтерской отчетности?
4. Каковы действия аудитора, если он не обнаружил нарушений при аудите отчетности?
5. Каковы действия аудитора, если он обнаружил нарушения в составленных формах отчетности?
6. Как можно проверить правильность составления бухгалтерского баланса?
7. Как можно проверить правильность составления отчета о финансовых результатах?
8. Как можно проверить правильность составления отчета об изменениях капитала?
9. Как можно проверить правильность составления отчета о движении денежных средств?

14.5. Контрольные тесты

1. Экономический субъект не представил аудиторам всю документацию, необходимую для проверки бухгалтерской отчетности организации за истекший год. Может ли аудиторская организация отказаться от выражения мнения о достоверности отчетности в этом случае?
 - а) да, это ее право, если ограничение объема аудита существенно;

б) нет, так как это противоречит правилам (стандартам) аудиторской деятельности;

в) нет, следует сделать вывод о достоверности отчетности на основании документации, которая была представлена.

2. Аудиторская организация может отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, если:

а) аудиторская организация не уложилась в сроки, определенные для проведения проверки;

б) бухгалтерская отчетность аудируемого лица не подписана главным бухгалтером;

в) руководство аудируемого лица не предоставило на проверку пояснения к годовому отчету.

3. Ответьте, обязаны ли аудируемые лица вносить исправления в бухгалтерскую (финансовую) отчетность по результатам обязательной аудиторской проверки:

а) да, обязаны в соответствии с законом;

б) нет, не обязаны;

в) в зависимости от условий договора оказания аудиторских услуг.

4. Достоверность отчетности по результатам обязательной аудиторской проверки за 2014 г. подтверждается по состоянию на следующую дату:

а) на дату выдачи аудиторского заключения;

б) 1 января 2015 г.;

в) 31 декабря 2014 г.

5. Аудиторское заключение признается заведомо ложным:

а) руководителем организации в случае, если налоговая проверка, проведенная после аудиторской проверки, выявила налоговые нарушения;

б) по решению суда;

в) руководителем уполномоченного федерального органа по государственному регулированию аудиторской деятельности.

6. Изменения, относящиеся к предшествовавшим периодам, производятся в бухгалтерской (финансовой) отчетности (после ее утверждения), составляемой:

а) за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных;

б) отчетный период, следующий за периодом, в котором были обнаружены искажения ее данных;

в) изменения не производятся.

7. Аудиторское заключение подписывается:

- а) руководителем организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора;
- б) руководителем аудитора и аудитором, проводившим проверку;
- в) аудитором, проводившим проверку.

8. Решая вопрос о достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимо учесть:

- а) имеется ли виза налоговой инспекции;
- б) имеется ли выписка из протокола годового собрания акционеров об утверждении отчета;
- в) подписан ли годовой отчет руководством и заверен ли независимым аудитором.

9. Если аудируемое лицо вносит изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует:

- а) предоставить руководству аудируемого лица новое аудиторское заключение по измененной отчетности, которое должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения измененной отчетности;
- б) предоставить руководству аудируемого лица дополнение к аудиторскому заключению, которое должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения измененной отчетности;
- в) аудитор не представляет аудируемому лицу новое аудиторское заключение или дополнение к ранее выданному заключению.

10. Имущество, принадлежащее юридическому лицу, при его реорганизации:

- а) реализуется по усмотрению реорганизуемого юридического лица;
- б) передается в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) юридическим лицам – правопреемникам реорганизованного юридического лица;
- в) реализуется по усмотрению вышестоящего органа реорганизованного юридического лица.

11. Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, являющегося юридическим лицом, то такая бухгалтерская отчетность должна включать показатели:

- а) всех филиалов и подразделений аудируемого лица, независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств;

б) всех филиалов и подразделений аудируемого лица, независимо от степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), расположенных только на территории Российской Федерации, а также представительств;

в) только тех филиалов и подразделений аудируемого лица, которые не являются самостоятельными налогоплательщиками, независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений, а также представительств.

12. Ответственность за оценочные значения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица несет:

- а) руководитель;
- б) главный бухгалтер;
- в) аудитор.

13. В ФПСАД № 10 термин «события после отчетной даты» используется для обозначения:

- а) фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения;
- б) событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения;
- в) событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения.

14. Аудиторские организации в ходе проведения аудиторских проверок должны устанавливать достоверность отчетности:

- а) с абсолютной точностью;
- б) во всех существенных отношениях;
- в) в тех аспектах, которые аудитор считает необходимым установить с абсолютной точностью.

15. Может ли аудиторская организация при проверке отчетности аудируемого лица привлекать сторонних специалистов (экспертов):

- а) может только с согласия аудируемого лица;
- б) может, но без согласия аудируемого лица;
- в) не может.

16. Должна ли дата завершения аудита являться датой подписания аудиторского заключения:

- а) да, так требуют правила оформления официальных документов;
- б) да, чтобы пользователь отчетности имел основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую

отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору;

в) дата завершения аудита не имеет значения и важна только дата подписания аудиторского заключения.

17. Если по просьбе аудитора руководство аудируемого лица отказывается дать оценку способности организации продолжить свою деятельность в будущем, аудитор должен:

а) отказаться от выражения мнения по причине ограничения объема аудита;

б) подготовить модифицированное аудиторское заключение в результате отсутствия достаточных аудиторских доказательств;

в) рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора.

18. Ответьте, допускается ли в бухгалтерской (финансовой) отчетности зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков:

а) да;

б) нет;

в) нет, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

19. Обязан ли руководитель аудируемого лица предоставить по просьбе аудитора письменное разъяснение по формированию резерва под обесценение финансовых вложений?

а) нет, не обязан;

б) да, обязан;

в) да, он может дать такое разъяснение в письменной форме, но может ограничиться и устным разъяснением.

20. Аудиторская организация признает бухгалтерскую (финансовую) отчетность за отчетный период достоверной. Однако существует неопределенность, связанная с действиями надзорных органов. Какое аудиторское заключение будет выдано в этом случае?:

а) немодифицированное аудиторское заключение;

б) модифицированное аудиторское заключение.

14.6. Практические задания

Задание 1

Назовите процедуры, которые применяет аудитор при проверке правильности составления бухгалтерского баланса.

Задание 2

Назовите процедуры, которые применяет аудитор при проверке

правильности составления «Отчета о финансовых результатах».

Задание 3

Назовите процедуры, которые применяет аудитор при проверке правильности составления отчета об изменениях капитала.

Задание 4

Назовите типовые ошибки, выявляемые аудитором при проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Задание 5

Назовите процедуры, использующиеся при проверке достоверности бухгалтерской отчетности.

Задание 6

Назовите процедуры, которые применяет аудитор при проверке правильности составления отчета о движении денежных средств

Задание 7

Назовите особенности аудита объединения в сводную отчетность показателей головной организации и дочерних обществ.

Задание 8

Назовите особенности аудита отчетности при ликвидации и реорганизации экономических субъектов.

14.7. Кейсы

Кейс 1

Перед подписанием аудиторского заключения аудитору стало известно, что одному из подразделений аудируемого лица был нанесен серьезный ущерб в результате стихийного бедствия.

Событие произошло после даты составления бухгалтерской отчетности. Убыток страховой компанией не возмещается, так как договор страхования не заключался.

Оцените ситуацию. Определите существенность выявленного факта нарушений. Дайте рекомендации.

Кейс 2

По результатам проверки аудитор установил, что бухгалтерский баланс не содержит ошибок, а в отчете о финансовых результатах имеются искажения.

Определите возможности аудитора для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Кейс 3

В ходе аудиторской проверки аудитор выяснил, что ОАО «Заря» имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельные

балансы. Бухгалтерская отчетность ОАО не включает данные своих обособленных подразделений.

Какие выводы должен сделать аудитор?

Кейс 4

До подписания аудиторского заключения аудитору стало известно, что в результате стихийного бедствия одному из филиалов клиента причинен значительный ущерб. Событие произошло после даты составления бухгалтерской отчетности. Убытки от стихийного бедствия не могут быть возмещены, так как договор страхования не был заключен.

Каковы действия аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности?

Литература и источники

1. Гражданский кодекс Российской Федерации//СПС «Консультант плюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации//СПС «Консультант плюс».
3. Трудовой кодекс Российской Федерации//СПС «Консультант плюс».
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях//СПС «Консультант плюс».
5. Уголовный кодекс Российской Федерации//СПС «Консультант плюс».
6. Закон РФ от 27.12.1991г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» //СПС «Консультант плюс».
7. Федеральный закон от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»//СПС «Консультант плюс».
8. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»// СПС «Консультант плюс».
9. Федеральный закон от 27.05.2003г. № 58-ФЗ «О системе государственной службы Российской Федерации»// СПС «Консультант плюс».
10. Федеральный закон от 05.04.2013г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»// СПС «Консультант плюс».
11. Федеральный закон от 26.12.1995г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»// СПС «Консультант плюс».
12. Федеральный закон от 08.02.1998г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»//СПС «Консультант плюс».
13. Федеральный закон от 14.11.2002г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» //СПС «Консультант плюс».
14. Федеральный закон от 19.06.2000 г.№ 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» //СПС «Консультант плюс».
15. Федеральный закон от 01.12.2007г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» //СПС «Консультант плюс».
16. Федеральный закон от 05.04.2013г. № 44-ФЗ «О контактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» //СПС «Консультант плюс».
17. Федеральное правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696//СПС «Консультант плюс».
18. Федеральное правило (стандарт) № 2 «Документирование

аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696//СПС «Консультант плюс».

19. Федеральное правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696//СПС «Консультант плюс».

20. Федеральное правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696//СПС «Консультант плюс».

21. Федеральное правило (стандарт) № 7 «Контроль качества выполнения задания по аудиту», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008г. № 863//СПС «Консультант плюс».

22. Федеральное правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008г. № 863//СПС «Консультант плюс».

23. Федеральное правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003г. № 405 (отменено с 16.12.2008г.) //СПС «Консультант плюс».

24. Федеральное правило (стандарт) № 9 «Связанные стороны», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863//СПС «Консультант плюс».

25. Федеральное правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003г. № 405//СПС «Консультант плюс».

26. Федеральное правило (стандарт) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003г. № 405//СПС «Консультант плюс».

27. Федеральное правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004г. № 532//СПС «Консультант плюс».

28. Федеральное правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004г. № 532//СПС «Консультант плюс».

29. Федеральное правило (стандарт) № 17 «Получение аудитором аудиторских доказательств в конкретных случаях», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005г. № 228//СПС «Консультант плюс».

30. Федеральное правило (стандарт) № 18 «Получение аудитором

подтверждающей информации из внешних источников», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228//СПС «Консультант плюс».

31. Федеральное правило (стандарт) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005г. № 228//СПС «Консультант плюс».

32. Федеральное правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005г. № 228//СПС «Консультант плюс».

33. Федеральное правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005г. № 228//СПС «Консультант плюс».

34. Федеральное правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008г. №863//СПС «Консультант плюс».

35. Федеральное правило (стандарт) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005г. № 228//СПС «Консультант плюс».

36. Федеральное правило (стандарт) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющие отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

37. Федеральное правило (стандарт) № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

38. Федеральное правило (стандарт) № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

39. Федеральное правило (стандарт) № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность», утвержденное постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

40. Федеральное правило (стандарт) № 28 «Использование результатов работы другого аудитора», утвержденное Постановлением

Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

41. Федеральное правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. №523//СПС «Консультант плюс».

42. Федеральное правило (стандарт) № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

43. Федеральное правило (стандарт) № 31 «Компиляция финансовой информации», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006г. № 523//СПС «Консультант плюс».

44. Федеральное правило (стандарт) № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 г. № 557//СПС «Консультант плюс».

45. Федеральное правило (стандарт) № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008г. № 557//СПС «Консультант плюс».

46. Федеральное правило (стандарт) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторской организации», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008г. №557//СПС «Консультант плюс».

47. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (ФСАД 1/2010г.), утвержденный приказом Минфина России от 20.05.2010г. № 46н//СПС «Консультант плюс».

48. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (ФСАД 2/2010), утвержденный приказом Минфина России от 20.05.2010г. № 46н//СПС «Консультант плюс».

49. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Дополнительная информация в аудиторском заключении» (ФСАД 3/2010), утвержденный приказом Минфина России от 20.05.2010г. № 46н//СПС «Консультант плюс».

50. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (ФСАД 4/2010), утвержденный приказом Минфина России от 24.02.2010г. № 16н//СПС «Консультант плюс».

51. Федеральный стандарт аудиторской деятельности

«Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (ФСАД 5/2010), утвержденный приказом Минфина России от 17.08.2010г. № 90н//СПС «Консультант плюс».

52. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» (ФСАД 6/2010), утвержденный приказом Минфина России от 17.08.2010г. № 90н//СПС «Консультант плюс».

53. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011), утвержденный приказом Минфина России от 16.08.2011г. №99н//СПС «Консультант плюс».

54. Приказ Минфина России от 29.01.2003г. № Юн «Об утверждении порядка оценки чистых активов акционерных обществ» //СПС «Консультант плюс».

55. Приказ Минфина России от 27.01.2010г. № 07-ЛШ/06 «О представлении отчета об аудиторской деятельности (форма № 2-Аудит)» //СПС «Консультант плюс».

56. Приказ Минфина России от 17.11.2010г.№ 153н «Положение о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора» //СПС «Консультант плюс».

57. Приказ Минфина России от 31.10.2000г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению» //СПС «Консультант плюс».

58. Приказ Минфина России от 13.06.1995г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» //СПС «Консультант плюс».

59. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998г. № 34н//СПС «Консультант плюс».

60. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.1998г. № 56н//СПС «Консультант плюс».

61. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г.№ 106н//СПС «Консультант плюс».

62. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999г. № 32н//СПС «Консультант плюс».

63. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999г.

№ 33н//СПС «Консультант плюс».

64. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина России от 27.12.2007г. № 153н//СПС «Консультант плюс».

65. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001г. № 26н//СПС «Консультант плюс».

66. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001г. №44н//СПС «Консультант плюс».

67. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002г. № 115н//СПС «Консультант плюс».

68. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002г. № 114н//СПС «Консультант плюс».

69. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина СССР от 29.07.1983г. № 105//СПС «Консультант плюс».

70. Постановление Госкомстата России от 21.01.2003г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичных учетных документов по учету основных средств» (с 01.01.2013г. действует с ограничением) //СПС «Консультант плюс».

71. Постановление Госкомстата России от 05.01.2004г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» (с 01.01.2013г. действует с ограничением) //СПС «Консультант плюс».

72. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденное Банком России от 12.10.2011г. № 373-П//СПС «Консультант плюс».

73. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Президентским советом ИГ1Б от 29.12.97//СПС «Консультант плюс».

74. Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности протоколом № 4 от 22.03.2012г. //СПС «Консультант плюс».

75. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренные Советом по аудиторской деятельности от 20.09.2012г. протоколом № 6//СПС «Консультант плюс».

76. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита. 2001- М.: М ЦРСУБУ, 2002г. //СПС «Консультант плюс».

77. Кодекс профессиональной этики аудиторов, утвержденный Российской аудиторской палатой 04.12.1996г. // Финансовая газета. 1996г. № 44.

78. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25.12.1996г. //СПС «Консультант плюс».

79. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25.12.1996г. //СПС «Консультант плюс».

80. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.98 протоколом № 2. //СПС «Консультант плюс».

81. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 2 от 22.01.1998г. //СПС «Консультант плюс».

82. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом №2 от 18.03.1999г. //СПС «Консультант плюс».

83. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной информации», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 5 от 20.08.1999г. //СПС «Консультант плюс».

84. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 20.10.1999г. //СПС «Консультант плюс».

85. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 20.10.1999г. //СПС «Консультант плюс».

86. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.99 протоколом № 6//СПС «Консультант плюс».

87. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 1 от 11.07.2000г. //СПС «Консультант плюс».

88. Перечень терминов, используемых в ПСАД. Утвержден Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ // Аудиторские ведомости– 1997г.. № 6.

89. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз и др.: пер. с англ. С.М. Бычковой / под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997г.

90. Аудит / под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ, 2011г.

91. Аудит : пособие для сдачи экзамена. М.: Высшее образование, 2005г.

92. Аудит / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов и др-/М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002г.

93. Аудит в России: антология российского аудита/ под ред. А.В. Крикунова – М.: Маркет ДС, 2007г.

94. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля // Контроллинг. 1991г.. №3. С. 70-95.

95. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства: учебник. Н.Т. Белуха –М.: Финансы и статистика, 1992г.

96. Аудит. /И.Н.Богатая, Н.Т.Лобынцев, Н.Н. Хахонова Ростов н/Д : Феникс, 2007.

97. Государственный контроль /Боголепов М. // Контроллинг. – 1991.– № 2. С. 32-37.

98. Практический аудит/С.М.Бычкова, Т.Ю. Фомина –М.: Эксмо, 2008.

99. Доказательства в аудите. / С.М. Бычкова –М.: Финансы и статистика, 1998.

100. Планирование в аудите. / С.М., Бычкова, А.В. Гаразян –М.: Финансы и статистика, 2001.

101. Международные стандарты аудита: учеб. пособие. / С.М. Бычкова –М.: Питер, 2009.

102. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. / О.В., Голосов ,Е.М. Гутцайт –М.: Бухгалтерский учет, 2005.

103. Гражданский кодекс Российской Федерации в схемах. –М.:

Городец, 2001.

104. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. / Р. Додж. –М.: Финансы и статистика, 2002.
105. Статистические методы в аудите. / И.И.Елисеева, А. А. Терехов– М.: Финансы и статистика, 1998.
106. Международные стандарты аудита./ Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов –М.: КНОРУС, 2009.
108. Аудит: учеб. пособие под ред. О.В. Ковалевой. / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов – М.: Приор, 2002.
109. Стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие.// Н.Т. Лабынцев –М.: ПРИОР, 2000г.
110. Аудит./ М.В.Мельник , М.Л.Макальская , Н.А.Пирожкова ,Э.А. Сиротенко – М.: Форум, 2008г.
111. Экономический анализ в аудите./ М.В.Мельник, В.Г. Когденко –М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007г.
112. Основы аудита / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Бухгалтерский учет, 2000г.
113. Международные стандарты аудита: учеб. пособие./ С.В. Панкова, Н.И. Панкова – М.: Магистр, 2009г.
114. Аудит./ Дж .Робертсон. –М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993г.
115. Аудит : учеб. пособие./ В.А.Ситткова, В.П. Суйц –М.: КНОРУС, 2010.
116. Аудит./ В.В. Скобара –М.: Просвещение, 2005г.
117. Очерки по истории бухгалтерского учета./ Я.В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 1991.
118. развития аудита./ Я.В.СоколовОчерки – М.: ФБК-Пресс ИД, 2004г.
119. Стандарты аудиторской деятельности / под ред. В.И. Подольского. –М.: Юнити-Дана, 2004г.
120. Аудит. В.П. Суйц – М.: ИНФРА-М, 2009г.
121. Аудит: современная методика: проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральных ПСАД./ С.А.Табалина, Н.А. Ремизов – М.: ФБК-ПРЕСС, 2003г.
122. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. А.А.Терехов , М.А. Терехов – М.: Финансы и статистика, 1998г.
123. Проблемы развития аудита в России на современном этапе/ – М.: М.Н.Черных, Г.А.Юдина // Сб. науч. тр. Вып. 4. Красноярск : КрасГУ, 2003г.
124. Аудит. М.: ИНФРА/ А.Д.Шеремет, В.П. Суйц –М, 2009г.

125. Аудит. Практикум : учеб. пособие. О.Н. Харченко – М.: КНОРУС, 2014г.
126. Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита./ Г.А.Юдина, М.Н.Черных – М.: Красноярск : КрасГУ, 2005г.
127. Международные стандарты аудита: учеб. пособие./ Г.А.Юдина, М.Н.Черных– М. Красноярск : Сибирский федеральный ун-т, 2010г.

Приложения

Приложение 1

Аудит учетной политики для целей налогового учета

№ п/п	Вопрос	Ответы			Примечания
		да	нет	частично	
Организационно-технический раздел					
1	Кто осуществляет налоговый учет в организации: главный бухгалтер; бухгалтерская служба; структурное подразделение и др.				
2	Как составлены формы первичной учетной документации: – на основании первичных документов бухгалтерского учета; – на основании самостоятельно разработанных документов для налогового учета				
3	Какова технология обработки информации для налогового учета: – ручная; – автоматизированная				
4	Как составлены формы аналитических регистров налогового учета: – на основании первичных документов бухгалтерского учета; – на основании самостоятельно разработанных документов для налогового учета				
5	Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи налоговых регистров				
6	Утвержден ли график				

№ п/п	Вопрос	Ответы			Примечания
		да	нет	частично	
	документооборота				
Методический раздел					
7	Какой метод начисления амортизации используется для объектов основных средств: – линейный; – нелинейный; – с применением понижающих коэффициентов; – без применения понижающих коэффициентов				
8	Определен ли метод начисления амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности				
9	Определен ли порядок признания расходов на ремонт основных средств: – признаются в отчетном периоде, в котором они были осуществлены в сумме фактических затрат; – создается резерв на предстоящие расходы по ремонту основных средств.				
10	Какой метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров, выполнении работ, оказании услуг выбран по: – себестоимости единицы запасов; – средней себестоимости; – себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО).				
11	Отражен ли порядок распределения прямых				

№ п/п	Вопрос	Ответы			Примечания
		да	нет	частично	
	расходов на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции, остатки отгруженной продукции				
12	Определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации при наличии обособленных подразделений: – среднесписочная численность работников; – сумма расходов на оплату труда				
13	Какой метод признания доходов и расходов используется: – кассовый; – начисления.				
14	Создается ли резерв под обесценение ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность и ведущими налоговый учет по методу начисления				
15	Создается ли резерв предстоящих расходов на оплату отпусков				
16	Установлена ли методика определения суммы входного НДС, относящегося к деятельности, облагаемой по нулевой ставке				
17	Определена ли методика ведения раздельного учета входного НДС, относящегося к облагаемым НДС и освобожденным от				

№ п/п	Вопрос	Ответы			Примечания
		да	нет	частично	
	налогообложения операциям				
18	Определена ли методика ведения раздельного учета операций, облагаемых по разным ставкам НДС				
19	Определена ли методика ведения раздельного учета облагаемых НДС и освобожденных от налогообложения операций				
20	Определена ли дата возникновения обязанности по уплате НДС				
21	Определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации				
22	Определен ли показатель для расчета сумм НДС, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений				
23	Ведется ли в организации раздельный учет НДС				
24	Определен ли порядок раздельного учета облагаемых и необлагаемых НДС видов деятельности.				
25	Установлен ли момент определения налоговой базы при длительности производственного цикла свыше шести месяцев				

Приложение 2

Определение первоначальной стоимости основных средств

Способ поступления основных средств в организацию	Определение первоначальной стоимости основных средств	Вопросы, подлежащие проверке
Приобретенные за плату	<p>По сумме фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).</p> <p>Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования – суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; – суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств – таможенные пошлины и таможенные сборы – невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект 	<p>Аудитор проверяет: правомерность включения отдельных расходов в стоимость основных средств, согласно положениям п. 8, ПБУ 6/01; правильно ли определена инвентарная стоимость законченных строительством объектов; правильно ли определена стоимость объекта после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации</p>

Способ поступления основных средств в организацию	Определение первоначальной стоимости основных средств	Вопросы, подлежащие проверке
	основных средств – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств	
Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Первоначальная стоимость определяется в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ	Аудитор проверяет, оформлены ли протоколы согласования цены и отражена ли денежная оценка в учредительных документах; правомерность включения других расходов в первоначальную стоимость согласно п. 9 ПБУ 6/01
Полученные по договору дарения (безвозмездно)	По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы	Аудитор проверяет достоверность установления рыночной цены. Для определения рыночной цены могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и

Способ поступления основных средств в организацию	Определение первоначальной стоимости основных средств	Вопросы, подлежащие проверке
		специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств. Расходы, понесенные организацией по доставке таких основных средств, также включаются в стоимость объекта
Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	По стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.	Аудитор проверяет: наличие договора мены и его условия, подтверждение цены переданных товаров, правомерность включения дополнительных расходов в первоначальную стоимость объекта

Приложение 3

**Тест проверки корреспонденции счетов при выбытии
основных средств**

Содержание операции	По данным предприятия			По данным аудитора			Отклонения		
	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма
Передача основных средств в текущую аренду	01	01		01	01				
Безвозмездная передача основных средств:									
а) первоначальная стоимость	01	01		01	01				
б) сумма накопленной амортизации	02	01		02	01				
в) остаточная стоимость объекта	91	01		91	01				
г) отражение суммы ранее произведенных дооценок объекта	83	91		83	91				
д) результаты от безвозмездной передачи основных средств	99	91		99	91				
е) начислен НДС с облагаемого оборота	91	68		91	68				
Ликвидация основных средств:									
а) первоначальная стоимость	01	01		01	01				
б) сумма накопленной амортизации	02	01		02	01				

Содержание операции	По данным предприятия			По данным аудитора			Отклонения		
	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма
в) остаточная стоимость объекта	91	01		91	01				
г) затраты по ликвидации объекта	91	10,70,6 9,60 и др.		91	10,70, 69,60 и др.				
д) отражены суммы ранее произведенных дооценок	83	91		83	91				
е) оприходование ценностей, полученных от ликвидации объекта	10	91		10	91				
ж) результаты от ликвидации объекта									
–прибыль	91	99		91	99				
– убыток	99	91		99	91				
Продажа основных средств:									
а) первоначальная стоимость	01	01		01	01				
б) сумма накопленной амортизации	02	01		02	01				
в) остаточная стоимость объекта	91	01		91	01				
г) отражены суммы дооценок	83	91		83	91				
д) выручка от продажи	51(62 ,76)	91		51(62, 76)	91				
е) начислен НДС	91	68		91	68				

Содержание операции	По данным предприятия			По данным аудитора			Отклонения		
	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма	Д	К	Сумма
ж) результат от продажи основных средств (прибыль)	91	99		91	99				
Недостача основных средств:									
а) первоначальная стоимость	01	01		01	01				
б) сумма накопленной амортизации	02	01		02	01				
в) остаточная (или балансовая) стоимость объекта	94	01		94	01				
г) отражается сумма взыскания ущерба с виновных лиц:									
- остаточная (балансовая) стоимость	73-2	94		73-2	94				
- разница между взыскиваемой суммой и остаточной (балансовой) стоимостью объекта	73-2	98		73-2	98				
д) отражение списания недостачи на прочие расходы в случае невозможности взыскания с виновных лиц	91	94		91	94				