



С. М. БЫЧКОВА, Т.Ю. ФОМИНА

ПРАКТИЧЕСКИЙ

АУДИТ

3-е издание, переработанное и дополненное

Под редакцией С.М. Бычковой

Москва  ЭКСМО 2009

УДК 657(07)
ББК 65.052
Б 95

Сведения об авторах:

Бычкова С.М. — доктор экономических наук, профессор кафедры экономического анализа и финансов в АПК Санкт-Петербургского государственного аграрного университета

Фомина Т.Ю. — аттестованный аудитор, эксперт филиала ООО «Эрнст и Янг» в Санкт-Петербурге

Бычкова С.М.

Б 95 Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина ; под ред. С.М. Бычковой. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Эксмо, 2009. — 176 с. — (Настольная книга специалиста).

ISBN 978-5-699-33275-5

Данное пособие выгодно отличается от аналогичных изданий: в нем в удобной для практикующих специалистов форме — в виде очень краткого, но абсолютно понятного алгоритма — изложена последовательность проведения аудита хозяйствующих субъектов.

Каждая глава издания жестко структурирована следующим образом: цели и задачи аудита (данного участка учета); перечень основных документов, на основании которых производится аудит; последовательность работ при проверке; основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита.

В виде приложений в книгу включены вспомогательные таблицы, способствующие проведению проверки участков учета организаций, и порядок включения полученных результатов в отчет, предоставляемый аудиторами руководству организации-клиента.

Пособие полностью переработано. В его тексте учтены все последние изменения, внесенные в нормативную правовую базу.

Издание предназначено для аудиторов, бухгалтеров, работников налоговых и финансовых служб, студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов и колледжей.

УДК 657(07)
ББК 65.052

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Глава 1. Аудит учетной политики	5
Глава 2. Аудит операций с основными средствами	16
Глава 3. Аудит нематериальных активов.	23
Глава 4. Аудит затрат на производство	34
Глава 5. Аудит готовой продукции и ее реализации.	43
Глава 6. Аудит кассовых операций	50
Глава 7. Аудит финансовых вложений	62
Глава 8. Аудит расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами	73
Глава 9. Аудит кредитов, займов и средств целевого финансирования	84
Глава 10. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям	90
Глава 11. Аудит единого социального налога и налога на доходы физических лиц	99
Глава 12. Аудит операций, связанных с налогом на добавленную стоимость	110
Глава 13. Аудит налога на прибыль	125
Глава 14. Аудит применения ПБУ 18/02.	142
Глава 15. Аудит финансовых результатов и распределения прибыли	154
Глава 16. Аудит учредительных документов и операций с капиталом	159
Глава 17. Аудит бухгалтерской отчетности	166
Список литературы	174

ВВЕДЕНИЕ

Книги подобного рода, как правило, начинаются с рассмотрения важности и «нужности» аудита, с объяснения преимуществ, которые дает аудиторская проверка, и с упоминания его возможных недостатков.

Авторы данного издания считают возможным опустить такого рода «общую» информацию, поскольку она не отвечает их замыслу.

В представленном вниманию читателей труде достаточно четко и лаконично описаны все этапы проверки и действия аудитора на том или ином этапе. Главы размещены в порядке, соответствующем этапам проверки и последовательности размещения полученных результатов в отчете, представляемом аудиторами руководству фирмы-клиента. В тексте большинства глав или в приложениях к ним приведены вспомогательные таблицы для проверки изучаемого участка учета.

Каждая глава жестко структурирована: сформулированы цели и задачи аудита (данного участка учета); дан перечень основных документов, на основании которых производится аудит; приведена последовательность работ при проверке; указаны основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита.

Авторы ставили перед собой задачу представить на суд читателей работу, в которой четко излагалась бы суть вопроса, и поэтому намеренно придерживались «конспективного» стиля подачи материала.

Надеемся, что книга будет полезна не только аспирантам, студентам и преподавателям, директорам и менеджерам предприятий, но и прежде всего всем практикам аудиторского бизнеса — тем людям, которые знают аудит «изнутри» и пытаются постоянно совершенствовать методику своей работы.

Авторы выражают благодарность редакции журнала «Аудиторские ведомости» за возможность публикации части из представленных в книге материалов на страницах журнала (2004—2007 гг.). Это позволило построить логически выдержанный текст и внести необходимые изменения.

Изучив данную главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита учетной политики;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит учетной политики;
- последовательность работ при аудите учетной политики;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учетной политики.

Цель аудита учетной политики — установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачи аудита учетной политики:

- изучение системы организации бухгалтерского учета; оценка учетной политики;
- рассмотрение системы документации и документооборота;
- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы:

- приказ об учетной политике;

- 6**
- график документооборота;
 - рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах;
 - формы первичных документов;
 - описание технологического процесса компьютерной обработки данных.

Последовательность работ при проведении аудита учетной политики можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Аудитору необходимо выяснить лиц, ответственных за составление и организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Следует изучить состав и соподчиненность, а также разделение полномочий и ответственности, структуру, функции и задачи бухгалтерской службы.

Учетная политика организации должна быть сформирована главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основании ПБУ 1/2008 и утверждена руководителем организации. При этом необходимо проверить наличие:

- рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета (в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности). Следует обратить внимание на то, что организация может включить в рабочий план счетов корреспонденцию, используемую при отражении тех или иных операций;
- форм первичных учетных документов, применяемых для оформления трех фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Формы первичных документов, применяемые для оформления финансово-хозяйственных операций, по которым Госкомстатом России не утверждены унифицированные формы, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответст-

венных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц¹;

— правил документооборота и технологии обработки учетной информации.

Основной этап

Основной задачей аудита учетной политики является изучение системы организации бухгалтерского учета. Аудитору необходимо установить, раскрыты ли в учетной политике следующие положения:

— **способ начисления амортизации основных средств.**

Амортизация основных средств (ОС) согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, производится следующими способами: линейным; уменьшаемого остатка; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ); списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По активам, в отношении которых выполняются условия для отнесения их в состав основных средств (п. 4 ПБУ 6/01), а также имеющих стоимость в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, начисление амортизации производится одним из вышеназванных способов.

Регулярность (периодичность) проведения переоценки стоимости объектов основных средств в коммерческих организациях определяется с учетом требования ПБУ 6/01 о том, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости;

— **способ оценки нематериальных активов (НМА).**

Амортизация нематериальных активов согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденному приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, может начисляться: линейным способом; способом уменьшаемого остатка; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организации необходимо утвердить в учетной политике способ начисления амортизации по группам однородных нематериальных активов. Кроме того, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-

¹ Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

8 конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденному приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, указанные расходы, признанные в бухгалтерском учете при соблюдении установленных в ПБУ 17/02 условий в качестве вложений во внеоборотные активы, списываются на расходы по обычным видам деятельности теми же способами, как и при амортизации нематериальных активов;

— **метод оценки материальных ресурсов и готовой продукции.**

Оценка материально-производственных запасов (МПЗ) (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при выбытии согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденному приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, производится следующими способами: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- готовая продукция в бухгалтерском балансе может быть оценена либо по фактической, либо по нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства ОС, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др., либо по прямым статьям затрат;
- отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги могут быть отражены либо по фактической, либо по нормативной (плановой) себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, которые связаны с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой;
- незавершенное производство в массовом и серийном производстве может быть отражено в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
- расходы будущих периодов списываются в порядке, устанавливаемом организацией: равномерно, пропорционально объему продукции и др. в течение периода, к которому они относятся;

— **формирование резервов.**

Резервы предстоящих расходов и платежей могут создаваться в организации согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. К таким резервам относятся: ре-

резерв на предстоящую оплату отпусков работникам; резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год; резерв на ремонт ОС; резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; резерв на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; резерв на предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденного приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н).

Кроме того, с 01.01.2009 на основании Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, изменение оценочного значения (величины резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроков полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценки ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.) подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы (расходы) организации (перспективно):

— периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

— периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Аудитор также должен проверить создание обязательных резервов, таких как резерв на предстоящую оплату отпусков работникам, резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год. При этом необходимо проверить, соответствует ли порядок создания резервов порядку, изложенному в приказе об учетной политике;

— **методы оценки активов и обязательств.**

При аудите финансовых вложений аудитор должен обратить внимание на то, каким образом признаются суммовые разницы по операциям приобретения финансовых вложений: либо по их первоначальной стоимости до принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету в качестве актива, либо на всю сумму в качестве операционных расходов.

При выборе одного из указанных способов целесообразно учитывать существенность величины указанных разниц.

Аудитор должен проверить периодичность корректировки оценки ценных бумаг как объекта финансовых вложений по текущей рыночной стоимости (согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденному приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н), а именно ежемесячно, ежеквартально или по состоянию на 31 декабря отчетного года. Указанный период должен быть закреплен в учетной политике.

Аудитору следует также проверить в приказе об учетной политике метод оценки долговых ценных бумаг (оценка по дисконтированной стоимости долговых ценных бумаг и предоставленных займов согласно ПБУ 19/02 может производиться с раскрытием информации в пояснительной записке).

Согласно ПБУ 19/02 оценка стоимости финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, при их выбытии должна производиться по группам (видам) финансовых вложений. В этом случае применяются следующие способы: по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений; по средней первоначальной стоимости; по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования может быть организован либо в порядке, установленном ПБУ 6/01, либо в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утверждены приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н). При этом в учетной политике должен быть определен конкретный перечень средств труда в зависимости от отраслевой специфики и особенностей технологического процесса.

При учете спецоснастки согласно вышеназванным Методическим указаниям ее стоимость погашается способом списания:

- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом.

В приказе об учетной политике организации должен быть отражен перечень следующих операций.

1. Стоимость спецоснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, организация может полностью погасить при передаче в производство (эксплуатацию).

Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 мес., может быть либо списана на

производственные затраты в момент ее передачи (отпуска) сотруднику, либо погашена линейным способом (согласно вышеупомянутым Методическим указаниям).

2. Оценка приобретенных товаров в организациях розничной торговли согласно ПБУ 5/01 может производиться либо по стоимости их приобретения, либо по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

3. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) торговые организации могут включать либо в расходы по приобретению, либо в затраты на продажу.

4. Перечень отчетных сегментов, способы распределения доходов и расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами устанавливаются в учетной политике организации в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденным приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н.

5. Группировка и списание затрат на производство выбирается организацией в зависимости от отраслевых особенностей ее деятельности с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

6. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), сводный учет затрат на производство, распределение косвенных расходов, учет движения полуфабрикатов (деталей в производстве) зависят от отраслевых особенностей деятельности организации.

Одной из наиболее распространенных ошибок организации является то, что приказ об утверждении или изменении учетной политики на текущий год может быть датирован датой текущего года.

В соответствии с нормами ПБУ 1/2008 способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом, когда был утвержден соответствующий организационно-распорядительный документ.

В случае, если в течение отчетного года организацией были внесены изменения¹, аудитору необходимо проверить их правомерность, а именно:

— произошли ли изменения в законодательстве Российской Федерации или нормативных актах по бухгалтерскому учету;

¹ Согласно п. 12 ПБУ 1/2008 изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

- разработаны ли организацией новые способы ведения бухгалтерского учета;
- изменились ли существенным образом в организации условия деятельности¹.

В соответствии с п. 10 ПБУ 1/2008 принятая организацией учетная политика применяется во всех структурных подразделениях организации: во всех филиалах, представительствах и иных подразделениях организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения.

Исходя из того что данные бухгалтерской отчетности должны быть сопоставимы с показателями бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного периода (периодов), в случае изменения учетной политики эта сопоставимость достигается с помощью так называемого ретроспективного способа, предполагающего составление отчетности таким способом, как если бы новая учетная политика применялась организацией с начала учета (возникновения) фактов финансово-хозяйственной деятельности, в учете которых произошли изменения.

Аудитор должен проверить, каким образом были отражены изменения учетной политики в регистрах бухгалтерского учета, а именно правильно ли использован счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Кроме того, при изменении метода учета активов (обязательств) в следующем году аудитор должен проверить, отражена ли информация о предполагаемом изменении в пояснительной записке, приведены ли данные о расчете показателей, которые учитывают изменения как минимум за два года.

В соответствии со ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» в состав годовой бухгалтерской отчетности должна входить пояснительная записка. Проверка правильности ее составления является одной из процедур проведения аудиторской проверки.

В одном из разделов пояснительной записки должны быть раскрыты основные элементы учетной политики, которую компания-клиент утвердила на следующий отчетный период. А именно должны быть отражены основные методы списания материально-производственных запасов, применяемый метод амортизации основных средств, исчисления резервов и т.п.

Для того чтобы компания-клиент могла лучше понять, как влияет учетная политика на показатели отчетности, необходимо привести таблицу сопоставимости показателей, по которым предполагается применять новые методы оценки.

¹ Под существенным изменением условий деятельности организации понимается реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности и т. п.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учетной политики:

- организация применяет метод списания, не установленный учетной политикой;
- учетная политика датирована текущим годом;
- у организации отсутствуют обязательные приложения к учетной политике, в частности, отсутствует график документооборота, рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 1.1) руководителю проверки.

Приложение 1.1

Рабочий документ аудитора

Проверка правильности документального оформления результатов проверки основных положений учетной политики

Организация _____ Аудитор _____
 Проверяемый период _____ Дата начала проверки _____
 Предоставленные документы _____ Проверяемый период _____
 Масштаб выборки _____ Дата окончания проверки _____

Вопрос	Вариант ответа
Кто у клиента ведет бухгалтерский учет?	Структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером. Бухгалтер в штате. Специализированная организация на договорных началах. Руководитель
Какие основные документы регламентируют работу бухгалтерской службы?	Положение о бухгалтерской службе. Должностные инструкции. Положение о филиалах и других структурных подразделениях. Положение о внутренней отчетности. Организация системы внутреннего контроля
Как обрабатывается учетная информация?	Ручным способом. Ручным способом с частичным применением средств автоматизации. Автоматизированным способом

Вопрос	Вариант ответа
Как бухгалтерская программа применяется и на каких участках?	(Дается конкретный ответ)
Есть ли приказ об учетной политике?	Да. Нет
Утвержден ли рабочий план счетов?	Да. Нет. Используется типовой План счетов
Утверждены ли формы первичных документов, по которым не предусмотрены унифицированные формы?	Да. Нет
Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов?	Да. Нет
Утвержден ли график документооборота?	Да. Нет
Определен ли перечень лиц, ответственных за хранение документов?	Да. Нет
Определены ли порядок и сроки проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств?	Да. Нет
Заклучены ли договоры о полной материальной ответственности с материально ответственными лицами?	Да. Нет
Имеются ли у организации структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс?	Да. Нет
Какой способ начисления амортизации применяется?	Линейный. Уменьшаемого остатка. Списания по сумме чисел лет срока полезного использования. Списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
Установлен ли в учетной политике организации стоимостной лимит (не более 20 000 руб.) для включения активов в состав основных средств?	Да. Нет
Определен ли порядок проведения переоценки ОС?	Да. Нет
Определен ли порядок учета ремонта производственных ОС?	Да. Нет
Определен ли способ начисления амортизации НМА?	Да. Нет
Какой порядок отражения в учете приобретения и заготовления МПЗ применяется?	По фактической себестоимости их приобретения. По учетным ценам с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Вопрос	Вариант ответа
Определен ли способ списания отпущенных в производство материалов?	Да. Нет
Определен ли порядок списания отклонений фактической себестоимости МПЗ от их учетной цены?	Да. Нет
Определен ли порядок учета готовой продукции по заготовке и доставке на склад?	Да. Нет
Определен ли метод учета выпуска готовой продукции (по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) себестоимости (с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»), по прямым статьям затрат)?	Да. Нет
Определен ли способ распределения косвенных расходов (по величине заработной платы производственных рабочих; по величине прямых материальных затрат; по величине общих прямых затрат; по величине выручки от реализации продукции (работ, услуг)?	Да. Нет
Какой порядок списания расходов на продажу применяется?	Полностью в отчетном году их признания в учете. Распределяются между проданными и непроданными товарами (продукцией, работами, услугами)
Какой порядок оценки незавершенного производства используется?	По фактической производственной себестоимости. По нормативной (плановой) производственной себестоимости. По прямым статьям затрат. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов
Принято ли решение о создании резервов (по предстоящим расходам и платежам, по сомнительным долгам, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание)?	Да. Нет
Переводится ли долгосрочная задолженность по заемным средствам в краткосрочную?	Да. Нет
Определен ли способ оценки при выбытии стоимости финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется?	Да. Нет
Определен ли способ списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	Да; Нет
Как учитываются затраты по обычным видам деятельности?	С использованием счетов 20–29. С использованием счетов 20–39

Изучив данную главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита операций с основными средствами;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит основных средств;
- последовательность работ, применяемых аудитором при проверке основных средств;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита основных средств.

Целью аудита операций с основными средствами (ОС) является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

Задачами аудита операций с ОС являются:

- изучение их состава и структуры, условий хранения и эксплуатации; подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета; проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению ОС;
- оценка начисленной амортизации и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов выполненных ремонтов ОС и правильности отражения соответствующих расходов в учете;
- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки ОС;
- оценка качества проведенной инвентаризации.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н;
- Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1;
- унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7;
- Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359.

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), главная книга, регистры бухгалтерского учета по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 91 «Прочие доходы и расходы», 001 «Арендованные основные средства», 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 (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б), накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2), 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), инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6), инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а), инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б), акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14), акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15), акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16), договоры купли-продажи ОС, первичные

18 учетные документы, подтверждающие поступление объектов ОС (накладные, акты приема-передачи).

Работы при проведении аудита ОС можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита основных средств является подтверждение информации об основных средствах в финансовой отчетности. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной ему бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

— данные об остаточной стоимости основных средств на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строке 120 «Основные средства» бухгалтерского баланса (форма №1);

— данные о начисленной сумме амортизации были включены в строку 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отчета о прибылях и убытках (форма № 2). По строке 090 «Прочие доходы» формы № 2 должны быть отражены доходы от продажи основных средств, а по строке 100 «Прочие расходы» — остаточная стоимость проданных активов;

— по строке 210 отчета о движении денежных средств (форма № 4) показана выручка от продажи объектов основных средств, а по строке 290 — приобретение объектов основных средств;

— данные в разделе II «Основные средства», указанные в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), соответствуют данным аналитического учета по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств».

Аудиторы должны изучить состав и структуру ОС по данным регистров аналитического учета (инвентарные карточки учета ОС, ведомости, машинограммы и др.). В процессе изучения устанавливается правильность отнесения учитываемых объектов к ОС, их классификации, а также формирования инвентарных объектов.

Данная процедура необходима для формирования мнения о достоверности данных, отраженных в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5). Аудитор проверяет классификацию объектов на предмет их соответствия Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94.

Результаты проверки отражаются в форме таблицы (табл. 2.1):

Движение основных средств

Наименование показателя	По данным организации				По данным аудита			
	Остаток на начало отчетного года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец отчетного года	Остаток на начало отчетного года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
II. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА								
Земельные участки и объекты природопользования								
Здания								
Сооружения								
Машины и оборудование								
Транспортные средства								
Производственный и хозяйственный инвентарь								
Рабочий скот								
Продуктивный скот								
Многолетние насаждения								

При проведении аудита сохранности ОС необходимо проверить условия их хранения и эксплуатации, установить список лиц, за которыми закреплены отдельные объекты, убедиться в том, что с ними заключены договоры о полной материальной ответственности.

Основной этап

На этом этапе аудитору необходимо проверить правильность оформления первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражаются операции по приобретению объектов ОС. В соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету,

20 если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7.

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные п. 4 данного Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением (п. 5 ПБУ 6/01).

Следует также проверить, оформляются ли операции по списанию названных объектов первичными документами. Журнал унифицированных форм первичной учетной документации по учету ОС не содержит специальной формы для оформления операции списания на затраты при вводе в эксплуатацию ОС стоимостью до 10 000 руб. В такой ситуации организация вправе самостоятельно разработать учетный документ для данной группы операций.

Для оформления операций по вводу в эксплуатацию объектов ОС в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

Своевременность зачисления объектов в состав ОС проверяют на основании данных бухгалтерского учета и первичных учетных документов. Результаты проверки оформляются следующим образом (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Зачисление объектов в состав основных средств

Наименование объекта ОС	Сумма, руб.	Инв. №	Ответственный за сохранность	Реквизиты ОС-1	Дата отражения в учете

Если объекты ОС зачисляются несвоевременно, то в организации необходимо усилить контроль за своевременным отражением в учете хозяйственных операций.

Далее производится проверка формирования первоначальной стоимости объектов ОС. ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется в соответствии с ПБУ 6/01. Первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на

приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01). Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС.

Необходимо проверить соответствие методологии, закрепленной учетной политикой для целей бухгалтерского учета, требованиям ПБУ 6/01 и выяснить, на каком счете отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов.

Затем осуществляется перекрестная сверка данных регистров синтетического учета по счетам 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Далее проверяется правильность начисления амортизации ОС для целей бухгалтерского учета.

Способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике организации. Избранный способ начисления амортизации по группе однородных объектов применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Проверка основывается на данных регистров бухгалтерского учета по начислению амортизации. Результаты могут быть оформлены в виде таблицы (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Начисление амортизации по основным средствам

Дата ввода в эксплуатацию	Инв. №	Наименование объекта основных средств	Первоначальная стоимость	Согласно форме № ОС-1	Ежемесячные амортизационные отчисления		Отклонение
					согласно ведомости	по данным аудита	

Аудитор должен провести проверку порядка оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию ОС в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Результаты выборки по объектам основных средств, выбывшим в случае продажи, оформляются в виде таблицы (табл. 2.4).

Объекты основных средств, выбывшие в случае продажи

Дата	Объект ОС	Дебет	Кредит	Сумма, в т.ч. НДС, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Реквизиты договора купли-продажи	Реквизиты договора комиссии	Сведения об определении рыночной стоимости

В случае ликвидации ОС проверяют оформление первичных документов, устанавливают причины ликвидации, техническое состояние списанных объектов. Для оформления непригодности объектов ОС, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита основных средств:

- несвоевременное оприходование объектов ОС;
- неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов ОС;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию (списании, реализации по цене ниже остаточной стоимости и др.);
- неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

3

глава

АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Изучив данную главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита нематериальных активов;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит нематериальных активов;
- последовательность работ при проверке нематериальных активов;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита нематериальных активов.

Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачами аудита нематериальных активов (далее — НМА) являются:

- изучение состава НМА по данным первичных документов и учетных регистров, подтверждение права собственности на них;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета НМА;
- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА;
- проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с НМА при соблюдении требований законодательства Российской Федерации;
- своевременное проведение инвентаризации НМА, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007», утвержденное приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о движении денежных средств (форма № 4), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, положение об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 98 «Доходы будущих периодов».

Работы при проведении аудита НМА можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита нематериальных активов является подтверждение информации о нематериальных активах в финансовой отчетности. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной ему бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

— данные об остатках на счетах нематериальных активов на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строкам 110 «Нематериальные активы» бухгалтерского баланса (форма № 1). Пример оформления процедуры приведен в приложении № 3.1 (процедура 1);

— данные о приобретении объектов нематериальных активов соответствуют данным, указанным по строке 290 отчета о движении денежных средств (форма № 4). Кроме того, данные по строке 210 отчета о движении денежных средств (форма № 4) должны соответствовать данным о поступлении денежных средств от продажи объектов нематериальных активов. Пример оформления процедуры приведен в приложении № 3.1 (процедура 2);

— суммы начисленной амортизации за отчетный период были отражены по строке 020 «Себестоимость проданных товаров» отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Пример оформления процедуры приведен в приложении № 3.1 (процедура 3).

Информация о составе НМА анализируется на основании данных первичных документов и учетных регистров, проверяется оформление права собственности на них, изучается система внут-

ренного контроля НМА. На основании регистров бухгалтерского учета по счету 04 «Нематериальные активы» и первичных документов проводится проверка правильности отнесения отдельных видов активов к нематериальным, наличие права собственности на них. Наименования НМА и документы, подтверждающие отнесение к ним, представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Основания для отнесения активов к нематериальным

Наименование нематериальных активов, краткое определение	Первичные документы, подтверждающие наличие НМА
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец полезную модель	Патент, выданный Роспатентом (если НМА создан в организации). Договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных	Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке (если НМА создан в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем	Свидетельство о регистрации права, выданное Роспатентом (если НМА создан в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА, если организация приобрела имущественное право на данный НМА
Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Роспатентом (если НМА создан в организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения	Патент, выданный Госсорткомиссией (если НМА создан в организации). Договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации)	Документы, подтверждающие приобретение организации как имущественного комплекса и позволяющие определить величину деловой репутации (стоимость НМА). Учредительные документы организации, а также копии первичных документов, предоставленные учредителями и подтверждающие произведенные расходы

Патент — документ охраны изобретения, выдаваемый компетентным органом, удостоверяющий государственное признание новизны технического решения и потенциальной пригодности изобретения, закрепляющий за его владельцем монопольное право на это изобретение.

Изобретение — новое прогрессивное творческое решение задачи технического характера в области науки, культуры, здравоохранения и других отраслей хозяйства, которое можно использовать на практике. Признаки изобретения: мировая новизна, высокий технический характер решения задачи, прогрессивность, полезность, практическая применимость. Изобретением могут являться устройства, способы ведения, вещества, культуры клеток растений и животных, удовлетворяющие перечисленным выше требованиям. Изобретением также является применение уже известного способа, устройства, вещества по новому назначению.

Промышленный образец — полученное в результате художественно-конструкторской (дизайнерской) деятельности решение вида какого-либо объекта.

Полезная модель — конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, а также их составных частей. Признаки полезной модели: новизна и промышленная применимость.

Селекционное достижение — новый сорт растений или новая порода животных, т.е. определенная группа растений или животных, которая имеет отличительные признаки, присущие только данной группе. Признаки селекционного достижения: новизна, отличимость, однородность и стабильность.

Товарный знак обслуживания — обозначения, предназначенные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от других. Товарный знак представляет собой словесные, изобразительные, объемные, звуковые, световые, цветовые и другие обозначения или их комбинации с использованием любых цветов и цветовых сочетаний.

Запрещено регистрировать в качестве товарного знака обозначения или их комбинации с использованием любых цветов и цветовых сочетаний.

Запрещено регистрировать в качестве товарного знака обозначения, воспроизводящие полностью или частично: государственные гербы, флаги, эмблемы, официальные названия государственных организаций, обозначения, не способные вызвать у потребителя ассоциативные образы, необходимые и достаточные для индивидуализации товара и его происхождения.

Деловая репутация организации — разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущества) и стоимостью по бухгалтерскому учету всех ее активов и обязательств.

Организационные расходы — расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный капитал организации.

Аудитору необходимо провести проверку представленных первичных документов, подтверждающих записи по счету 04 «Нематериальные активы».

Далее необходимо выяснить, не учитываются ли на счете 04 нематериальные активы, не являющиеся нематериальными в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007. К последним относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКиТР);

- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (далее — средства индивидуализации);

- финансовые вложения.

Необходимо также проверить, выполняются ли одновременно следующие условия, при которых НМА принимаются к бухгалтерскому учету:

- объект НМА способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации: патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее — контроль над объектом);

— объект можно выделить или отделить (идентифицировать) от других активов;

— объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

— организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

— фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

— у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Состояние синтетического и аналитического учета НМА проверяется по двум направлениям:

— обеспечена ли информация по единицам бухгалтерского учета НМА;

— соответствует ли система открытых субсчетов к счету 04 «Нематериальные активы», действующему Плану счетов или рабочему плану счетов организации, закрепленному в учетной политике организации.

Основной этап

На этом этапе подтверждается первичная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА, проверяются своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете операций с НМА при соблюдении требований законодательства Российской Федерации, достоверность начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с НМА.

Подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета НМА заключается в том, что аудитор устанавливает:

— определен ли круг лиц, ответственных за сохранность объектов НМА, и обеспечено ли неразглашение коммерческой тайны;

— созданы ли условия, обеспечивающие сохранность НМА и информации о них;

— произведена ли классификация НМА на соответствующие группы.

В соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 НМА принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Поэтому аудитору необходимо выяснить, включены ли в стоимость НМА:

— суммы, уплачиваемые правообладателю (продавцу) в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

— таможенные пошлины и таможенные сборы;

— возмещаемые 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.

Кроме того, аудитор должен учитывать, что при создании нематериального актива к расходам на создание также относятся:

— суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо по договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

— расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ по трудовому договору;

— отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

— 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, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

— иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При этом аудитору необходимо удостовериться, что в расходы на приобретение, создание нематериального актива не включены:

— возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

— общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

— расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальная стоимость НМА, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. При этом под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Аудитор должен убедиться, что текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Первоначальная стоимость НМА, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. При этом стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Аудитор должен учитывать тот факт, что при невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Аудитору необходимо проверить, не включаются ли в фактические расходы на приобретение, создание НМА общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов, а также проверить правильность и полноту записей в регистрах бухгалтерского учета по счету 04 «Нематериальные активы».

Важным аспектом при проведении аудита НМА является проверка правильности определения срока их полезного использования при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования НМА определяется исходя из следующих данных:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации (время действия патента — 20 лет, свидетельства на полезную модель — 5 лет). (Патентный закон Российской Федерации от 23.09.1992 № 3517-1);

- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход);

- количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта (для отдельных групп НМА).

Кроме того, аудитор должен учитывать, что в отдельных случаях сроки полезного использования установить невозможно. Например, товарные знаки и свидетельства на право пользования наименованием мест происхождения товаров используются в течение десяти лет (установлено Законом РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках»).

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 на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. Данный факт необходимо закрепить в учетной политике организации.

Проверяя операции по начислению амортизации по НМА, аудиторы должны подтвердить правильность применения установленного в учетной политике способа начисления амортизации, достоверность расчета сумм амортизационных отчислений и отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Амортизация НМА может производиться одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений: линейным, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объ-

32 ему продукции (работ). Выбранный способ по группе однородных НМА применяется в течение всего срока их полезного использования, причем начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации по договору об отчуждении; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостатка активов при их инвентаризации; в иных случаях.

Если амортизационные отчисления по каким-либо НМА отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм, то одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания НМА отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и относятся на финансовые результаты организации с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита нематериальных активов:

- не ведется аналитический учет НМА;
- отсутствуют документы, подтверждающие правомерность включения активов в состав нематериальных или эти документы оформлены с нарушением установленных требований;
- неправильно сформирована первоначальная стоимость НМА;
- неверно определен срок полезного использования по объектам НМА;
- существуют нарушения в связи с начислением амортизации.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 3.1) руководителю проверки.

Процедуры аудита нематериальных активов

Процедура 1. Сопоставление данных оборотно-сальдовой ведомости (или главной книги) по счетам нематериальных активов с данными бухгалтерского баланса (форма №1)

Субсчет счета 04 за вычетом счета 05	Название субсчета	Сальдо на начало (дебетовое)	Дебетовый оборот за период	Кредитовый оборот за период	Сальдо на конец (дебетовое)	Изменения за отчетный период (разница между данными на конец и начало периода)	Краткое объяснение изменений
Итого по счету 04 – 05			–			–	
Итого по данным строки 110 бухгалтерского баланса (форма № 1)			–			–	
Отклонения			–			–	

Процедура 2. Сопоставление данных о приобретении объектов нематериальных активов на соответствие данным, указанным по строке 290 отчета о движении денежных средств (форма № 4). Подтверждение соответствия данных по строке 210 отчета о движении денежных средств (форма № 4) данным о поступлении денежных средств от продажи объектов нематериальных активов

Строка формы № 4	Наименование регистра бухгалтерского учета	Отклонения	Краткое объяснение отклонений
Строка 210	Дебет 51, 50 – Кредит 62, 76		
Строка 290	Дебет 60, 76 – Кредит 50, 51		

Процедура 3. Сопоставление данных о начисленной амортизации за отчетный период с данными о начисленной амортизации по строке 020 «Себестоимость проданных товаров» отчета о прибылях и убытках (форма № 2)

№ п/п	Наименование НМА	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации
Итого по данным аналитического учета			
Итого по данным, входящим в строку 020 отчета о прибылях и убытках			

4

глава

АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита затрат на производство;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит затрат на производство;
- последовательность работ при проверке затрат на производство;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита затрат на производство.

Целью аудита затрат на производство является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачами аудита затрат на производство являются:

- оценка обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах организации по обычным видам деятельности, метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, метода распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов;
- подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых (косвенных) расходов;
- оценка качества инвентаризации незавершенного производства;
- арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2); главная книга или оборотно-сальдовая ведомость; приказ об учетной политике организации; регистры бухгалтерского учета по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и др.; карточки (ведомости) по заказам; таблицы (ведомости) по распределению заработной платы, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчета амортизационных отчислений по основным средствам, нематериальным активам; ведомости распределения общехозяйственных, общепроизводственных расходов, расходов будущих периодов; акты инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат.

Работы при проведении аудита затрат на производство можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита затрат на производство является подтверждение информации о себестоимости в финансовой отчетности. Аудитор должен изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности и установить, что:

— данные об остатках на счетах незавершенного производства, готовой продукции и товаров для перепродажи на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным в строке 213 «Затраты в незавершенном производстве» бухгалтерского баланса (форма № 1).

— данные о себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг сформированы в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и учетной политике и отражены по строке 020 отчета о прибылях и убытках (формы № 2);

— данные в разделе VIII «Расходы по обычным видам деятельности», указанные в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), соответствуют данным аналитического учета по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

До начала проверки аудиторам необходимо изучить организационные и технологические особенности организации, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности. Для определения обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах, метода учета производственных затрат и варианта сводного учета особое внимание следует обратить на учетную политику организации.

В организациях, как правило, применяют нормативный, позаказный, попередельный и простой методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод учета используют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции. В этом случае отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам; обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируются изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции.

В итоге фактическая себестоимость продукции (Зф) исчисляется по формуле:

$$Зф = Зн + О + И,$$

- где $Зн$ — затраты по текущим нормам;
 $О$ — величина отклонений от них;
 $И$ — изменения норм.

При позаказном методе учета объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под ним понимается продукция, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении продукции с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа.

Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т.п., с обязательным указанием соответствующего шифра заказа.

Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами условно принятым в данном производстве или отрасли способом. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. При частичном выполнении заказов и их сдаче выпуск оценивается по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства.

К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях массового и крупносерийного производства, где обрабатываемые сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов).

Различаются *бесполуфабрикатный* и *полуфабрикатный варианты попередельного метода*.

В первом случае учет затрат ведется по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается, их движение от одного передела к другому контролируется по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах. Себестоимость конечного изделия составляет сумму затрат всех переделов. Себестоимость же продукции в промежуточных переделах не исчисляется.

Во втором случае движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела.

Простой метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в организациях с ограниченной номенклатурой продукции, где нет незавершенного производства или его размер незначителен. Примером может служить угольная промышленность, в которой производственная себестоимость одной тонны угля исчисляется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность; при этом уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.

Если в ходе проверки установлено, что применяемый метод учета затрат на практике не соответствует методу, установленному учетной политикой организации, то аудиторы должны зафиксировать данное отклонение в рабочих документах.

На этом этапе аудиторы на основе полученной информации заполняют тесты. По результатам тестирования оцениваются системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции. Оценка сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Результаты сводятся в таблицу, примерная форма которой приведена ниже (табл. 4.1).

Таблица 4.1

**Проверка состояния системы внутреннего контроля
и бухгалтерского учета затрат на производство**

Организация _____
 Аудитор _____
 Проверяемый период _____
 Дата начала проверки _____
 Предоставленные документы _____
 Проверяемый период _____
 Масштаб выборки _____
 Дата окончания проверки _____

Вопрос	Ответ	Примечание
Автоматизирован ли процесс учета затрат на производство?	Да	Указать, с применением какого программного продукта
Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство?	Да	Привести примеры, подтверждающие данный факт
Оформлены ли с нарушением законодательства о бухгалтерском учете первичные учетные документы по учету затрат?	Да	Привести примеры, подтверждающие данный факт
Существуют ли нормативы на затраты, соблюдаются ли они?	Да/Нет	Если организацией разработаны нормативы, то необходимо привести результаты выборки. Если у организации отсутствуют нормативы, то необходимо отметить данный факт в качестве нарушения
Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?	Да/Нет	Если организацией проводится инвентаризация, то необходимо проверить ее результаты. Если организацией инвентаризация не проводится, то необходимо отметить данный факт в качестве нарушения

Вопрос	Ответ	Примечание
Правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции?	Да/Нет	Если правильно, то проверить применяемую в организации классификацию на соответствие учетной политике. Если неправильно, то необходимо отметить данный факт в качестве нарушения
Организован ли учет потерь от брака?	Да/Нет	Если организован, то проверить применяемый в организации учет потерь. Если не организован, то отметить данный факт в качестве нарушения
Сверяются ли периодически данные аналитического и синтетического учета затрат на производство?	Да/нет	Если сверяются, то проверить периодичность сверки. Если не сверяются, то отметить данный факт в качестве нарушения

Далее аудитору необходимо проверить, как сгруппированы расходы на затратных счетах. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые можно отнести на конкретную единицу готовой продукции, должны отражаться по дебету счета 20 «Основное производство», а косвенные — предварительно учитываться на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» для дальнейшего распределения пропорционально какому-либо показателю, закрепленному в приложении об учетной политике.

Кроме того, следует определить себестоимость работ, услуг вспомогательных и обслуживающих производств. Во вспомогательных производствах применяются практически те же методы учета затрат на производство и способы калькулирования производственной себестоимости, что и в основном производстве.

При этом прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые можно отнести на конкретную единицу готовой продукции после прохождения определенного цикла обработки в цехах вспомогательных производств, относятся в дебет счета 20 «Основное производство».

Не поддающиеся непосредственному списанию затраты этих участков распределяются на счета учета: прямых расходов основного производства (счет 20 «Основное производство»), готовой продукции (счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция»), продаж (счет 90 «Продажи») пропорционально установленному учетной политикой показателю.

Следующим шагом аудиторской проверки является проверка распределения затрат на обслуживание производства и управление. При этом косвенные расходы, учитываемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются на счета основного производства. В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться либо полная фактическая себестоимость продукции, либо фактическая производственная себестоимость. Выбор того или иного метода должен быть отражен в учетной политике организации.

Однако независимо от того, что указано в учетной политике, организация должна в конце отчетного периода затраты, учитываемые на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределить на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Аналогичным образом должны быть распределены затраты, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Однако, если в учетной политике организации сказано, что общехозяйственные расходы списываются непосредственно на счета учета продаж, на счетах затрат формируется фактическая производственная себестоимость (т.е. неполная).

Для проверки потерь от брака и включения их в себестоимость произведенной продукции аудитор должен установить, что стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие удержанию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов и полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, составляют статью расходов «Потери от брака». Такие расходы относятся в затраты на производство и распределяются между всеми изделиями.

Далее проверяется правильность исчисления себестоимости незавершенного производства и выпущенной продукции.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; прямым статьям затрат; стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Используемый метод оценки незавершенного производства должен быть указан в учетной политике организации.

Стоимость производственной программы (выпущенной продукции) определяется по правилам бухгалтерского учета как сум-

марные затраты основного производства за отчетный период с учетом абсолютного изменения остатка незавершенного производства относительно начала этого периода без учета возвратных отходов.

Расчет фактической производственной себестоимости выпущенной продукции (Сф) осуществляется по формуле:

$$Сф = Нн + Зф - Со - Нк,$$

где Нн, Нк — стоимость незавершенного производства на начало и конец месяца соответственно;

Зф — фактические затраты на производство продукции за месяц;

Со — стоимость возвратных отходов.

После обобщения полученной информации о движении и стоимости готовой продукции проверяются расчеты (калькуляция) фактической производственной себестоимости единицы продукции и всего выпуска за отчетный период.

Аудитор также должен определить расходы на продажу готовой продукции (коммерческие расходы). Учет таких расходов ведется на счете 44 «Расходы на продажу». При этом расходы, связанные с коммерческим продвижением товарной продукции, подлежат ежемесячному списанию (полностью либо частично) на счета учета реализации продукции (работ, услуг) и в совокупности с определенной полной фактической себестоимостью готовой продукции составляют ее коммерческую стоимость. При частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной и проданной продукции исходя из ее веса, объема, производственной себестоимости, других показателей).

Одной из наиболее распространенных процедур проверки себестоимости является проведение аналитических тестов. Для этого у клиента необходимо запросить расшифровки наиболее существенных статей затрат в ежемесячной или поквартальной разбивке. После этого рекомендуется построить графики колебаний и обсудить с клиентом такие колебания. В приложении 4.1 (процедуры 1–3) приведены примеры рабочих таблиц для заполнения аудитором.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита затрат на производство:

- несвоевременное включение в себестоимость отдельных видов затрат;
- несоответствие применяемого метода учета затрат методу, указанному в учетной политике организации;
- неправильная оценка остатков незавершенного производства;
- необоснованное (без документального оформления) включение расходов в состав себестоимости.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 4.1) руководителю проверки.

Приложение 4.1

Процедура 1. Проверка расходов на ремонт

Контрагент (№ договора)	Номер и дата акта выполненных работ	Номер и дата выставленного счета за выполненные работы	Сумма расхода согласно данным учета, тыс. руб.	Сумма расхода согласно первичным документам, тыс. руб.	Расхождение, тыс. руб.	Ошибки и замечания	Объяснения компании

Процедура 2. Проверка расходов на аренду

Договор аренды (контрагент)	Сумма арендной платы по данным клиента	Сумма арендной платы по данным аудита	Расхождение, тыс. руб.	Ошибки и замечания	Объяснения компании

Процедура 3. Проверка расходов будущих периодов

Контрагент (№ договора)	Сумма расхода согласно данным учета, тыс. руб.	Сумма расхода, пересчитанная в разделе «Расходы в будущих периодах» (счет 97), тыс. руб.	Расхождение, тыс. руб.	Ошибки и замечания	Объяснения компании

5

глава

АУДИТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита готовой продукции и ее реализации;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит готовой продукции и ее реализации;
- последовательность работ при проверке готовой продукции и ее реализации;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита готовой продукции и ее реализации.

Целью аудита готовой продукции и ее реализации является установление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции.

Задачами аудита готовой продукции и ее 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.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденные постановлением Росстата от 09.08.1999 № 66.

Предоставляемые аудитору документы: карточки складского учета готовой продукции, прейскурант цен, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на передачу готовой продукции в места хранения, товарные накладные, доверенности покупателей, ведомости учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения, выписки с расчетных счетов в банках с приложенными первичными документами (платежные поручения, требования), кассовые документы о поступлении выручки, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи» и др.

Работы при проведении аудита готовой продукции можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита готовой продукции и ее реализации является подтверждение информации о готовой продукции, сумм реализации в финансовой отчетности. Аудитор должен изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности, а именно:

— установить, что данные об остатках на счетах готовой продукции и товаров для перепродажи, товаров отгруженных на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строкам 214, 215 бухгалтерского баланса (форма № 1).

— установить, что данные о сумме реализации отражены в полном объеме по строке 100 отчета о прибылях и убытках (форма № 2);

— провести аналитические процедуры. Пример оформления процедур 1—3 приведен в приложении 5.1.

Кроме того, на данном этапе аудита необходимо проверить, правильно ли зафиксирован метод оценки готовой продукции в учетной политике организации.

Если готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, то себестоимость каждого изделия, вида работ определяется по мере их завершения.

Если она оценивается по нормативной (плановой) себестоимости, то по окончании месяца выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой), которые в аналитическом учете отражаются обособленно. Этот способ оценки возможен при применении в организации нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при наличии плановых калькуляций.

Если готовая продукция оценивается по продажным (договорным) ценам (разновидность метода нормативной себестоимости), то по окончании отчетного периода исчисляется разница между стоимостью продукции (работ, услуг) по продажным ценам (тарифам) и ее фактической себестоимостью, которая, как и отклонения при предыдущем способе оценки, показывается также обособленно.

При этом данные о фактической производственной себестоимости продукции являются базой во всех трех вариантах учета сданной на склад готовой продукции. В рабочем плане счетов должны быть установлены соответствующие счета для ее учета: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция».

Для оценки внутреннего контроля аудитор необходимо выяснить, ведется ли аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Аудитору следует установить основные направления внутреннего контроля:

- ведется ли своевременный правильный учет наличия и движения готовой продукции на складах и в местах хранения;
- осуществляется ли контроль сохранности готовой продукции и соблюдения лимитов готовой продукции на складе;
- обеспечена ли защита готовой продукции;
- определен ли круг лиц, ответственных за сохранность готовой продукции, заключены ли с ними договоры о полной материальной ответственности.

Основной этап

На этом этапе аудитор должен убедиться, что при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция относится в дебет счета 43 «Готовая продукция» по нормативной или плановой себестоимости с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Соблюдение конкретного варианта оценки готовой продукции и соответствующего ему порядка отражения

46 операций по ее выпуску в учете устанавливается путем анализа применяемых схем корреспонденции счетов.

Без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» оприходование готовой продукции отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производство и хозяйства»). Отгруженная покупателям продукция, на которую предъявлены расчетные документы, списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженной продукции не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то до момента признания выручки от продажи этой продукции она учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

При фактической отгрузке производится запись с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

При использовании в текущем учете нормативной (плановой) себестоимости или продажных цен возникает необходимость выявления отклонений учетной цены изделия от фактической себестоимости. При проведении аудиторской проверки необходимо сопоставить фактическую себестоимость продукции с нормативной (плановой) себестоимостью. Выявленные отклонения либо в полном объеме списываются на счета продаж (при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»), либо распределяются между отгруженной, проданной продукцией и ее остатками на складе и в отгрузке (без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») в зависимости от применяемой в организации методики.

Если в организации для учета нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то по дебету этого счета в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции.

После того как записи на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» произведены, необходимо проверить, как организация определяет разницу между дебетовыми и кредитовыми оборотами.

Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) означает допущенный в производстве перерасход и от-

ражается дополнительной записью по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической свидетельствует об экономии, которая должна быть отражена сторнировочной записью по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Аудитору необходимо установить, закрывается ли в конечном итоге счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не задействован, то в организации, использующей учетные цены, при оприходовании готовой продукции на склад производятся одновременно две записи:

- по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — на учетную стоимость выпущенной продукции;

- в такой же корреспонденции — на разность между фактической себестоимостью и ее учетной стоимостью.

При этом аудитор проверяет, произведена ли дополнительная запись, если фактическая себестоимость выше, и, наоборот, произведена ли сторнировочная запись, если фактическая себестоимость оказалась ниже.

Далее проверяется правильность распределения сумм полученных отклонений между отгруженной (проданной) продукцией за месяц и ее остатками на конец отчетного периода на складе (в отгрузке).

При отражении операций по реализации готовой продукции необходимо детально изучить договоры на реализацию. При этом особое внимание необходимо уделить моменту перехода права собственности. Так, право собственности на отгруженный товар может переходить от поставщика к покупателю не в момент отгрузки, а в момент его оплаты. При этом в регистрах бухгалтерского учета должны быть следующие записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
45 «Товары отгруженные»	43 «Готовая продукция»	Отгружена покупателю продукция, право собственности на которую переходит не в момент отгрузки
90 «Продажи»	45 «Товары отгруженные»	Списана себестоимость реализованной продукции

При проверке показателя «Выручка (нетто) от продажи товаров (работ, услуг)», отраженного по строке 100 отчета о прибылях и убытках (форма № 2), необходимо удостовериться, что:

- сумма НДС исключена при формировании строки 100 отчета о прибылях и убытках (форма № 2);
- суммовые разницы (положительные или отрицательные) участвуют при формировании выручки. В частности, положительные разницы увеличивают, а отрицательные — уменьшают сумму выручки.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита готовой продукции и ее реализации:

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете операций по договору мены, при осуществлении многостороннего зачета взаимных требований и других операций;
- несоответствие оценки готовой продукции методу, установленному в учетной политике организации;
- отражение в учете как продукции, выработанной из давальческого сырья, так и собственной готовой продукции;
- неполное отражение в учете выпущенной продукции;
- несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции;
- завышение показателя выручки в случае отсутствия перехода права собственности, отсутствие в таких случаях хозяйственных операций по счету 45 «Товары отгруженные»;
- отсутствие инвентаризации готовой продукции;
- неприменение организацией специализированных форм первичной учетной документации по учету готовой продукции и ее реализации.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 5.1) руководителю проверки.

Процедуры аудита готовой продукции и ее реализации

Процедура 1. Сравнение основных показателей и объяснение причин отклонений

Наименование показателя	За текущий отчетный период, руб.	За прошлый отчетный период, руб.	Сумма изменений, руб.	Объяснение причины изменения
Выручка от реализации				
Себестоимость реализации товаров				
Коммерческие расходы				

Процедура 2. Сравнение аналитических показателей и объяснение причины отклонений

Аналитические показатели	За текущий отчетный период, руб.	За прошлый отчетный период, руб.	Сумма изменений, руб.	Объяснение причины изменения
Маржинальный доход				
Рентабельность продаж				
Общая рентабельность				
Чистая рентабельность				

Процедура 3. Проверка первичных документов по самым крупным контрагентам

Месяц	Контрагент	Содержание операции	Реквизиты первичных документов	Сумма без НДС, руб.	Сумма НДС, руб.
Январь					
Февраль					
Март					
Апрель					
Май					
Июнь					
Июль					
Август					
Сентябрь					
Октябрь					
Ноябрь					
Декабрь					

6

глава

АУДИТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита денежных средств;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит денежных средств;
- последовательность работ при проверке денежных средств;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита денежных средств.

Целью аудита кассовых операций является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачами аудита кассовых операций являются¹:

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

¹ Статьей 15.1 КоАП РФ установлены штрафные санкции за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций. Так, нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 МРОТ; на юридических лиц — от 400 до 500 МРОТ.

Статьей 15.11 КоАП РФ установлены штрафные санкции за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, под которыми понимается в том числе искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%. Таким образом, если информация о размере денежных средств, отраженная в бухгалтерском балансе (форма № 1), искажена не менее чем на 10%, взыскивается административный штраф на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Статьей 120 НК РФ предусмотрены штрафные санкции за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, под которым понимается в том числе несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности денежных средств. За указанное нарушение в случае отсутствия признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, взыскивается штраф в размере 5 тыс. руб. Если нарушение совершено в течение более одного налогового периода, то штраф составляет 15 тыс. руб. За данное нарушение, повлекшее занижение налоговой базы, взыскивается штраф в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

— правильное документальное оформление операций с денежными средствами в соответствии с установленными правилами ведения кассовых операций; контроль за сохранностью денежных средств, документов в кассе и их целевым использованием;

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

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденные письмом Минфина России от 30.08.1993 № 104;
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 № 40;
- Положение Банка России от 5.01.1998 г. № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации», утвержденное Банком России 19.12.1997;
- Указания Банка России от 20.06.2007 № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя»;
- унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88;
- унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о движении денежных средств (форма № 4), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, регистры бухгалтерского учета по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы

52 в пути», банковские выписки, кассовая книга (форма № КО-4), отчеты кассира, приходные и расходные кассовые ордера (формы № КО-1, КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5), акт инвентаризации наличных денежных средств (форма № ИНВ-15), акт ревизии наличных денежных средств, справка из банка об установлении лимита остатка наличных денег в кассе, акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (форма № КМ-1), акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию (форма № КМ-2), акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (форма № КМ-3), журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4), журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста (форма № КМ-5), справка-отчет кассира-операциониста (форма № КМ-6), сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и вырубке организации (форма № КМ-7), журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ (форма № КМ-8), акт о проверке наличных денежных средств кассы (форма № КМ-9).

Работы при проведении аудита денежных средств можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита кассовых операций является подтверждение информации об остатке денежных средств на конец отчетного периода. Аудитор должен изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности, а именно:

— установить, что данные об остатках денежных средств на конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строкам 260 «Денежные средства» бухгалтерского баланса (форма № 1). Пример оформления процедуры приведен в приложении 6.1 (процедура 1);

— провести сверку сумм остатков на конец периода на счетах согласно расшифровке с суммами согласно банковским выпискам,

получить разъяснения по всем выявленным расхождениям. Пример оформления процедуры приведен в приложении 6.1 (процедура 2);

— проанализировать остатки денежных средств на предмет необычных статей (сумм с отрицательными значениями на расчетных счетах, значительных сумм на вновь открытых и закрытых счетах и т.п.), получить подтверждающие документы. Пример оформления процедуры приведен в приложении 6.1 (процедура 3);

— убедиться, что сумма денежных средств в иностранной валюте переведена в рубли по курсу ЦБ РФ на конец отчетного периода правильно. Пример оформления процедуры приведен в приложении № 6.1 (процедура 4).

При аудите кассовых операций последовательно проверяются: правильность документального оформления кассовых операций; сохранность наличных денежных средств в кассе; соблюдение установленного лимита остатка денежных средств в кассе; правильность применения контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении расчетов с населением; полнота и своевременность оприходования денежных средств и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета; правильность списания денег в расход и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета; организация хранения свободных денежных средств в кассах организации.

Для проверки правильности документального оформления кассовых операций используется определенный перечень вопросов, который может быть рабочим документом аудитора (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Рабочий документ аудитора

Проверка правильности документального оформления кассовых операций

Организация _____
 Аудитор _____
 Проверяемый период _____
 Дата начала проверки _____
 Предоставленные документы _____
 Проверяемый период _____
 Масштаб выборки _____
 Дата окончания проверки _____

Вопрос	Ответ	Примечание
Ведение кассовых операций осуществляется вручную или автоматизированным способом?	Автоматизированно	Указать, с применением какого программного продукта
Наличные деньги в кассу принимаются по приходным кассовым ордерам?	Нет	Нарушение п. 13 Порядка ведения кассовых операций. Указать, на основании каких документов был оформлен приход наличных денежных средств в пределах масштаба выборки
Выдача наличных денег из кассы предприятия производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера?	Нет	Нарушение п. 14 Порядка ведения кассовых операций. Указать, на основании каких документов была оформлена выдача наличных денежных средств
Приходные кассовые ордера подписаны главным бухгалтером?	Да	—
Документы на выдачу денег подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия?	Да	—
В случае отсутствия подписей руководителя и главного бухгалтера на основании какого документа уполномочены лица, фактически подписывающие приходные и расходные кассовые документы?	—	Указать реквизиты организационно-распорядительного документа, на основании которого подписываются приходные и расходные документы
Все ли предусмотренные реквизиты в приходных и расходных документах заполнены?	Нет	Привести примеры кассовых документов в пределах выборки, в которых не заполнены предусмотренные реквизиты
Регистрируются ли приходные и расходные кассовые ордера в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров?	Нет	Нарушение п. 21 Порядка ведения кассовых операций
Производилась ли выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе?	Да	Указать, на основании каких документов была произведена выдача денежных средств лицам, не состоящим в списочном составе
Отдельные расходные кассовые ордера по каждому лицу или отдельные ведомости составлялись на основании заключенных договоров?	Нет	Нарушение п. 16 Порядка ведения кассовых операций

Вопрос	Ответ	Примечание
Производилась ли выдача денежных средств лицам, не указанным в расходных кассовых ордерах или в других надлежаще оформленных документах? Оформляются ли в этом случае доверенности?	Нет	Нарушение п. 16 Порядка ведения кассовых операций
Оформляется ли форма доверенности с указанием информации о наименовании документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, номера, места и даты выдачи документа?	Да	Привести примеры, на основании каких документов были выданы денежные средства по доверенности
Допускаются ли подчистки, помарки или исправления в приходных кассовых ордерах, расходных кассовых ордерах или заменяющих их документах?	Да	Нарушение п. 19 Порядка ведения кассовых операций
Пронумерована ли, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью кассовая книга. Заверено ли подписями руководителя и главного бухгалтера организации количество листов в кассовой книге?	Нет	Нарушение п. 23 Порядка ведения кассовых операций
Допускаются ли подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге?	Да	Привести примеры исправлений в кассовой книге в пределах выборки
Заверены ли подписями исправления кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего?	Нет	Привести примеры исправлений в кассовой книге в пределах выборки
Пронумерована ли с начала года кассовая книга?	Нет	Привести примеры, доказывающие нарушение нумерации в кассовой книге
Передаются ли вместе с приходными и расходными ордерами в бухгалтерию отчеты кассира?	Да	—
Соответствуют ли требованиям законодательства РФ в проверяемый период формы кассовых документов?	Нет	Привести примеры форм кассовых документов, не соответствующих требованиям законодательства Российской Федерации в проверяемый период
Возложен ли на главного бухгалтера организации контроль за правильным ведением кассовой книги?	Да	Указать реквизиты организационно-распорядительного документа, на основании которого возложен контроль за правильным ведением кассовой книги

Основной этап

На данном этапе производится проверка сохранности наличных денежных средств в кассе. Аудитор должен установить, проводится ли инвентаризация кассы перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

При проверке соблюдения установленного лимита остатка денежных средств в кассе организации необходимо запросить расчет на установление организации лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в кассу за аудируемый период, утвержденный банком. Далее согласно представленному расчету выборочно проводится проверка соблюдения установленного банком лимита остатка наличных денежных средств.

Также проводится проверка соблюдения установленного размера проведения наличных расчетов между юридическими лицами (Указание Банка России № 1843-У).

Результаты проверки могут быть оформлены следующим образом (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Соответствие размера наличных расчетов установленному лимиту

Первичный учетный документ	Наименование поставщика	Основание платежа	Сумма, руб.	Лимит расчета наличными денежными средствами	Превышение установленного лимита
Приходный кассовый ордер № 002 от 04.01.2002	ЗАО «АВВ»	Ремонт принтера, счета-фактуры № 003, 004 от 04.01.2002	3 961,07	60 000,00	—
Приходный кассовый ордер № 6 от 04.01.2002	ООО «Пилот»	Пиломатериалы, накладная № 5 от 04.01.2002	59 940,00	60 000,00	—
Приходный кассовый ордер № 7 от 05.01.2002	ООО «Ната»	Шпон ясеня, накладные № 1-18 от 05.01.2002	58 275,00	60 000,00	—

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

Результаты проверки оформляются аудитором следующим образом (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Проверка поступления денег в кассу

Дата	№ приходного кассового ордера	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	В том числе НДС	НДС, руб.	От кого	Основание
06.09.2001	860	50	62-2	378	18	60	Шилова А.Ю.	За размещение рекламы в программах, транслируемых на канале
10.09.2001	863	50-1	62-2	189	9	30	Ермаковой С.А.	За размещение рекламы в программах, транслируемых на канале
10.09.2001	865	50.1	62-02	123,38	5,88	19,58	Лавренова А.М. (работник)	На основании заявления об отпуске за наличный расчет отходов металлолома (труба, уголок) в количестве 40 кг

Проверяя расход наличных денежных средств из кассы, аудитор должен обратить внимание на юридическую обоснованность выдачи денег, т.е. на наличие приказов и распоряжений на премирование сотрудников, на оказание материальной помощи, на командировки, на выдачу средств на представительские расходы; доверенностей от сторонних организаций; исполнительных листов и др. Устанавливается также целевое использование средств, полученных из банка по чеку.

Если организация ведет расчеты с физическими лицами с применением ККТ, то необходимо проверить, вся ли ККТ прошла регистрацию в государственной налоговой инспекции, о чем будут свидетельствовать карточки регистрации ККТ. Журналы регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин должны вестись по форме № КМ-5, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132. Журналы должны быть прошиты, пронумерованы, подписаны руководителем, главным бухгалтером и представителем налогового органа.

Результаты выборочной проверки полноты и своевременности оприходования наличной денежной выручки в кассу оформляются следующим образом (табл. 6.4).

Таблица 6.4

Оприходование выручки в кассу

Дата	Фамилия кассира-операциониста	Показания счетчика на		Сумма выручки, руб.	Сдано наличными, руб.	Сумма денег, возвращенная покупателям по неиспользованным кассовым чекам, руб.
		на начало рабочего дня (смены)	на конец рабочего дня (смены)			
1	2	3	4	5	6	7
03.01.2002	Салюкова	5 770 632,40	5 774 454,40	3 822,00	3 822,00	—
04.01.2002	Трофимчук	5 774 454,40	5 776 638,40	2 184,00	2 184,00	—
05.01.2002	Трофимчук	5 776 638,40	5 779 677,10	3 038,70	3 038,70	—

1	2	3	4	5	6	7
06.01.2002	Тро- фимчук	5 779 677,10	5 780 202,63	525,53	525,53	—
07.01.2002	Салю- кова	5 780 202,63	5 781 045,78	843,15	843,15	—
08.01.2002	Салю- кова	5 781 045,78	5 782 609,23	1 563,45	1 563,45	—
09.01.2002	Тро- фимчук	5 782 609,23	5 784 693,48	2 084,25	2 084,25	—
10.01.2002	Тро- фимчук	5 784 693,48	5 788 288,88	3 595,40	3 595,40	—
11.01.2002	Салю- кова	5 788 288,88	5 808 467,36	20 178,48	20178,48	—
12.01.2002	Салю- кова	5 808 467,36	5 809 689,36	1 222,00	1 222,00	—

При проверке порядка хранения свободных денежных средств в кассах организации устанавливается его соответствие Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации, согласно которому:

- касса организации должна находиться в изолированном помещении, предназначенном для приема, выдачи и временного хранения наличных денег;

- должна быть обеспечена сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк;

- все наличные деньги и ценные бумаги должны храниться в несгораемых металлических шкафах или в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются печатью кассира.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита денежных средств:

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

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

- несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;

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

- неполное оприходование денежной выручки, связанное с тем, что кассиры оставляют в кассах организации небольшой размер денежных средств на «размен»;

60

- отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операций, или оформление их ненадлежащим образом;
- отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения операций;
- перечисление авансов по бестоварным счетам без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям;
- несоответствие данных в платежных поручениях данным выписки банка;
- некорректная корреспонденция счетов по учету банковских операций.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 6.1) руководителю проверки.

Приложение 6.1

Процедуры аудита кассовых операций

Процедура 1. Сопоставление данных оборотно-сальдовой ведомости (или Главной книги) по счетам денежных средств с данными бухгалтерского баланса (форма № 1)¹

Номер субсчета счетов 50, 51, 55	Название субсчета	Сальдо на начало (дебетовое)	Дебетовый оборот за период	Кредитовый обо- рот за период	Сальдо на конец (дебетовое)	Изменения за отчетный период (разница между данными на конец и начало периода)	Краткое объясне- ние изменений
Итого по счетам 50, 51, 55			—			—	
Итого по данным строки 260 бухгалтерского баланса (форма № 1)			—			—	
Отклонения			—			—	

¹ По строке 260 «Денежные средства» бухгалтерского баланса (форма № 1) отражается остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Процедура 2. Сопоставление сумм остатков на конец периода на счетах согласно расшифровке с суммами согласно банковским выпискам

Наименование банка — держателя счета	Номер счета	Сумма на 31.12.2005, тыс. руб.			Примечания
		По данным учета	По данным выписки банка	Расхождение	

Процедура 3. Анализ остатков денежных средств на предмет наличия необычных статей

Выявленные необычные статьи	Какими документами подкреплены полученные разъяснения	Ссылка на рабочий лист, в котором были выявлены необычные статьи

Процедура 4. Подтверждение суммы денежных средств в иностранной валюте на конец отчетного периода

СП	Номер счета	Валюта счета	Сумма в валюте	Курс Банка России	Сумма в руб.		Расхождение, руб.
					по расчету	по данным клиента	

7

глава

АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита финансовых вложений;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит финансовых вложений;
- последовательность работ при проверке финансовых вложений;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита финансовых вложений.

Целью аудита финансовых вложений является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета и налогообложения, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Задачами аудита финансовых вложений являются:

- изучение состава финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров, подтверждение права собственности на них;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета финансовых вложений;
- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений;
- проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с финансовыми вложениями при соблюдении требований законодательства Российской Федерации;
- подтверждение достоверности начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями; своевременное проведение инвентаризации финансовых вложений, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет о движении денежных средств (форма № 4), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 98 «Доходы будущих периодов».

Работы, осуществляемые при проведении аудита финансовых вложений, можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной, заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита финансовых вложений является подтверждение в финансовой отчетности информации о финансовых вложениях. Аудитору необходимо изучить весь комплект предоставленной бухгалтерской отчетности и установить, что:

— данные об остатках на счетах финансовых вложений на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строкам 140 «Долгосрочные финансовые вложения» и 250 «Краткосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса (форма № 1). Пример оформления процедуры приведен в приложении 7.1 (процедура 1);

— данные о приобретении ценных бумаг и иных финансовых вложений соответствуют данным, указанным по строке 300 отчета о движении денежных средств (форма № 4). Кроме того, данные по строке 250 отчета о движении денежных средств (форма № 4) должны соответствовать данным о поступлении денежных средств от погашения займов, предоставленных другим организациям. Пример оформления процедуры приведен в приложении 7.1 (процедура 2);

— данные в разделе VI «Финансовые вложения», указанные в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), соответствуют данным аналитического учета по счетам 58 «Финансовые вложения». Пример оформления процедуры приведен в приложении 7.1 (процедура 3);

— суммы дивидендов, полученных в течение отчетного периода, соответствуют данным отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Пример оформления процедуры приведен в приложении 7.1 (процедура 4);

— финансовые результаты в результате выбытия финансовых вложений в течение отчетного периода соответствуют данным отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Пример оформления процедуры приведен в приложении 7.1 (процедура 5).

Кроме того, на данном этапе аудита финансовых вложений анализируется информация о составе финансовых вложений на основании данных первичных документов и учетных регистров, подтверждаются права собственности на них, изучается система внутреннего контроля финансовых вложений и организация хранения ценных бумаг, оценивается экономическая целесообразность финансовых вложений.

На основании регистров бухгалтерского учета по счету 58 «Финансовые вложения» и первичных документов производится проверка правильности отнесения отдельных видов активов к финансовым вложениям, наличие права собственности на них (табл. 7.1).

Таблица 7.1

**Подтверждение наличия финансовых вложений
первичными документами**

Вид финансового вложения	Документы
Первичные документы, подтверждающие наличие финансовых вложений	
Вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги	Выписки из счета «ДЕПО» банка или дилера (ГКО), выписка из счета депозитария или субдепозитария (ОФЗ-ПК)
Вложения в ценные бумаги других организаций, в том числе в долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя)	Договоры на приобретение ценных бумаг, акт приема-передачи ценной бумаги (для документарных ценных бумаг), бланки ценной бумаги, сертификаты ценной бумаги, выписки из реестра акционеров, выписки банка и платежные поручения о перечислении вкладов в денежной форме (при безналичных расчетах) или расходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру (при наличных расчетах), накладные на передачу имущества (активов) в оплату за ценные бумаги

Вид финансового вложения	Документы
Документы, подлежащие проверке	
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)	Учредительные договоры, договоры о совместной деятельности, акт приема-передачи вклада в совместную деятельность
Займы, предоставленные другим организациям	Договоры займа
Депозитные вклады в кредитных организациях	Депозитные договоры, выписки из депозитного счета, депозитный (сберегательный) сертификат
Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования	Договоры, акт уступки права требования, прочие документы (при приобретении права требования по ценным бумагам)
Вклады организации-товарища по договору простого товарищества	Договоры простого товарищества, авизо об оприходовании имущества товарищем, ведущим общие дела, выписки банка и платежные поручения о перечислении вкладов в денежной форме (при безналичных расчетах) или расходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру (при наличных расчетах), накладные на передачу имущества (активов) в оплату за ценные бумаги

Аудитору необходимо провести проверку на соответствие вышеуказанных договоров, подтверждающих финансовые вложения, требованиям нормативных правовых актов, регулирующих операции с ценными бумагами.

Далее необходимо выяснить, не учитываются ли на счете 58 «Финансовые вложения» активы, не являющиеся финансовыми вложениями в соответствии с требованиями ПБУ 19/02, а именно:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;

— активы, имеющие материально-вещественную форму, такие, как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы, которые не являются финансовыми вложениями.

Необходимо также проверить, выполняются ли одновременно следующие три условия, при которых финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету (данное требование закреплено в ПБУ 19/02):

— наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или иных активов, вытекающее из этого права;

— переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями;

— способность приносить организации экономические выгоды (доход).

Проверка состояния синтетического и аналитического учета финансовых вложений заключается в следующем:

— необходимо установить, обеспечена ли информация по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

Например, по принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

До принятия ПБУ 19/02 организации обязаны были вести книгу учета ценных бумаг, в которой содержалась информация, обеспечивающая аналитический учет.

После принятия ПБУ 19/02 необходимость ведения книги учета ценных бумаг отпала, и на сегодняшний день положение о ее ведении носит лишь рекомендательный характер;

— необходимо выяснить, как организован бухгалтерский учет на счете 58 «Финансовые вложения», какие используются субсче-

та, соответствует ли система открытых субсчетов к счету 58 «Финансовые вложения» действующему Плану счетов или рабочему плану счетов организации, закрепленному в приказе об учетной политике.

Основной этап

На данном этапе аудита финансовых вложений производится подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений, проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с финансовыми вложениями при соблюдении требований законодательства Российской Федерации, подтверждение достоверности начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями.

Подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений заключается в следующем. Аудитор устанавливает:

- определен ли круг лиц, ответственных за сохранность ценных бумаг и обеспеченность неразглашения коммерческой тайны;
- созданы ли условия, обеспечивающие сохранность финансовых вложений и информации о них;
- произведена ли классификация финансовых вложений на соответствующие группы;
- формируются ли резервы под обесценение ценных бумаг.

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Поэтому аудитору необходимо выяснить, складывается ли стоимость финансовых вложений из следующих составляющих:

- сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу;
- сумм, уплачиваемых организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов.

Если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или на увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;

— вознаграждений, уплачиваемых посреднической организацией или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

— иных затрат, непосредственно связанных с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Если организация взяла кредит на приобретение ценных бумаг и начислила проценты по заемным средствам до момента перехода права собственности на ценные бумаги, то проценты в бухгалтерском учете должны быть включены в первоначальную стоимость финансовых вложений.

В случае несущественности величины затрат на приобретение ценных бумаг по сравнению с суммой, указанной в договоре, ПБУ 19/02 предоставляет возможность признавать такие затраты в составе прочих расходов в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

При этом критерий существенности в ПБУ 19/02 не установлен, что дает возможность самостоятельно определить его размер и состав расходов, которые могут быть списаны единовременно. Предельная величина расходов и, если нужно, состав таких расходов должны быть зафиксированы в приказе по учетной политике.

Что касается оценки финансовых вложений, осуществленных в качестве вклада в уставный капитал или полученных безвозмездно, то она совпадает с оценкой, которая используется в бухгалтерском учете для товарно-материальных ценностей или основных средств (п. 12, 13 ПБУ 19/02), т.е. первоначальная стоимость финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, равна их денежной оценке, согласованной учредителями.

Первоначальная стоимость актива, внесенная в счет вклада по договору простого товарищества, равна денежной оценке, согласованной товарищами.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных финансовых вложений равна их текущей рыночной стоимости на дату принятия вложений к бухгалтерскому учету (рыночная цена рассчитывается в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг). Если организаторами торговли в соответствии с установленным порядком не рассчитывается рыночная стоимость каких-либо ценных бумаг, их первоначальная стоимость равна сумме денежных средств, которая может быть получена на дату принятия к бухгалтерскому учету бумаги в результате ее продажи.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, переданных по договору мены и другим договорам, предусматривающим

исполнение обязательств неденежными средствами, равна стоимости активов, переданных или подлежащих передаче.

Если стоимость передаваемого актива установить невозможно, первоначальная стоимость должна быть определена исходя из оценки, применяемой в аналогичных договорах. Первоначальная стоимость ценных бумаг, находящихся в использовании или распоряжении организации, определяется из денежной оценки, указанной в договоре.

Если стоимость финансовых вложений в соответствии с договором, по которому они были приобретены, установлена в иностранной валюте, к бухгалтерскому учету они принимаются в рублевой оценке. Она определяется путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, установленному на дату принятия актива к учету.

В случае изменения первоначальной стоимости финансовых вложений необходимо учитывать, что стоимость может меняться только в случаях, установленных законодательством и ПБУ 19/02. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Аудитор должен проверить, что организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) произвели в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости долгосрочных ценных бумаг (за исключением акций). Образовавшиеся при пересчете суммы увеличения или уменьшения стоимости указанных ценных бумаг относятся на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или на увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

При проведении аудиторской проверки финансовых вложений следует подтвердить соответствие метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемого при их списании (выбытии), методу, зафиксированному в учетной политике организации (по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финан-

70 совых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений — способ ФИФО).

В случае, если в учетной политике организации предусмотрено создание резерва под обесценение финансовых вложений, необходимо проверить правильность его формирования и использования.

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналогичная запись делается при увеличении величины указанных резервов. При уменьшении величины созданных резервов, а также при выбытии финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены у организации в результате проведения аудита финансовых вложений:

- не ведется аналитический учет финансовых вложений;
- отсутствуют документы, подтверждающие фактические финансовые вложения, или они оформлены с нарушением установленных требований;
- неправильно формируется первоначальная стоимость финансовых вложений;
- существуют активы в составе финансовых вложений, не являющихся таковыми;
- несвоевременно отражаются доходы по операциям с ценными бумагами, в том числе отражается доход по его фактическому получению, а не по начисленному согласно условиям заключенных договоров;
- нарушается порядок проведения инвентаризации.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 7.1) руководителю проверки.

Процедуры аудита финансовых вложений

Процедура 1. Сопоставление данных оборотно-сальдовой ведомости (или Главной книги) по счетам финансовых вложений с данными бухгалтерского баланса (форма № 1)¹

Номер субсчета счета 58	Название субсчета	Сальдо на начало (дебетовое)	Дебетовый оборот за период	Кредитовый обо- рот за период	Сальдо на конец (дебетовое)	Изменения за отчетный период (разница между данными на конец и начало периода)	Краткое объяснение изменений
Итого по счету 58			—			—	
Итого по данным строки 250 (или 140) бухгалтерского балан- са (форма № 1)			—			—	
Отклонения			—			—	

Процедура 2. Сопоставление данных о поступлении денежных средств от погашения займов, предоставленных другим организациям, или о расходовании денежных средств на приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений с данными отчета о движении денежных средств (форма № 4)

Название строки	Наименование регистра бухгалтерского учета	Отклонения	Краткое объяснение отклонений
Строка 250	Дебет 51, 50 — Кредит 58		
Строка 300	Дебет 58 — Кредит 50, 51		

Процедура 3. Сопоставление данных в разделе VI «Финансовые вложения», указанных в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), с данными аналитического учета по счетам 58 «Финансовые вложения»

¹ По строке 140 «Долгосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса (форма № 1) отражаются вложения на срок более одного года, по строке 250 «Краткосрочные финансовые вложения» отражаются вложения на срок до одного года.

Название строки	Наименование регистра бухгалтерского учета	Отклонения	Краткое объяснение отклонений
Строка 510	Обороты по счету 58, субсчет «Паи и акции»		
Строка 515	Обороты по счету 58, субсчет «Долговые ценные бумаги»		
Строка 520	Обороты по счету 58, субсчет «Долговые ценные бумаги»		
Строка 525	Обороты по счету 58, субсчет «Предоставленные займы»		
Строка 530	Обороты по счету 55, субсчет «Депозитные счета»		

Процедура 4. Сопоставление данных о дивидендах, полученных в течение отчетного периода, с данными отчета о прибылях и убытках (формы № 2)

№ п/п	Наименование общества	Доходы от объекта финансового вложения (дивиденды)	Балансовая стоимость вложения на конец отчетного периода
Итого по данным аналитического учета			
Итого по данным строки 080 отчета о прибылях и убытках			

Процедура 5. Сопоставление данных о выбытии финансовых вложений в течение отчетного периода с данными отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

№ п/п	Наименование финансового вложения	Дата выбытия	Наименование покупателя	Балансовая стоимость (отраженная по строке 100 формы № 2)	Дополнительные расходы, связанные с реализацией (отраженные по строке 100 формы № 2)	Доходы от продажи, отраженные по строке 090 формы № 2
Итого по данным аналитического учета						
Итого по данным отчета о прибылях и убытках						

8

глава

АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ, ПОКУПАТЕЛЯМИ, ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ, ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами;
- последовательность работ при проверке расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами.

Целью аудита расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами является выражение мнения о достоверности отражения в учете и отчетности показателей дебиторской, кредиторской задолженности.

Задачами аудита расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами являются установление правильности определения и отражения в учете расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров Банка России 22.09.1993 № 40;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н;
- унифицированная форма первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет», утвержденная постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55.

Предоставляемые аудитору документы: договоры поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг), накладные, счета-фактуры, приказ об учетной политике организации, акты сверок, авансовые отчеты, акты о зачете взаимных требований, учетные регистры по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», Главная книга, бухгалтерская отчетность.

Работы при проведении аудита расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами является: установление правильности определения и отражения в учете такого рода расчетов. Аудитор должен изучить договоры поставки сырья и

материалов и другие хозяйственные договоры на выполнение работ (оказание услуг). Эти договоры должны отвечать требованиям, изложенным в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее — ГК РФ).

Сделки между юридическими лицами должны заключаться в простой письменной форме (ст. 161 ГК РФ). Однако несоблюдение простой письменной формы сделки не всегда влечет ее недействительность, если имеются письменные доказательства ее совершения и законом не установлено, что она ничтожна (ст. 162 ГК РФ).

Содержание сделки должно соответствовать не только требованиям Гражданского кодекса Российской Федерации, но и другим законам.

Одним из способов защиты гражданских прав является признание оспоримой сделки недействительной и применение последствий ее недействительности, применение последствий недействительности ничтожной сделки (ст. 12 ГК РФ).

Предъявлять требования о применении последствий ничтожной сделки вправе любое заинтересованное лицо (ст. 4, 41, 42 АПК РФ).

Налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ). Права на предъявление исков о признании сделок недействительными Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает.

Такое право закреплено в п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 07.11.2000 № 135-ФЗ. Согласно этой норме налоговые органы имеют право предъявлять в суд и арбитражный суд иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего дохода, полученного по таким сделкам. Указанные последствия предусмотрены ст. 169 ГК РФ.

Отсутствие аналогичного правила в Налоговом кодексе Российской Федерации не препятствует налоговым органам в пользовании правами, предоставленными иным законом.

Статьей 7 Федерального закона от 31.07.1998 № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» установлено: «Федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в перечень актов, утративших силу, определенный ст. 2 названного Федерального закона, действуют в части, не противоречащей части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В ст. 2 Федерального закона от 31.07.1998 № 147-ФЗ отсутствует указание на то, что положения п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» утрачивают силу. Эти положения также не противоречат Налоговому кодексу Российской Федерации.

Таким образом, в настоящее время налоговые органы вправе предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными.

Как правило, налоговый орган обращается в суд с исками о признании сделок недействительными по основаниям, предусмотренным ст. 168, 169 ГК РФ, в тех случаях, когда создается ситуация отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика.

Аудитор должен внимательно изучить договоры, для того чтобы описать все возможные риски.

В соответствии с п. 1 ст. 49 ГК РФ коммерческая организация осуществляет любые виды деятельности, не запрещенные законом (общая правоспособность).

Специальная правоспособность заключается в осуществлении отдельных видов деятельности, перечень которых определен законом, только на основании лицензии.

Лицензирование конкретных видов деятельности согласно ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» осуществляют федеральные органы исполнительной власти, определенные Правительством РФ. К полномочиям лицензирующих органов относится контроль за соблюдением лицензиатами при осуществлении лицензируемых видов деятельности соответствующих лицензионных требований и условий.

Во избежание рисков со стороны контролирурующих органов в обязанность аудитора при проверке операций с покупателями входит обязательное изучение лицензий на те виды деятельности организации, которые подлежат проверке.

Основной этап

При аудите дебиторской задолженности аудитор должен учитывать, что в ее состав входит задолженность:

— поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам, учтенная по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»;

— покупателей и заказчиков по отгруженным им товарам (работам, услугам), учтенная по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- налоговой инспекции по излишне уплаченным налогам и сборам, учтенная по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- подотчетных лиц по выданным и не возвращенным в кассу фирмы подотчетным средствам, учтенная по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- работников фирмы по предоставленным им ссудам и займам, а также по возмещению материального ущерба, учтенная по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- учредителей по вкладам в уставный капитал фирмы, учтенная по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- по штрафам, пени и неустойкам, которые признаны должником или по которым получены решения суда об их взыскании, учтенная по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аудитор должен сопоставить дебетовое сальдо по вышеуказанным счетам и данные формы № 1 «Бухгалтерский баланс», указанные по строкам 230 «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты» и 240 «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты».

По строке 620 «Кредиторская задолженность» формы № 1 «Бухгалтерский баланс» отражается общая сумма кредиторской задолженности организации, не погашенная на отчетную дату. Указывается задолженность:

- перед поставщиками и подрядчиками (строка 621);
- перед персоналом фирмы (строка 622);
- перед государственными внебюджетными фондами (строка 623);
- по налогам и сборам (строка 624);
- перед прочими кредиторами (строка 625).

Также необходимо обратить внимание на то, что при составлении формы № 1 «Бухгалтерский баланс» следует учитывать, что сальдо расчетов с поставщиками, покупателями и другими лицами надо показать в балансе развернуто, т.е. дебетовое сальдо — в активе баланса (строки 230 и 240), кредитовое — в пассиве (строки 620 и 625).

Поскольку в соответствии с п. 34 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Аудитор должен сопоставить данные о составе дебиторской и кредиторской задолженности, указанные в форме № 5 «Прило-

78 жение к бухгалтерскому балансу» со счетами: 58 «Финансовые вложения»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»; 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (излишне начисленная работникам зарплата); 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 75 «Расчеты с учредителями»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (выборочно), например долг фирме за оказанные ею услуги, по претензиям и т. п.

При проверке операций по авансам выданным необходимо выяснить, открыт ли специальный отдельный субсчет «Расчеты по авансам выданным». В том случае, если в проверяемом периоде были получены материальные ценности (выполнены работы, оказаны услуги), аудитор должен проверить зачет выданного аванса.

Нередко в договорах указано, что товар (работы, услуги) оплачивается в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег покупателем. В данной ситуации аудитор должен проверить правильность применения Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденного приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, а именно выяснить:

— отражена ли задолженность контрагента на момент перехода к нему права собственности на отгруженные ценности (по курсу иностранной валюты, действующему на этот момент);

— была ли увеличена или уменьшена дебиторская задолженность исходя из суммы денежных средств, фактически перечисленных покупателем.

В том случае, если курс валюты на дату оплаты материальных ценностей выше, чем на дату их отгрузки, аудитор должен проверить полноту исчисления положительной суммовой разницы (задолженность увеличивается и доначисляется НДС).

Если курс валюты на дату оплаты материальных ценностей ниже, чем на день их отгрузки, то возникает отрицательная суммовая разница. Соответственно задолженность покупателя уменьшается, НДС сторнируется.

Часто организации используют товарные векселя. В этом случае аудитор должен обратить внимание на следующие моменты:

— открыт ли для учета задолженности по выданным товарным векселям отдельный субсчет к счету 62 «Векселя полученные»;

— правильно ли отражены хозяйственные операции в регистрах бухгалтерского учета;

— верно ли отражена полученная разница в случае превышения номинальной стоимости товарного векселя, выдаваемого покупателем поставщику, над суммами его задолженности. Она должна быть отражена как процент, уплаченный за отсрочку платежа, и на эту сумму должна быть увеличена сумма дебиторской задолженности.

В ходе аудита необходимо обратить внимание на задолженность, срок исковой давности по которой истек (три года с момента исполнения должником своих обязательств). В этом случае организация имеет право списать указанную задолженность.

Если организацией принято решение о списании (имеется приказ, подобран полный комплект документов о невозможности ее взыскания), сумма списанной задолженности должна быть отражена в бухгалтерском учете в составе прочих расходов.

Списанная задолженность должна быть учтена на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет.

Если организация определяет выручку для целей налогообложения по оплате, то в соответствии с п. 5 ст. 167 НК РФ датой оплаты товаров (работ, услуг) — датой начисления НДС признается наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день истечения указанного срока исковой давности;
- 2) день списания дебиторской задолженности.

Следовательно, аудитор должен проверить полноту исчисления НДС со списанной дебиторской задолженности.

Часто организация создает резервы по сомнительным долгам. Аудитор сначала должен проверить, как данный факт отражен в учетной политике, а затем проверить, была ли проведена инвентаризация дебиторской задолженности.

Необходимо выяснить, как была определена величина резерва на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». В соответствии с действующим законодательством величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года неизрасходованные суммы должны быть присоединены к финансовым результатам.

При проверке правильности формирования кредиторской задолженности перед поставщиками аудитор должен внимательно

80 изучить комплект документов, на основании которых задолженность была сформирована, а именно договоры поставки (оказания услуг, выполнения работ), накладные, счета-фактуры, акты выполненных работ.

Отсутствие любого из вышеуказанных документов не является основанием для формирования кредиторской задолженности в регистрах бухгалтерского учета.

В случае списания кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности (три года) аудитор должен проверить приказ на списание задолженности и комплект документов, на основании которых было принято такое решение.

При этом необходимо подтвердить полноту включения списанных сумм в состав прочих доходов для целей как бухгалтерского, так и налогового учета. Сумма НДС по поставленным материальным ценностям (работам, услугам), не оплаченным поставщику, должна быть включена в состав прочих расходов.

Аудитор должен учитывать следующий момент: в соответствии со ст. 200 ГК РФ срок исковой давности начинается отсчитываться с той даты, не позже которой покупатель должен перечислить деньги по договору. Если дата в договоре не установлена, то срок исковой давности исчисляется с того момента, когда право собственности на товар перешло от продавца покупателю.

Срок исковой давности может быть прерван и отсчитываться снова. Для этого поставщик должен обратиться в суд с иском к организации. В этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Кроме того, срок исковой давности прерывается, если организация признала за собой долг письменно (должно быть в наличии письмо или акт сверки расчетов с поставщиком). Срок прерывается и в том случае, если организация перечислила поставщику часть суммы денег.

Во всех вышеуказанных случаях организация не имеет оснований для списания кредиторской задолженности.

В ходе аудита расчетов с подотчетными лицами необходимо установить, что все расчеты осуществляются с помощью счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выданные под отчет суммы дебетуются в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет кредитруется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или с другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

В целях обеспечения внутреннего контроля над сохранностью денежных средств в организации должен был приказ, в котором

установлены лица, имеющие право получать денежные средства, размеры и сроки, на которые выдаются денежные средства.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (когда они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника).

Аудитору необходимо проверить, ведется ли аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» по каждой сумме, выданной под отчет.

Необходимо обратить внимание на то, что лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести по ним окончательный расчет.

Необходимо сопоставить суммы, указанные в авансовых отчетах, и первичные документы, подтверждающие указанные расходы. Дата авансового отчета должна быть не раньше даты приложенных документов, подтверждающих расходы.

Перечень первичных документов, которые аудитор должен проанализировать для того, чтобы признать вышеуказанные расходы правомерными, приведен в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Первичные документы по видам расходов

Вид расходов	Первичные документы
Хозяйственные расходы	Товарные и кассовые чеки, акты выполненных работ, накладные, счета-фактуры
Представительские расходы	Товарные и кассовые чеки, накладные, счета-фактуры, приказы о назначении лиц, ответственных за проведение мероприятий, программы встречи с представителями, сметы расходов, утвержденные руководителем, списки участников встречи с указанием результатов встречи
Командировочные расходы	Проездные документы, счета гостиниц, документы, подтверждающие оплату постельных принадлежностей, товарные и кассовые чеки, счета-фактуры

Отсутствие документов, подтверждающих расходы подотчетных лиц, является основанием для налоговых органов доначислить НДС, налог на прибыль.

Необходимо отметить, что с 28.06.2003¹ на всей территории Российской Федерации действует закон, который обязывает организации и индивидуальных предпринимателей осуществлять наличные денежные расчеты за реализованные товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовой техники (далее — ККТ), включенной в государственный реестр.

Таким образом, ККТ применяется при всех наличных денежных расчетах с юридическими и физическими лицами, включая предоплату за оказание услуг, что и должен проконтролировать аудитор.

При принятии к учету авансового отчета подотчетного лица наличие чека ККТ как оправдательного документа по расходу подотчетных денежных сумм является обязательным.

Наиболее спорным моментом при проведении аудита подотчетных лиц является применение налогового вычета по НДС в части расходов на оплату проживания в гостинице. Налоговые органы требуют представлять счета-фактуры², однако гостиницы отказываются их выдавать.

При оплате за наличный расчет подотчетными лицами услуг гостиниц (относящихся к расходам на наем жилого помещения) в период служебной командировки, услуг по перевозке работника к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, основанием для вычета суммы НДС, уплаченной по таким услугам, является бланк строгой отчетности с выделенной в нем отдельной строкой суммой налога, а при отсутствии бланка строгой отчетности основанием для вычета сумм НДС являются счет-фактура и документы, подтверждающие фактическую уплату суммы налога (в том числе кассовые чеки с выделенной в них отдельной строкой суммой налога).

Основанием для вычета сумм НДС, уплаченных за услуги по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая услуги на пользование в поездах постельными принадлежностями при приобретении за наличный расчет подотчетными лицами проездных документов (билетов) к месту служебной командировки и обратно (пункт отправления и назначения которых находятся на

¹ Дата вступления в силу Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

² Требования ст. 169 НК РФ.

территории Российской Федерации), является сумма НДС, выделенная в проездном документе (билете).

В бланках строгой отчетности, подтверждающих фактическую уплату суммы НДС по услугам гостиниц, по услугам по пользованию в поездах постельными принадлежностями (не включенными в стоимость проездного документа), в проездном документе (билете) выделение отдельной строкой соответствующей суммы НДС является обязательным условием для обоснования права на вычет.

Следовательно, наличие бланков строгой отчетности по оплате командировочных расходов является основанием для вычета по НДС.

Аудитору лишь остается собрать необходимый комплект документов, подтверждающих командировочные расходы.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами:

- отсутствие договоров на поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг), первичных документов, подтверждающих возникновение дебиторской (кредиторской) задолженности;
- нарушение порядка составления бухгалтерской отчетности в части формирования показателей о размере дебиторской (кредиторской) задолженности, нарушения в части составления первичных документов, подтверждающих формирование показателей о дебиторской (кредиторской) задолженности;
- отсутствие или ненадлежащее ведение аналитического учета, инвентаризации дебиторской (кредиторской) задолженности;
- несоблюдение порядка оформления и предъявления претензий по договорам;
- выдача денежных средств под отчет лицам, не отчитавшимся за ранее выданные суммы;
- отсутствие первичных документов, подтверждающих расходы подотчетных лиц;
- неправомерное применение налоговых вычетов по НДС в части расходов, понесенных подотчетными лицами.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

9

глава

АУДИТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит кредитов, займов и средств целевого финансирования;
- последовательность работ при проверке кредитов, займов и средств целевого финансирования;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования.

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

Задачами аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования являются:

- изучение кредитных договоров, договоров залога, договоров займа, источников поступления средств целевого финансирования;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета кредитов, займов и средств целевого финансирования; изучение правомерного расходования средств кредитов, займов, целевого финансирования;
- проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета кредитов, займов и средств целевого финансирования, правильность отражения показателей в бухгалтерской отчетности;
- проверка своевременного и полного погашения кредитов, займов и средств целевого финансирования;
- правильность начисления процентов за пользование и их списание.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/01, утвержденное приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 91 «Прочие доходы и расходы», 86 «Целевое финансирование», 98 «Доходы будущих периодов».

Работы при проведении аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

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 (ст. 807 ГК РФ). Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором,

86 а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее (ст. 819 ГК РФ).

После предоставления кредитных договоров аудитор проводит их экспертизу на соответствие содержания представленных документов требованиям гражданского законодательства, а именно: цель объекта кредитования, срок выдачи и возврата кредита, формы обеспечения обязательств, предусмотренные ст. 329 ГК РФ, процентные ставки и порядок их уплаты, права и ответственность сторон и другие условия.

Для определения целевого использования привлеченных средств целевого финансирования аудиторы изучают договоры, сметы, на основании которых средства были выделены.

Проверка состояния синтетического и аналитического учета по кредитам, займам и средствам целевого финансирования заключается в том, чтобы выяснить, ведется ли учет задолженности полученных займов и кредитов, включая выданные заемные обязательства, а также учет средств целевого финансирования:

- по видам займов и кредитов;
- по кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

Основной этап

Основной задачей аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования является подтверждение информации о кредитах, займах, целевых средствах в их финансовой отчетности, аудитору необходимо изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности, а именно:

— установить, что данные об остатках на счетах кредитов, займов, средств целевого финансирования на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным в бухгалтерском балансе (форма № 1). Пример оформления процедуры приведен в приложении 9.1 (процедура 1);

— определить, что в справке о наличии ценностей на забалансовых счетах, а именно по строке 960 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», отражены суммы гарантий компании-клиента, которые она выдала в обеспечение своих обязательств;

— установить, что данные об уплаченных процентах соответствуют данным, указанным по строке 170 отчета о движении денеж-

ных средств (форма № 4). Кроме того, данные по строке 360 отчета о движении денежных средств (форма № 4) соответствуют данным о поступлении денежных средств от погашения займов, предоставленным другими организациями, а данные строки 390 — суммам погашенных займов и кредитов (без процентов). Пример оформления процедуры приведен в приложении 9.1 (процедура 2);

— определить, что данные о начисленных процентах в течение отчетного периода соответствуют данным, показанным по строке 070 «Проценты к уплате» отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Пример оформления процедуры приведен в приложении 9.1 (процедура 3);

— установить, что данные в разделе IX «Обеспечения», указанные в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), соответствуют данным аналитического учета по счетам 60 «Векселя выданные», данным счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

С 01.01.2009 аудитору необходимо выяснить, из чего складываются затраты, связанные с получением и использованием займов (кредитов), а именно, установить, что в их состав входят:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Для подтверждения своевременности выдачи кредита аудитор сравнивает даты и суммы, указанные в кредитном договоре и в выписках банка с расчетного или ссудного счета.

Далее оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на счетах бухгалтерского учета, т.е. изучается правильность использования счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

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

Для подтверждения правильности отражения в учете операций со средствами целевого финансирования в корреспонденции счетов

88 по зачислению и использованию средств целевого финансирования используются данные учетных регистров по счету 86 «Целевое финансирование».

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

Аудитору необходимо обратить внимание на то, что задолженность по кредитам и займам отражается с учетом начисленных, но не выплаченных процентов на конкретную отчетную дату.

При этом необходимо проверить, что затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее прочими расходами и подлежат включению в финансовый результат организации. В бухгалтерском учете они должны быть отражены на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчете 2 «Прочие расходы».

С 01.01.2009 расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования:

- отсутствие в организации аналитического учета кредитов, займов и средств целевого финансирования, неправильное использование Плана счетов бухгалтерского учета;
- нецелевое использование средств кредитов, займов и целевого финансирования, их несвоевременное погашение;
- неправильное исчисление процентов по кредитам, займам, а также отражение их на счетах бухгалтерского учета в зависимости от уплаты, а не по окончании отчетного периода;
- отсутствие документов, подтверждающих использование средств целевого финансирования.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 9.1) руководителю проверки.

Процедуры аудита кредитов, займов и средств целевого финансирования

Процедура 1. Сопоставление данных оборотно-сальдовой ведомости (главной книги) по счетам кредитов, займов с данными бухгалтерского баланса (форма № 1)*

Номер субсчета счетов 66, 67	Название субсчета	Сальдо на начало (дебетовое)	Дебетовый оборот за период	Кредитовый оборот за период	Сальдо на конец (дебетовое)	Изменения за отчетный период (разница между данными на конец и начало периода)	Краткое объяснение изменений
Итого по счетам 66, 67			—			—	
Итого по данным бухгалтерского баланса (форма № 1)			—			—	
Отклонения			—			—	

* В бухгалтерском балансе (форма № 1) отражаются суммы кредитов, займов.

Процедура 2. Сопоставление данных о поступлении денежных средств от погашения займов, кредитов, предоставленных другим организациям, или погашенных займов и кредитов (без процентов) и процентов с данными отчета о движении денежных средств (форма № 4)

Название строки	Наименование регистра бухгалтерского учета	Отклонения	Краткое объяснение отклонений
Строка 170	Дебет 67, 66 — Кредит 51		
Строка 360	Дебет 51 — Кредит 66, 67		
Строка 390	Дебет 66, 67 — Кредит 51		

Процедура 3. Сопоставление данных о начисленных процентах в течение отчетного периода с данными отчета о прибылях и убытках (форма № 2)

№ п/п	Наименование общества	Проценты, начисленные компании-клиенту	Балансовая стоимость займа, кредита на конец отчетного периода
Итого по данным аналитического учета			
Итого по данным строки 070 отчета о прибылях и убытках (форма № 2)			

10

глава

АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям;
- последовательность работ при проверке расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита с персоналом по оплате труда и прочим операциям.

Целью аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета нормативным документам.

Задачами аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям являются:

- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;
- проверка соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;
- оценка системы организации аналитического и синтетического учета;
- проверка правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;

- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Трудовой кодекс Российской Федерации;
- унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1.

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Кроме того, анализируются внутренние документы по следующим формам:

- № Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу»;
- № Т-1а «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу»;
- № Т-2 «Личная карточка работника»;
- № Т-2ГС (МС) «Личная карточка государственного (муниципального) служащего»;
- № Т-3 «Штатное расписание»;
- № Т-4 «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника»;
- № Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»;
- № Т-5а «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу»;
- № Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»;
- № Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам»;
- № Т-7 «График отпусков»;
- № Т-8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- № Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)»;
- № Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку»;
- № Т-9а «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку»;
- № Т-10 «Командировочное удостоверение»;
- № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»;

- № Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника»;
- № Т-11а «Приказ (распоряжение) о поощрении работников»;
- № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда»;
- № Т-13 «Табель учета рабочего времени»;
- № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»;
- № Т-51 «Расчетная ведомость»;
- № Т-53 «Платежная ведомость»;
- № Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей»;
- № Т-54 «Лицевой счет»;
- № Т-54а «Лицевой счет (свт)»;
- № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»;
- № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- № Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы».

Принимаются во внимание также распоряжения, контракты, договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и др.), договоры личного страхования, на выдачу ссуд, продажу товаров в кредит и т.д.

Работы при проведении аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям является подтверждение достоверности производимых выплат. Аудитору прежде всего следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации.

Взаимоотношения между работником и организацией регулируются двумя основными нормативными актами — Гражданским кодексом Российской Федерации и Трудовым кодексом Российской Федерации. В соответствии с этими документами трудовые отношения могут быть оформлены трудовым договором (контрактом), коллективным договором или договором гражданско-правового характера.

Трудовой договор — это соглашение между работодателем и работником, согласно которому работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные Трудовым кодексом Российской Федерации, законами и иными нормативными право-

выми 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 (ст. 56 ТК РФ).

В трудовом договоре указываются фамилия, имя, отчество работника и наименование работодателя (фамилия, имя, отчество работодателя — физического лица), заключивших трудовой договор.

Существенными условиями трудового договора являются место работы (с указанием структурного подразделения), дата начала работы, наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием организации или конкретная трудовая функция.

Если согласно федеральным законам с выполнением работ по определенным должностям, специальностям или профессиям связано предоставление льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, специальностей или профессий и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, содержащимся в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации.

В трудовом договоре также должны быть указаны права и обязанности работника, права и обязанности работодателя, характеристики условий труда, компенсации и льготы работникам за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях, режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных в организации), условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты), виды и условия социального страхования, непосредственно связанные с трудовой деятельностью.

Условия трудового договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме. В случае заключения срочного трудового договора в нем указываются срок его действия и обстоятельство (причина), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами.

Коллективный договор и другие локальные нормативные акты регулируют трудовые отношения наравне с трудовым соглашением (контрактом) (Закон РФ от 11.03.1992 № 2490-1 «О коллективных договорах и соглашениях»).

К локальным нормативным актам относятся положение о системе оплаты труда, положение о премировании и др., в которых фиксируются условия оплаты труда, входящие в компетенцию организации.

Договор гражданско-правового характера заключается с физическими лицами, которые могут быть зарегистрированы в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

При проверке необходимо выявить суть договора, с тем чтобы отличить трудовой договор от договора гражданско-правового характера, что важно при начислении страховых взносов.

Если трудовой договор заключается на выполнение обязанностей по конкретной должности и в рамках конкретной специальности, то предметом договоров гражданско-правового характера является определенный результат труда, выполнение фиксированного задания, совершение некоторого действия, которые должны быть четко отражены договором.

Физическое лицо, заключившее трудовой договор, подпадает под действие трудового законодательства, предоставляющего ему те или иные социальные гарантии, а по договорам гражданско-правового характера эти льготы не предоставляются. Результаты оформления процедуры проверки правильности расходов на оплату труда приведены в приложении 10.1.

Основной этап

На этом этапе при проверке сначала 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.

Далее необходимо проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета. При этом выборочно на одну и ту же дату следует:

- проверить сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в главной книге по соответствующим статьям баланса;
- сравнить данные форм № Т-49, Т-51, Т-53 и данные главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- установить соответствие данных журнала-ордера (ж/о) № 10 и данных расчетно-платежной ведомости;
- сверить суммы заработной платы, выданные работникам организации из кассы, путем сопоставления данных журнала-ордера № 1 и дебетовых оборотов главной книги по счету 70 за каждый месяц;
- установить соответствие данных счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы.

Следующим шагом является проверка правильности начисления сумм, отраженных по кредиту счета 70, по нескольким работникам.

Предварительно необходимо установить, какие формы оплаты труда приняты в данной организации.

Трудовым кодексом Российской Федерации предусмотрены две основные формы оплаты труда — повременная и сдельная.

Для проверки повременной оплаты труда необходимо проанализировать таблицу учета использования рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и установить, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце. Формы № Т-12 и Т-13 (утверждены постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты») являются обязательными к применению первичными учетными документами.

Важно проверить также правильность применения тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации и оформлены в виде штатного расписания. При отсутствии штатного расписания начисление заработной платы должно основываться на приказе по организации, подписанном первым лицом.

Далее производится сверка с суммами, отраженными в форме № Т-49 или Т-51. Формы № Т-51 и Т-53 рекомендуются к применению в крупных организациях. При применении расчетной ведомости (форма № Т-51) ведется лицевой счет (форма № Т-54), который служит для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды. На основании данных лицевого счета составляется расчетная ведомость (форма № Т-51).

Если в организации используется сдельная форма оплаты труда, то заработная плата работника начисляется на основании нарядов или других документов на выполненные в течение месяца работы в

96 соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками. Труд работников, с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, оплачивается на условиях, предусмотренных этими договорами и сметами, приложенными к ним. Работы, выполненные по таким договорам, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. Здесь проверяется соответствие начисленных сумм договорной стоимости работ (услуг). Заработная плата, начисленная работникам производственной сферы и связанная с определенными видами работ, относится на соответствующие счета учета затрат по этим видам работ.

Следующий шаг — проверка выборочно по нескольким сотрудникам обоснованности и правильности начисления остальных выплат. Все выплаты, производимые организацией своим работникам, можно разделить на две группы: основные выплаты и дополнительные выплаты.

Основные выплаты: собственно оплата труда, начисленная на основании сдельных расценок, тарифных ставок, окладов, а также оплата труда в повышенном или пониженном размере в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Федерации.

Дополнительные выплаты: выплаты за фактически не отработанное время, которое подлежит оплате по законодательству (отпускные, больничные, различные компенсации, пособия) или по инициативе руководства организации (материальная помощь, премии).

При проверке начисления премий следует иметь в виду, что они могут быть двух видов.

Премии, обусловленные действующей в организации системой оплаты труда, которые выплачиваются за достижение высоких количественных и качественных результатов труда и носят регулярный характер, включая премии за выполнение особо важных заданий и выплаты по итогам года, относятся на себестоимость выпускаемой продукции. В каждой организации должно быть разработано положение о премировании. Механизм вознаграждения по итогам работы за год, а также вознаграждения за выслугу лет организация устанавливает в разрабатываемых локальных нормативных актах, которыми предусматриваются порядок, размеры и условия выплаты.

Премии, носящие единовременный характер, выплачиваются за счет чистой прибыли организации, за счет фонда потребления или за счет специальных источников.

Если при проверке расчетов по оплате труда возникают случаи начисления дополнительных выплат, то особое внимание следует уделить проверке правильности исчисления среднего заработка, который лежит в основе расчета таких выплат. Порядок исчисления среднего заработка утвержден Правительством Российской

Федерации и распространяется на случаи: оплаты очередного отпуска; оплаты дополнительного отпуска, включая учебный; выплаты компенсации за неиспользованный отпуск; выплаты выходного пособия при увольнении; платы за выполнение государственных или общественных обязанностей; платы при направлении на повышение квалификации с отрывом от производства; оплаты нахождения в медицинском учреждении на обследовании, а также сдачи крови; выплаты за вынужденный прогул.

Аудитор должен убедиться, что задолженность перед персоналом организации показана по строке 622 бухгалтерского баланса (форма № 1). Для заполнения данного показателя необходимо изучить остаток на дату составления отчетности по счету 70. Кроме того, необходимо проверить, раскрыта ли информация по строке 720 «Затраты на оплату труда» приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5). Для этого следует знать обороты по дебету счетов затрат в корреспонденции с кредитом счета 70.

Одним из шагов проверки расчетов с персоналом по оплате труда является проверка правильности исчисления сумм удержаний из заработной платы сотрудников данной организации. После того как из заработной платы удержаны налог на доходы физических лиц и взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, производятся остальные виды удержаний. Сумма удержаний не должна превышать 50% месячного дохода, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Проверка делается также выборочно, по конкретным сотрудникам, желательно по тем, у которых общая сумма удержаний состоит из нескольких видов. При этом проверяется наличие первичных документов, своевременность и правильность отражения удерживаемых сумм в регистрах бухгалтерского учета.

Аудитор должен обратить внимание на правильность корреспонденции счетов при оформлении указанных операций:

28 «Брак в производстве» — за допущенный брак.

68 «Расчеты по налогам и сборам» — налог на доходы физических лиц;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — взносы в ПФР;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — своевременно не возвращенные суммы, полученные под отчет;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — за причиненный организации материальный ущерб, погашение ссуд;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц; за товары, проданные в кредит.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита с персоналом по оплате труда и прочим операциям:

- в организации не ведется аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям, неправильно используется План счетов бухгалтерского учета;
- отсутствуют документы, подтверждающие осуществление начислений и удержаний из заработной платы;
- допущены ошибки при начислении выплат по среднему заработку (отпускных, по листкам временной нетрудоспособности и др.);
- ненадлежаще ведется учет (неправильная корреспонденция счетов, расхождения между данными аналитического и синтетического учета и т.п.).

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 10.1) руководителю проверки.

Приложение 10.1

Процедура проверки правильности расходов на оплату труда

№ п/п	Вид выплаты	Сумма выплаты (всего), руб.	Сумма выплаты, которая принята к вычету для целей налога на прибыль, руб.	Пункт трудового договора, в котором предусмотрена данная выплата (если не предусмотрена — прочерк)	Пункт коллективного договора, в котором предусмотрена данная выплата (если не предусмотрена — прочерк)	Комментарий и выводы аудитора
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита единого социального налога и налога на доходы физических лиц;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит единого социального налога и налога на доходы физических лиц;
- последовательность работ при проверке единого социального налога и налога на доходы физических лиц;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита единого социального налога и налога на доходы физических лиц.

Целью аудита единого социального налога (ЕСН) и налога на доходы физических лиц является установление соответствия порядка исчисления этих налогов требованиям налогового законодательства.

Задачами аудита ЕСН и НДФЛ является оценка:

- систем синтетического и аналитического учета расчетов по этим налогам;
- формирования налоговой базы и отсутствия неправомерно исключенных выплат;
- определения сумм, не подлежащих обложению ЕСН и НДФЛ;
- отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы;
- полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов.

Основные нормативные документы:

- Налоговый кодекс Российской Федерации, главы 23 и 24;

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н,

100 учетная политика для целей налогообложения, регистры бухгалтерского учета по счетам 70, 68, субсчет «Расчеты по налогу на доходы с физических лиц», 69, субсчет «Расчеты по единому социальному налогу», налоговые декларации, реестры по НДС, ведомости по начислению заработной платы, трудовые договоры, штатное расписание, кадровые приказы, приказы по отдельным видам начислений и удержаний, коллективный договор или положение о премировании, налоговые карточки, карточки по ЕСН на отдельных работников согласно выборке, другие документы, подтверждающие применение организацией налоговых льгот.

Работы при проведении аудита ЕСН и НДС можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита ЕСН и НДС является проверка правильности формирования налоговой базы. Аудитору необходимо выполнить следующие процедуры:

- оценку систем бухгалтерского учета;
- оценку аудиторских рисков;
- расчет уровня существенности;
- определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- анализ правовых актов, регулирующих социально-трудовые отношения;
- анализ организации документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение вышеуказанных процедур на данном этапе позволит рассмотреть такие существенные факторы, как существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Перед проведением аудита ЕСН и НДС аудитору необходимо проанализировать операции, которые имели место в течение проверяемого периода, а именно:

- изменение методологии ведения бухгалтерского учета, а также методологии расчета налогов;
- внедрение новых видов начислений и удержаний при расчете заработной платы и заключении договоров подряда.

В связи с тем что в последнее время Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации были опубликованы разъяснения по вопросам исчисления и уплаты ЕСН (информационное письмо от 14.03.2006 №106), аудитор должен выяснить следующие аспекты:

— рассмотрев порядок начисления суточных, необходимо установить, начисляется ли организацией на суточные сверх норм, определенных законодательством, единый социальный налог. Как было указано в информационном письме Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, на суточные, выплачиваемые сверх норм, ЕСН начисляться не должен;

— требуется определить, пользуется ли организация выбором: уменьшить налог на прибыль и платить ЕСН или не снижать налог на прибыль и не начислять ЕСН. Разъяснениями Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации такой выбор не предоставляется, поэтому аудитор должен пересчитать сумму начисленного ЕСН, если организация применяет такую схему;

— проанализировав компенсации, которые входят в состав заработной платы на основании ст. 129 ТК РФ, необходимо установить, платит ли с таких выплат компания ЕСН;

— изучив выплаты членам совета директоров в течение налогового периода, надо выяснить, облагались ли такие выплаты ЕСН. По мнению Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, даже если с членами совета директоров организации не были заключены трудовые договоры, ЕСН должен быть начислен, поскольку выплаты членам совета директоров могут быть включены в налоговую базу.

Основной этап

На этом этапе производится углубленная проверка тех участков налогового учета, на котором выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности.

Данный этап включает:

— оценку правильности определения налогооблагаемой базы по ЕСН и НДФЛ;

— проверку налоговой отчетности, представленной по установленным формам;

— расчет налоговых последствий в случаях некорректного применения норм налогового законодательства;

— разработку и представление рекомендаций об использовании организацией налоговых льгот и предложений по улучшению системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов.

Содержание разделов (подразделов) проверки и соответствующие им процедуры приведены в табл. 11.1.

Аудит ЕСН и НДФЛ

Содержание разделов (подразделов) проверки	Аудиторские процедуры, комментарии
<p>Проверка полноты и правильности определения налогооблагаемой базы по ЕСН по видам выплат и датам осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов), в том числе выплат в пользу работников – физических лиц, выплат по гражданско-правовым договорам</p>	<p>Общие процедуры по проверке правильности формирования налогооблагаемой базы (проверка документов, бухгалтерских записей, отсылка запросов и получение подтверждений, подсчет и аналитические процедуры). Анализ трудовых договоров, договоров подряда и актов выполненных работ к ним.</p> <p>При проверке необходимо обратить внимание на тот факт, что суммы вознаграждений по договорам подряда, выплачиваемые как работникам, состоящим в штате организации-налогоплательщика, так и не состоящим, подлежат обложению ЕСН и взносами на ОПС в общеустановленном порядке (письмо от 26.06.2007 № 03-04-06-02/92)</p>
<p>Проверка правильности и полноты определения сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 238 и п. 3 ст. 236 НК РФ, в том числе:</p> <p>– государственных пособий</p>	<p>Проверка документов, бухгалтерских записей, направление запросов и подтверждений, осуществление расчетов и аналитических процедур.</p> <p>Не подлежат обложению ЕСН в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.</p> <p>Письмом от 29.03.2007 № 03-04-06-02/47 было дано следующее разъяснение: доплата до фактического заработка, превышающая размер пособия по беременности и родам, выплачиваемого из ФСС, производится организацией за счет собственных средств и не является государственным пособием. Следовательно, аудитор должен проверить, что эти суммы подлежат налогообложению.</p> <p>В том случае, если суммы оплаты дополнительных отпусков, предоставляемых гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, осуществляются за счет средств федерального бюджета, такие выплаты не являются объектом обложения ЕСН (письмо от 01.06.2007 № 03-04-06-02/8).</p>
<p>– компенсационных выплат</p>	<p>К компенсационным выплатам относятся: возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатное предоставление жилых помещений и коммунальных услуг (денежная компенсация за непредоставление бесплатного жилья), питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;</p>

Содержание разделов (подразделов) проверки	Аудиторские процедуры, комментарии
	<p>оплата стоимости и (или) выдача полагающегося натурального довольствия, а также выплата денежных средств взамен этого довольствия; оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях; выплаты в связи с увольнением работников, включая компенсацию за неиспользованный отпуск; возмещение иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников, трудоустройство работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации; расходы, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе расходы на переезд на работу в другую местность), возмещение суточных в пределах норм.</p> <p>Аудитор должен учитывать, что денежная компенсация за неиспользованный отпуск в части, превышающей 28 календарных дней, не связанная с увольнением работника и включаемая в состав расходов на оплату труда при определении налоговой базы по налогу на прибыль, подлежит обложению ЕСН</p>
<p>— сумм страховых платежей (взносов)</p>	<p>К таким платежам (взносам) относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> — суммы обязательного страхования работников, осуществляемого налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, а также суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; — суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей
<p>— сумм материальной помощи</p>	<p>К таким суммам относится помощь физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного материального ущерба или вреда здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации, членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи</p>

Содержание разделов (подразделов) проверки	Аудиторские процедуры, комментарии
<p>— выплат, не отнесенных к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организации в текущем отчетном (налоговом) периоде</p>	<p>Проверка документов, бухгалтерских записей, направление запросов и подтверждений, осуществление расчетов и аналитических процедур. Если премии, выплаченные работникам, не предусмотрены системой премирования или трудовыми договорами, то в этом случае основания для исчисления с них ЕСН отсутствуют. Дополнительно можно обратить внимание на тот момент: если компания обучает своих сотрудников иностранным языкам, то аудитор должен учитывать, что имеются следующие факторы, на основании которых ЕСН не платится:</p> <ul style="list-style-type: none"> — обучение требуется проводить в связи с производственной необходимостью по распоряжению руководителя организации на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором; — обучение должно проходить в образовательных учреждениях, имеющих лицензии. <p>Если указанные выше условия не выполняются, то компания уплачивает ЕСН</p>
<p>— вознаграждений, выплачиваемых физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам (в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС России) иные виды выплат</p>	<p>Проверка документов, бухгалтерских записей, направление запросов и подтверждений, осуществление расчетов и аналитических процедур. Если вознаграждения, выплаченные работникам, не предусмотрены системой премирования и трудовыми договорами, то в этом случае основания для исчисления с них ЕСН отсутствуют</p>
<p>Проверка правильности применения налоговых льгот</p>	<p>От уплаты ЕСН освобождены в том числе налогоплательщики с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы, а также организации, в которых уставный капитал полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%</p>
<p>Проверка правильности применения налоговых вычетов по ЕСН</p>	<p>При проведении проверки правильности применения налоговых вычетов аудитор должен учитывать, что при расчете ЕСН предусмотрено уменьшение суммы налога (суммы авансового платежа по налогу), подлежащего уплате в федеральный бюджет, на сумму начисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Законом № 167-ФЗ.</p>

Содержание разделов (подразделов) проверки	Аудиторские процедуры, комментарии
	<p>При этом расчет суммы налога, уплачиваемого в федеральный бюджет, должен быть произведен по следующему алгоритму:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) определяется сумма налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, исходя из налоговой базы и ставки налога, установленной ст. 241 НК РФ; 2) из начисленной к уплате в федеральный бюджет суммы налога исключается сумма начисленных за тот же период страховых взносов, предусмотренных Законом № 167-ФЗ. <p>Аудитор должен обратить внимание на то, что сумма налогового вычета за отчетный период не должна превышать величину уплаченного страхового взноса за этот же период. В противном случае разница будет признана занижением налога (п. 3 ст. 243 НК РФ)</p>
Проверка правильности применения налоговых ставок (ст. 241 НК РФ)	Аудитор осуществляет проверку правильности использования регрессивной шкалы, аналитический пересчет налога по ставкам компании-клиента
Проверка своевременности уплаты налога в бюджет	Расчет суммы ЕСН, анализ соответствия результатов данным налоговой декларации, проверка правильности заполнения налоговых деклараций

Пример оформления рабочих документов приведен в приложении 11.1.

После того как была определена сумма единого социального налога за отчетный период, аудитору необходимо проверить правильность отражения налога в регистрах бухгалтерского учета, а именно определить, какие счета бухгалтерского учета были использованы организацией.

Наиболее распространенным вариантом и, на взгляд авторов, правильным является распределение единого социального налога на одинаковые счета распределения заработной платы. То есть в регистрах бухгалтерского учета должны быть произведены следующие записи:

Дебет счета	Кредит счета
08 «Вложения во внеоборотные активы» 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» 44 «Расходы на продажу»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Авторы придерживаются мнения, что порядок отнесения суммы единого социального налога можно закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

По каждому физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты по трудовому, гражданско-правовому и авторскому договорам, аудитор должен проверить, ведется ли компанией индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета). Форма и Порядок заполнения индивидуальной карточки учета утверждены приказом МНС России от 27.07.2004 № САЭ-3-05/443. Рекомендуется пересчитать сумму начисленного ЕСН по нескольким работникам и подобрать первичные документы, подтверждающие те или иные виды выплат.

При проведении аудита в части начисленных премий аудитор должен учесть следующие условия:

- премии должны быть выплачены за счет средств специальных фондов, сформированных за счет чистой прибыли;
- компании не рекомендуется выплачивать премии, размер которых существенно превышает размер оплаты труда, который установлен трудовым договором.

По окончании правильности расчета налога на имущество аудитор должен проверить правильность заполнения налоговой декларации.

При проверке налоговой декларации по ЕСН аудитору рекомендуем проверить:

- налоговую базу по ЕСН в федеральный бюджет и в фонды медицинского страхования. Они не должны совпадать. База в ФСС России будет меньше на сумму выплаченных в течение года выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам;
- расчеты по ЕСН должны быть заполнены в целых рублях, без копеек;
- при правильном ведении индивидуальных карточек по ЕСН вероятность наличия ошибки в налоговой декларации уменьшается.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита ЕСН:

- неправильное формирование налоговой базы;
- неправильное формирование налоговых льгот;
- нарушения порядка формирования налоговых вычетов по ЕСН;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления ЕСН;
- арифметические ошибки.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 11.1) руководителю проверки.

Приложение 11.1

Клиент	
Отчетный период	
Период проведения проверки	
Рабочая программа	
Раздел рабочей программы	
Название риска	
Номер риска в рабочей программе	

Процедура 1. Проверка правильности исчисления налоговой базы по ЕСН*

Вид начислений (из свода по заработной плате)	Сумма, руб.	Статья Налогового кодекса Российской Федерации, на основании которой выплата включена в налоговую базу по ЕСН
Итого по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		—
Итого налоговая база по ЕСН		—
Отклонения		—

* На основании данных из сводок о начисленной заработной плате за отчетный период аудитор должен проверить правомерность начисления отдельных видов заработной платы для целей обложения ЕСН.

Процедура 2. Пересчет ЕСН* (пример)

Шкала	Код	Сумма начисленной заработной платы (данные из декларации), руб.
< 280 kRUR	a	1 000
280 – 600 kRUR	b	2 000
> 600 kRUR	c	3 000

* На основании данных из налоговой декларации аудитор должен пересчитать сумму налога согласно действующим ставкам налога.

Шкала	Код	Количество работников (данные из декларации), чел.
< 280 kRUR	d	5
280 – 600 kRUR	e	6
> 600 kRUR	f	3

Шкала	Расчет	Результат на одного работника (данные, полученные расчетным путем), руб./чел.
< 280 kRUR	a : d	200
280 – 600 kRUR	в : e	333
> 600 kRUR	с : f	1 000

Шкала	Расчет	ЕСН на одного работника (данные, полученные расчетным путем)
< 280 kRUR	$200 \times 26\%$	52
280 – 600 kRUR	$(333 - 280) \times 10\% + 72,8$	78
> 600 kRUR	$(1000 - 600) \times 2\% + 104,8$	113

Шкала	Расчет	ЕСН (данные, полученные расчетным путем)
< 280 kRUR	$52 : 200 \times 1000$	260
280 – 600 kRUR	$78 : 333 \times 2000$	469
> 600 kRUR	$113 : 1000 \times 3000$	338
	Итого сумма ЕСН	1 067

Сопоставление оборотов по счетам 69 «Расчеты с внебюджетными фондами» по данным клиентам и аудита*

Счет	По данным клиента						По данным аудита						Отклонения					
	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
69	Расчеты по социальному страхованию																	
69.1	Социальное страхование																	
69.2	Пенсионное обеспечение																	
69.2.1	Федеральный бюджет																	
69.2.2	Страховой ПФ																	
69.2.3	Накопительный ПФ																	
69.3	Медицинское страхование																	
69.3.1	ФФОМС																	
69.3.2	ТФОМС																	

* На основании данных корреспонденции счетов аудитор должен проверить данные, отраженные по главной книге (или оборотно-сальдовой ведомости) и вывести отклонения.

Сопоставление оборотов по счетам 69 «Расчеты с внебюджетными фондами» по данным клиента и аудита*

Наименование строки в бухгалтерской отчетности	По данным клиента	По данным аудита
Задолженность перед внебюджетными фондами по данным формы № 1 «Бухгалтерский баланс»		

* Рекомендуется сверить данные бухгалтерского баланса о сумме задолженности во внебюджетные фонды с данными аудита.

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита операций, связанных с НДС,
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит операций, связанных с НДС;
- последовательность работ при аудите НДС;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита операций, связанных с НДС.

Целью аудита операций, связанных с НДС, является установление соответствия порядка исчисления НДС требованиям налогового законодательства.

Задачами аудита операций, связанных с НДС, являются:

- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов по НДС;
- проверка формирования налоговой базы, применения налоговых льгот и налоговых вычетов;
- контроль за отражением текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства при формировании налоговой базы по НДС, полноты и своевременности уплаты налога в бюджет.

Основные нормативные документы:

- Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 21 НК РФ;
- Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации, регистры бухгалтерского учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», налоговые декларации, книга поку-

пок, книга продаж, счета-фактуры, первичные документы, подтверждающие поступление товарно-материальных ценностей.

Работы при проведении аудита НДС можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита операций, связанных с НДС, является контроль правильности формирования сумм налоговых обязательств перед бюджетом. С этой целью аудитору необходимо выполнить следующие процедуры:

- оценить систему бухгалтерского и налогового учета;
- оценить аудиторские риски;
- рассчитать уровень существенности;
- определить основные факторы, влияющие на налоговые показатели;
- проанализировать организацию документооборота и изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение перечисленных процедур позволяет рассмотреть существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Аудитор должен сделать запрос на предоставление организацией следующих основных документов: налоговых деклараций по НДС (включая все уточненные расчеты), книги покупок и книги продаж, счетов-фактур, актов выполненных работ (услуг), товарных накладных, регистров бухгалтерского учета.

Основной этап

На данном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета, на которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности. Для этого выполняются:

- оценка правильности определения налогооблагаемой базы по НДС;
- проверка налоговой отчетности, представленной организацией по установленным формам;
- расчет налоговых последствий для организаций в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

По результатам проверки разрабатываются и представляются рекомендации по использованию организацией налоговых льгот и предложения по созданию в организации системы внутреннего контроля за правильностью исчисления НДС.

Основные объекты проверки при рассматриваемом виде аудита и соответствующие им аудиторские процедуры приведены в табл. 12.1.

Таблица 12.1

Объекты аудита НДС и соответствующие им аудиторские процедуры

Объект проверки	Аудиторская процедура
<p>Положения учетной политики для целей налогового учета.</p> <p>Основные правила формирования учетной политики для целей налогообложения указаны в ст. 167 НК РФ. Так, аудитор должен учитывать, что принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. При этом учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Необходимо помнить, что учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.</p> <p>Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода (квартала).</p> <p>Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня создания организации</p>	<p>Тестирование учетной политики на соответствие нормам действующего законодательства.</p> <p>При этом основной момент, на который необходимо обратить внимание в учетной политике для целей налогообложения, — это момент определения налоговой базы. Основные примеры приведены ниже.</p> <p>Обратите внимание! На основании ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. <p>В случае, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.</p> <p>При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства.</p> <p>При передаче имущественных прав в случае, предусмотренном п. 2 ст. 155 НК РФ, момент определения налоговой базы определяется как день уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства; в случаях, предусмотренных пунктами 3 и 4 ст. 155 НК РФ, — как день уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником, а в случае, предусмотренном п. 5 ст. 155 НК РФ, — как день передачи имущественных прав.</p> <p>При реализации товаров (работ, услуг), по которым налогообложение производится по ставке 0%, предусмотренной подп. 1—3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.</p>

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>В целях главы 21 НК РФ моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последнее число каждого налогового периода.</p> <p>В целях главы 21 НК РФ момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).</p> <p>Для налоговых агентов, указанных в п. 4 и 5 ст. 161 НК РФ (которые занимаются реализацией конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей и т.д., а к таким агентам относятся организации, которые занимаются реализацией на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков), момент определения налоговой базы определяется как наиболее из ранних дат:</p> <ul style="list-style-type: none"> — день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; — день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав
Налоговая база при реализации (передаче) товаров (работ, услуг)	<p>Аудитор должен обратить внимание, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено ст. 161 НК РФ, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (т.е. с учетом того, что цены соответствуют рыночным условиям), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (см. приложение 12.1, процедура 1).</p> <p>В случае получения налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.</p> <p>В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> — длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг) (в соответствии с постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 № 468 к таким товарам относится производство энергетического оборудования,

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>дизелей и дизель-генераторов, оборудования горно-шахтного, оборудования и подвижного состава железных дорог, электротранспорта и т.д.);</p> <ul style="list-style-type: none"> — которые облагаются по налоговой ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ. К таким операциям относится экспорт; — которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения). Например, реализация жилых домов, входных билетов, предоставление займов в денежной форме, оказание финансовых услуг, передача товаров безвозмездно в рамках благотворительной деятельности на основании закона «О благотворительной деятельности», реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов; <p>Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется налогоплательщиком в порядке, установленном абзацем первым п. 1 ст. 154 НК РФ.</p> <p>К примеру, организация реализует продукцию в многооборотной таре. Цена одной единицы тары составляет 2000 руб., и покупатель перечисляет залог под стоимость тары также в размере 2000 руб. По договору тара подлежит возврату в течение нескольких дней. Если в срок тара не возвращается, то организация, которая получила тару, должна начислить НДС следующим образом: 2000 руб. × 18%.</p> <p>При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Это один из самых сложных моментов, и он заключается в том, что стоимость товаров (работ, услуг) была идентичной.</p> <p>При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.</p>

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога.</p> <p>При реализации товаров (работ, услуг) по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене) налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному ст. 167 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.</p> <p>При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу</p>
<p>Операции, не подлежащие обложению НДС</p>	<p>Проверка на основании документов, подтверждающих существование операций, не подлежащих обложению НДС, их соответствия критериям, указанным в ст. 149 НК РФ. При этом на практике происходит выгрузка всех наименований продукции (работ, услуг) и проводится их выборочная проверка на соответствие критериям, перечисленным в Налоговом кодексе РФ.</p> <p>К примеру, к категории операций, не подлежащих налогообложению, относится реализация медицинских товаров, отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (ограничение, установленное подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета) и т.д.</p>
<p>Операции, местом которых не является Российская Федерация</p>	<p>Проверка документов, подтверждающих существование операций, местом которых не является территория Российской Федерации, их соответствия критериям, указанным в ст. 147, 148 НК РФ.</p> <p>Аудитор должен помнить, что местом реализации товаров признается территория РФ при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:</p> <ul style="list-style-type: none"> — товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>— товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.</p> <p>При этом одним из самых интересных условий при определении места реализации работ (услуг) на территории РФ является условие о том, что покупатель осуществляет деятельность на территории РФ (местом осуществления деятельности считается место государственной регистрации в учредительных документах).</p> <p>При этом аудитор должен учитывать, что под действие подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ попадают следующие услуги:</p> <ul style="list-style-type: none"> — передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; — оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации; — оказание консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также услуг по проведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. <p>К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора, обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;</p> <ul style="list-style-type: none"> — предоставление персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя; — сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств; — оказание услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ; <p>Аудитор должен помнить, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> — услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой (за исключением услуг (работ), непосредственно

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>связанных с перевозкой и (или) транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита), оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.</p> <p>Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом;</p> <p>— услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказываются (выполняются) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации.</p> <p>Это означает, что если покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории РФ по вышеперечисленным услугам, то такие услуги (работы) не облагаются НДС</p>
Ведение раздельного учета	<p>Проверка ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.</p> <p>Проверка ведения раздельного учета сумм НДС налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ст. 170 НК РФ)</p>
Применение налоговой ставки 0%	<p>Проверка на выборочной основе порядка подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по ставке 0%, ведения раздельного учета сумм НДС, уплаченного по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации товаров на внутреннем рынке и на экспорт. Следует выяснить, по каким причинам те или иные отгрузки не были подтверждены и каким образом был осуществлен расчет суммы НДС, подлежащего уплате в бюджет (п. 3 ст. 153 НК РФ)</p>

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>С 01.01.2009 для подтверждения нулевой ставки можно предоставлять в налоговую инспекцию реестр таможенных деклараций. Реестр должен содержать сведения о фактическом вывозе или таможенном оформлении товаров.</p> <p>Кроме того, с 27.11.2008, если товары помещены под таможенный режим экспорта (международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов) в период с 01.07.2008 по 31.12.2009, срок представления документов увеличивается на 90 дней, т.е. составляет 270 дней. Также на 90 дней отодвигается и момент определения экспортной налоговой базы.</p>
Соответствие данных деклараций, книг покупок и продаж	<p>Сверка данных, показанных в налоговых декларациях, книгах покупок и книгах продаж, и выяснение причин расхождений по наиболее существенным суммам. Необходимо помнить, что правила ведения книги покупок и книги продаж установлены постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. Как правило, аудитор запрашивает книги покупок и книги продаж за проверяемый период и проводит сверку итогов с данными налоговых деклараций. Данные при этом заносятся в таблицу, приведенную в приложении 12.1, процедура № 4.</p> <p>Важно помнить, что счета-фактуры, полученные от продавцов товаров (работ, услуг), заносятся в книгу покупок. А счета-фактуры, выставленные организацией, заносятся в книгу продаж.</p> <p>Важно помнить, что счета-фактуры, полученные от продавцов товаров (работ, услуг), заносятся в книгу покупок. А счета-фактуры, выставленные организацией, заносятся в книгу продаж.</p> <p>Счет-фактура должен быть занесен в книгу покупок в том налоговом периоде, в котором приняты на учет товары (работы, услуги). А счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным для операций, облагаемых разными налоговыми ставками или вообще не облагаемых НДС, регистрируются только на ту сумму, на которую покупатель получает право на вычет.</p> <p>При этом счета-фактуры по безвозмездно полученным товарам, основным средствам, счета-фактуры, не соответствующие нормам заполнения, счета-фактуры, полученные комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента), в книге покупок не регистрируются. Аудитор должен учесть, что при необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.</p> <p>Продавцы должны вести книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению)</p>

Объект проверки	Аудиторская процедура
	Необходимо отметить, что с 01.01.2009 продавец обязан предъявить покупателю счет-фактуру при поступлении от него предоплаты. Таким образом, аудитор должен проверить, перечислил ли покупатель предоплату по договору, а продавец должен не только начислить налог, но и предъявить покупателю счет-фактуру на аванс. Обязательные реквизиты «авансового» счета-фактуры установлены в п. 5.1 ст. 169 НК РФ.
Операции по договорам поручения, комиссии или агентским договорам	Проверка на основании документов, подтверждающих существование указанных операций (ст. 156 НК РФ), их соответствие законодательству. Аудитор должен установить, существуют ли у организации договоры комиссии. Если таковые имеются, что НДС уплачивается только с суммы вознаграждения и сумм иных доходов, получаемых по условиям договора (это может быть дополнительное вознаграждение).
	При этом аудитор должен учесть, что комиссионер не начисляет НДС по следующим операциям, когда денежные средства поступили: <ul style="list-style-type: none"> — от заказчика для исполнения условий сделки (без учета вознаграждения) либо в качестве компенсации уже понесенных вами расходов; — от покупателей товаров (работ, услуг), приобретаемых для заказчика посреднических услуг. Денежные средства, поступающие посреднику в качестве компенсации заказчиком расходов посредника, понесенных им в связи с исполнением договорных обязанностей, НДС не облагаются. Такими расходами могут быть расходы на приобретение товаров (работ, услуг), транспортировку товара и т.д. Аудитор должен проверить, что организация не платит НДС при возникновении операций по передаче товаров посреднику для продажи
Налоговая база, исчисляемая налоговыми агентами	Проверка на основании документов, подтверждающих существование указанных операций (ст. 161 НК РФ), их соответствие законодательству. При этом аудитор должен учитывать, что налоговым агентом по НДС признаются такие организации, которые: <ul style="list-style-type: none"> — приобретают товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория РФ, у иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ (основание — п. 1, 2 ст. 161 НК РФ); — арендуют федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации и (или) муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления (основание — п. 3 ст. 161 НК РФ);

Объект проверки	Аудиторская процедура
	<p>— продают конфискованное имущество, бесхозяйные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, которые перешли по праву наследования государству (основание — п. 4 ст. 161 НК РФ);</p> <p>— участвуют в качестве посредника с участием в расчетах, продают товары иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ (основание — п. 5 ст. 161 НК РФ).</p> <p>Налоговую базу вы должны определить как сумму дохода иностранца от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога.</p> <p>При этом в договоре может быть не предусмотрена сумма налога, подлежащая уплате в российский бюджет, либо указано, что «стоимость товаров (работ, услуг) составляет сумму без учета налога». В таком случае налоговую базу российская организация должна определить самостоятельно, т.е. увеличить стоимость товаров (работ, услуг) на сумму НДС</p>
<p>Применение налоговых вычетов</p>	<p>Проверка соответствия применения налоговых вычетов по НДС порядку, указанному в ст. 172 НК РФ. В частности, следует проверить, как применяются вычеты по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, по приобретенным основным средствам и произведенным капитальным вложениям, по товарам, используемым для собственных нужд.</p> <p>Далее необходимо проверить оформление счетов-фактур. Результаты оформления процедуры правильности вычетов по НДС представлены в приложении 12.1, процедура 2.</p> <p>С 01.01.2009 при начислении НДС со строительно-монтажных работ в этом же налоговом периоде организация может принять его к вычету. Таким образом, необходимости уплачивать НДС со строительно-монтажных работ фактически не будет. Ведь начисленный налог будет сразу погашаться вычетом</p>
<p>Вычеты по авансам</p>	<p>Определение на основании бухгалтерских записей соответствия порядка начисления и вычетов НДС по авансам законодательству.</p> <p>Результаты оформления процедуры правильности исчисления НДС по авансам представлены в приложении 12.1, процедура 3.</p> <p>С 01.01.2009 при перечислении продавцу аванса покупатель может принять НДС к вычету. Документами, подтверждающими право на вычет, являются: платежный документ, договор с условием о предоплате, подтверждающий ее перечисление,</p>

Объект проверки	Аудиторская процедура
	счет-фактура на аванс. В периоде, когда продавец предоставит счет-фактуру на реализацию или вернет предоплату, «авансовый» вычет НДС нужно восстановить
Заполнение налоговой декларации	Выборочная проверка своевременности уплаты сумм в бюджет, предоставления расчетов по НДС в налоговые органы, заполнения форм налоговых деклараций. При этом необходимо сопоставить данные оборотов в главной книге (оборотносальдовой ведомости), пример приведен в приложении 12.1, процедуры 4, 5
Исчисление суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет	
Прочие аспекты	Анализ частоты проведения налоговых проверок по НДС. Необходимо получить копии последних актов проверки, проанализировать имеющиеся разногласия и ведущиеся судебные разбирательства. Выявленные обстоятельства и факты отразить в рабочих документах

Аудитор должен обратить внимание на оформление организацией счетов-фактур, на соответствие их нормам, указанным в Правилах ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, а именно проверить:

- как организацией применяется новый порядок исправления счетов-фактур. Суть новых правил заключается в том, что покупатель получает право на вычет только в том налоговом периоде, когда у него будет исправленный вариант счета-фактуры;
- какие реквизиты содержатся в новом счете-фактуре. Необходимо обратить внимание на подписи на счетах-фактурах. Если счета-фактуры подписаны другими лицами, а не директором и главным бухгалтером, то аудитору необходимо запросить приказ, на основании которого было передано право подписи;
- какой адрес указан в счете-фактуре (юридический или фактический). В соответствии с письмом Минфина России от 07.08.2006 № 03-04-09/15 адрес должен быть тот же, какой указан в учредительных документах. Если в учредительных документах указаны и юридический, и фактический адрес, то и в счете-фактуре могут быть указаны оба адреса.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита операций, связанных с НДС :

- неправильное применение налоговых льгот;
- нарушение порядка определения налоговых вычетов;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля организации за правильностью исчисления НДС.

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 12.1) руководителю проверки.

Приложение 12.1

Процедуры аудита операций, связанных с НДС

Процедура 1. Проверка правильности начисления НДС

Начисленный НДС, руб.	Выручка от реализации (стр. 010 формы № 2), руб.	Отклонение данных, руб.	Объяснения отклонений*
(а)	(б)	$(в) = (а) - (б) \times 18\%$	(г)

* Аудитор должен обратить внимание на кредитовые обороты по счету 91 «Прочие доходы и расходы», которые также могут относиться к выручке, облагаемой НДС.

Процедура 2. Проверка правильности применения вычетов по НДС

НДС к вычету, руб.	Сумма покупок (оборот по кредиту счета 60), руб.	Сумма покупок, связанных с капитальным строительством (оборот по кредиту счета 60), руб.	Отклонение, руб.	Краткое объяснение отклонений*
(а)	(б)	(в)	$(г) = (а) - ((б) - (в)) \times 18/118\%$	(д)

* Аудитор должен обратить внимание на проценты по товарным кредитам и векселям, учитываемые на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Процедура 3. Проверка правильности исчисления НДС по авансам

Данные бухгалтерского учета	Данные налоговых деклараций		Аналитический расчет нетто НДС по авансам полученным, руб.	Нетто НДС с авансов по данным деклараций, руб.	Отклонение данных	Объяснения отклонений		
	НДС, исчисленный с сумм оплаты / частиной оплаты в счет предстоящих поставок, руб.	НДС, подлежащий вычету по ранее полученным суммам / частичной оплате в счет предстоящих поставок, руб.						
Сальдо авансов, полученных на конец года по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», руб.	(а)	(б)	(в)	(г)	(д) = ((а) - (б)) × 18 / 118	(е) = (в) - (г)	(ж) = (е) - (д)	(и)

Процедура 4. Проверка правильности формирования книги покупок и книги продаж

Месяц	Итого начислено НДС по данным книги продаж, руб.	Итого начислено НДС по данным налоговой декларации, руб.	Отклонения, руб.	Итого предъявлено к вычету НДС по данным книги покупок, руб.	Итого предъявлено к вычету НДС по данным налоговой декларации, руб.	Отклонения, руб.		
							(а)	(б)
	(а)	(б)	(с) = (а) - (б)	(д)	(е) = (а1)	(ж) = (е) - (д)	(з) = (ж) - (е)	(и) = (а1) - (б1)

Процедура 5. Сопоставление оборотов по счету 68 субсчет «Расчеты по НДС»

Счет	По данным клиента				По данным аудита				Отклонения				
	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Обороты за период	Сальдо на начало периода	Сальдо на конец периода	
Код	Наименование	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
68	Расчеты по налогу на добавленную стоимость			Данные должны быть сопоставимы с данными прошлого года	Данные должны быть сопоставимы с данными прошлого года	Уплачено налога	Начислено налога	Определяется расчетным путем	Определяется расчетным путем				

* На основании данных корреспонденции счетов аудитор должен проверить данные, отраженные по главной книге (или оборотно-сальдовой ведомости), и вывести отклонения.

13

глава

АУДИТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудиторской проверки налога на прибыль;
- перечень основных документов, на основании которых проводится аудит налога на прибыль;
- последовательность работ при проверке налога на прибыль;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита налога на прибыль.

Целью аудита налога на прибыль является установление соответствия порядка исчисления налога на прибыль требованиям налогового законодательства.

Задачами аудита налога на прибыль является проверка:

- состояния синтетического и аналитического учета расчетов по налогу;
- формирования налоговой базы;
- определения доходов и расходов, не учитываемых при исчислении налоговой базы;
- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности;
- классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходах, текущих налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноты и своевременности уплаты налога на прибыль в бюджет.

Основной нормативный документ — Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25.

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, приказ об учетной политике организации для целей налогообложения, регистры бухгал-

126 терского учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», налоговые декларации, первичные документы, подтверждающие доходы и расходы для целей налогообложения.

Работы при проведении аудита налога на прибыль можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита налога на прибыль является установление правильности определения и отражения в учете сумм налога на прибыль. Для этого аудитору необходимо выполнить следующие процедуры:

- оценить систему бухгалтерского и налогового учета;
- оценить аудиторские риски;
- рассчитать уровень существенности;
- определить основные факторы, влияющие на налоговые показатели;
- проанализировать организацию документооборота и изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов.

Выполнение вышеназванных процедур на данном этапе позволит выявить объекты налогообложения, установить степень соответствия применяемого организацией порядка налогообложения нормам действующего законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

Перед проведением аудита налога на прибыль аудитору необходимо проанализировать необычные операции, которые имели место в течение проверяемого периода, а именно: изменение методологии ведения бухгалтерского учета, а также методологии расчета налогов; изменение материальной переоценки основных средств для целей налогового учета; внедрение новых услуг.

Необходимо также выявить, существуют ли у компании такие услуги (товар), которые возможно квалифицировать как услуги (товар) для собственного потребления (возможно, сотрудники компании бесплатно пользуются услугами (товарами), производимыми компанией).

Для целей налогового учета необходимо подтвердить производственный характер использования услуг (товаров). Для этого аудитору необходимо запросить первичные документы (распоряжения, производственные отчеты и т.п.).

Основной этап

На данном этапе проводится углубленная проверка участков налогового учета, в которых выявлены проблемные зоны с учетом значения уровня существенности. При этом:

- оценивается правильность определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;
- проверяется налоговая отчетность организации;
- прогнозируются налоговые последствия для организации в случаях некорректного применения норм налогового законодательства.

Направления проверки и соответствующие процедуры приведены в табл. 13.1.

Таблица 13.1

Направления и процедуры аудита налога на прибыль

Направление проверки	Процедура
Анализ положений учетной политики для целей налогообложения	Аудитору необходимо проверить, соответствуют ли применяемые организацией методы учета, установленные в ее учетной политике (метод амортизации по основным средствам, порядок использования амортизационной премии, списание материально-производственных запасов, приобретение товаров, применение пониженных норм амортизации, порядок формирования резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию), положениям 23 ст. 313 НК РФ
Метод определения доходов/расходов	Аудитор должен установить метод определения доходов/расходов, т.е. определить, какой метод применяет компания — кассовый или метод начисления. В случае если у компании в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал, то компания может применять кассовый метод (на основании ст. 273 НК РФ). В противном случае компания применяет метод начисления. Большинство компаний применяет метод начисления (процедура 1)
Проверка определения доходов по видам выручки:	Доходы для целей налогообложения определяются на основании первичных документов, а также других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы. Это означает, что аудитор должен не только проверить существование актов выполненных работ и товарно-транспортных накладных, но и внимательно изучить условия заключенных договоров и оценить правильность даты возникновения дохода независимо от того, были выставлены организацией акты или накладные. Результаты проверки необходимо занести в таблицу (приложение 13.1, процедура 1)

Направление проверки	Процедура
<ul style="list-style-type: none"> — от оказания услуг (выполнения работ), от реализации приобретенных товаров; — от реализации амортизируемого имущества; — от реализации имущественных прав; — от реализации прав требований; — от реализации товаров, работ, услуг обслуживающими производственными и хозяйствами 	<p>Аудитор должен проверить первичные документы, сверить их отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета, применить аналитические процедуры. Результаты проверки необходимо занести в таблицу (приложение 13.1, процедура 2)</p>
<p>Проверка определения внереализационных доходов:</p>	<p>Изучение структуры внереализационных доходов</p>
<ul style="list-style-type: none"> — доходов от сдачи имущества в аренду 	<p>Проверка порядка признания дохода от сдачи в аренду (в соответствии с условиями заключенных договоров), наличия актов передачи в аренду, порядка определения размера арендной платы</p>
<ul style="list-style-type: none"> — курсовых и суммовых разниц 	<p>Рассмотрение порядка определения положительной курсовой и суммовой разниц (изложен в п. 11, 11.1 ст. 250 НК РФ)</p>
<ul style="list-style-type: none"> — штрафов, пеней, признанных должником по хозяйственным договорам 	<p>Проверка решения суда, вступившего в силу</p>
<ul style="list-style-type: none"> — процентного дохода 	<p>Проверка того, что проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов установлены ст. 290 НК РФ), отражены в полном размере в составе внереализационных доходов на основании заключенных организацией договоров</p>
<ul style="list-style-type: none"> — доходов в виде сумм по восстановленным резервам 	<p>Изучение правильности включения доходов по восстановительным резервам. Если налогоплательщик в соответствии со своей учетной политикой для целей налогообложения формирует резерв по сомнительным долгам и при этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде</p>
<ul style="list-style-type: none"> — доходов от безвозмездно полученного имущества и имущественных прав 	<p>Рассмотрение операций по безвозмездному получению имущества (результатов работ, услуг). Аудитор должен убедиться в том, что оценка стоимости этого имущества (работ, услуг) осуществляется</p>

Направление проверки	Процедура
	исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ (но не ниже исчисляемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам)). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки
— доходов от списания кредиторской задолженности	Проверка доходов от списания кредиторской задолженности. Истечение срока исковой давности по кредиторской задолженности или другие основания, которые делают невозможным взыскание задолженности, являются основными показателями, определяющими момент возникновения доходов
— прочих доходов, в том числе доходов от участия в совместной деятельности, доверительного управления	Изучение документов, подтверждающих распределение дохода от участия в совместной деятельности
Проверка определения расходов:	Рассмотрение правильности обоснования расходов. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Кроме того, необходимо определить момент признания расходов. Результаты проверки необходимо занести в таблицу (приложение 13.1, процедура 3)
— материальных расходов	Проверка материальных расходов включает в том числе изучение следующих новых положений. В 2006 г. изменен порядок признания расходов на выдачу спецодежды и форменной одежды (подп. 3 п. 1 ст. 254, п. 5 ст. 255 НК РФ). Установлен порядок формирования стоимости излишков, выявленных при инвентаризации, и стоимости имущества при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств (п. 2 ст. 254 НК РФ)
— расходов на оплату труда	Изучение расходов на оплату труда. Это подразумевает следование ст. 255 НК РФ. При этом аудитор должен получить копии трудовых / коллективных договоров, а также внутренних документов, регулирующих порядок оплаты труда. Получить

Направление проверки	Процедура
	<p>разбивку вознаграждений, выплаченных работникам компании за проверяемый период, по видам выплат и суммам, которые были приняты к вычету для целей налога на прибыль.</p> <p>Удостовериться в том, что все принимаемые к вычету виды расходов предусмотрены трудовым договором (включая различного рода премии и материальную помощь). Результаты при этом необходимо занести в таблицу (приложение 13.1, процедура 3).</p> <p>При этом, если принимаемые к вычету виды расходов на оплату труда не предусмотрены трудовым договором, но при этом указаны в коллективном договоре (или ином документе, регулирующем оплату труда), необходимо убедиться в том, что в трудовом договоре имеется соответствующая ссылка на коллективный договор или иной документ.</p> <p>В случае, если компания осуществляет выплаты сотрудникам с учетом северных надбавок и районного коэффициента, необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none"> — получить копии приказа, а также копии законодательных актов региональных органов власти, устанавливающих порядок выплат сотрудникам с учетом северных надбавок и регионального коэффициента; — удостовериться, что размеры всех надбавок и коэффициента, установленные приказом по филиалу, не превышают размеров, установленных региональными законодательными актами
<p>— амортизационных отчислений</p>	<p>Рассмотрение амортизационных отчислений предполагает прежде всего тестирование налоговой амортизации.</p> <p>Для этого необходимо запросить у клиента налоговый регистр и выборочно проверить классификацию основных средств (ОС), поступивших в отчетном периоде:</p> <ul style="list-style-type: none"> — протестировать правильность классификации ОС в соответствии с постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 на примере нескольких крупнейших ОС разных типов из каждой амортизационной группы. Надо убедиться, что срок полезного использования тестируемых ОС соответствует амортизационной группе согласно постановлению № 1. <p>Далее необходимо удостовериться, что среди ОС нет ОС, первоначальная стоимость которых менее 10 тыс. руб., а срок полезного использования менее 12 мес. (за исключением ОС, введенных до 1 января 2002 г.). По ОС, введенным до 1 января 2002 г., срок полезного использования считать начиная с 1 января 2002 г.</p> <p>Следует убедиться, что по ОС, срок полезного использования которых истек на начало проверяемого периода, амортизация в налоговом учете в течение проверяемого периода не начислялась.</p>

Направление проверки	Процедура
	<p>Далее необходимо протестировать правильность начисления налоговой амортизации в отчетном периоде. По результатам процедуры нужно заполнить таблицу (приложение 13.1, процедура 4)</p>
<p>— проверка правильности применения налоговой амортизационной премии</p>	<p>С 01.01.2009 к первоначальной стоимости объектов третьей – седьмой групп (расходам на их достройку, оборудование и т. п.) можно применять амортизационную премию в размере 30%.</p> <p>Если имущество реализовано в течение пяти лет с ввода в эксплуатацию, премию надо восстановить (независимо от группы объекта).</p> <p>Аудитор должен установить, применяла ли в отчетном периоде компания амортизационную премию. Далее необходимо обсудить с компанией методологию применения амортизационной премии. В том случае, если компания применяет амортизационную премию, надо установить, к какому виду расходов была отнесена амортизационная премия.</p> <p>Если компанией был создан налоговый регистр по учету расходов на амортизационную премию, следует получить и проанализировать регистр и сравнить сумму амортизационной премии с 10% от первоначальной стоимости ОС, введенных в эксплуатацию в отчетном периоде по данным налогового учета.</p> <p>При проверке правильности применения амортизационной премии необходимо выполнить следующие процедуры:</p> <ul style="list-style-type: none"> — обсудить с компанией филиала, какие настройки были внесены в программное обеспечение по учету ОС в связи с применением амортизационной премии; — убедиться на примере 10% от совокупности ОС, введенных в эксплуатацию в отчетном периоде, что амортизационная премия исключена из первоначальной стоимости ОС, участвующей в расчете налоговой амортизации; — убедиться, что такой же подход применен к формированию стоимости ОС (10% включается в амортизационную премию, остальные 90% увеличивают стоимость ОС), участвующей в расчете амортизации, применяется и в случае осуществления расходов на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию. Подтвердить вывод на примере 10% от совокупности ОС, первоначальная стоимость которых была увеличена путем модернизации, дооборудования, достройки и проч.; — установить, применялась ли амортизационная премия к основным средствам, взятым в лизинг. <p>При этом амортизационная премия, как следует из НК РФ, может применяться только организацией, осуществившей расходы на капитальные вложения. Налоговые органы могут заявить, что лизингополучатель не вправе применять амортизационную премию, так как не осуществлял капитальных вложений.</p>

Направление проверки	Процедура
	Далее необходимо убедиться, что в месяце, следующим за вводом ОС в эксплуатацию, на расходы относится как сумма «обычной» амортизации, так и амортизационная премия, и сделать вывод о наличии / отсутствии налоговых рисков
— сумм налогов и сборов, начисленных в установленном порядке	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— убытков от реализации и выбытия амортизируемого имущества	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— расходов, связанных с приобретением и реализацией ценных бумаг	Проверка документов, связанных с приобретением и реализацией имущественных прав (долей, паев) (подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ)
— расходов на ремонт	Проверка документов, подтверждающих выполнение ремонтных работ (акты, сметы, договоры), бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— расходов на НИОКР	Изучение фактически и документально подтвержденных расходов организации на НИОКР (проверка договоров, актов выполненных работ). С 2006 г. снижен срок (до двух лет), в течение которого равномерно признаются расходы на НИОКР. Кроме того, установлена возможность признавать расходы на безрезультатные НИОКР в полном объеме (п. 2 ст. 262 НК РФ)
— расходов на обязательное и добровольное страхование работников и имущества	Аудитор должен проанализировать типовые договоры добровольного страхования сотрудников (включая добровольное пенсионное страхование сотрудников) и убедиться, что такие договоры удовлетворяют критериям, предусмотренным п. 16 ст. 255 НК РФ. Для этого следует получить копии договоров. Необходимо сделать вывод о правомерности вычета расходов на оплату труда и о наличии / отсутствии налоговых рисков. В случае наличия рисков требуется оценить обратный эффект «невывитаемых» расходов для целей единого социального налога. Далее аудитор удостоверится в том, что сумма расходов на отпуска, принятая компанией за отчетный год, соответствует сумме отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам, сделанных в отчетном году. Далее необходимо сделать вывод о наличии / отсутствии налоговых рисков. С 01.01.2009 можно учитывать в составе расходов в целях налогообложения расходы на любые виды добровольного имущественного страхования, без которых вести свою деятельность компания по законодательству Российской Федерации не может, а также расходы на добровольное страхование ответственности по договору, обусловленные общепринятыми международными требованиями

Направление проверки	Процедура
— расходов на консультационные и информационные услуги	Проверка того, не являются ли договоры фиктивными. А именно относится ли контрагент организации к недобросовестным налогоплательщикам (состоит ли компания на учете в налоговой инспекции, не возбуждено ли против руководителя компании уголовное дело). Далее нужно детально изучить первичные документы: договор, акты выполненных работ, счета-фактуры. В договоре должны быть подробно указаны цели и задачи такого рода услуг; они должны соответствовать роду деятельности организации. В договорах должно быть также указано, какие отчеты (справки) представляются организации по окончании работ. Необходимо проверить наличие у организации таких материалов
— представительских расходов	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур. Часто в такую группу расходов включаются личные расходы руководителей компании (посещение ресторанов), а также посещение театров и иных развлекательных мероприятий. Данная категория расходов должна быть исключена из налоговой базы по налогу на прибыль
— расходов на рекламу	Рассмотрение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— командировочных расходов	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— лизинговых платежей	Аудитор должен определить, осуществляет ли компания лизинговые операции. Если ДА, то необходимо получить информацию по наиболее крупным договорам лизинга за рассматриваемый период (по сумме договора) в разрезе объектов лизинга. По договорам, где учет ведется у лизингодателя, необходимо сверить на выборочной основе признание расходов в налоговом учете в виде лизинговых платежей с графиком платежей, установленным договором (по договорам, информация по которым была запрошена у компании). Убедиться, что лизинговые платежи в налоговом учете начисляются в соответствии с графиком, а не в момент фактической выплаты. В отношении договоров, по которым учет ведется у лизингополучателя, необходимо осуществить следующие процедуры: — проверить правильность формирования первоначальной стоимости объекта лизинга, а именно проверить процедуру формирования первоначальной стоимости основных средств, являющихся предметом договора лизинга, для целей налогообложения. В случае, если стоимость в налоговом учете не

Направление проверки	Процедура
	<p>совпадает с суммой расходов лизингодателя, необходимо установить причины расхождений и оценить налоговый эффект, возникающий от искажения первоначальной стоимости (например, эффект на налоговую амортизацию);</p> <ul style="list-style-type: none"> — проверить выкупную стоимость оборудования, полученного по договорам лизинга. По оборудованию, полученному в лизинг в проверяемом периоде, проанализировать условия контракта на предмет того, установлена ли условиями договора выкупная стоимость оборудования, по которой оно перейдет в собственность лизингополучателя по окончании срока лизинга. Если выкупная стоимость в условиях договора не предусмотрена, нужно указать об этом в рабочих бумагах; — проверить, вносились ли изменения, связанные с установлением выкупной стоимости оборудования, в договоры лизинга, заключенные ранее, либо заключались ли соответствующие дополнительные соглашения; — проверить начисление амортизации по лизинговому имуществу. Аудитор должен установить метод начисления амортизации по имуществу, полученному в лизинг (линейный/нелинейный), а также определить, применяет ли компания коэффициент ускоренной амортизации по лизинговому имуществу в налоговом учете. <p>Необходимо помнить, что в соответствии со ст. 259 НК РФ по амортизируемым основным средствам, являющимся предметом договора лизинга, может применяться повышающий коэффициент амортизации (не выше 3). Исключение составляют легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы с первоначальной стоимостью соответственно более 300 и 400 тыс. руб. — к ним применяется коэффициент не выше 1,5.</p> <p>Эти положения не распространяются на основные средства, относящиеся к 1-й—3-й амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.</p> <p>Необходимо удостовериться в том, что общая сумма расходов за весь срок действия договора для налоговых целей не превышает общую сумму выплат по договорам. Если такое превышение обнаружено необходимо оценить налоговый риск, связанный с неправомерным признанием расходов.</p> <p>Далее необходимо убедиться, что общая сумма расходов, признанных в налоговом учете за весь срок действия договора (расходы включают амортизацию и лизинговые платежи), не превышает большую из сумм лизинговых платежей (по графику платежей) либо амортизации, подлежащих начислению за весь период лизинга срок действия договора.</p>

Направление проверки	Процедура
	<p>Аудитор должен обратить внимание на то, что лизинговые платежи уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль только после фактической передачи имущества лизингополучателю.</p> <p>При этом необходимо определить следующие величины:</p> <ul style="list-style-type: none"> — общую сумму лизинговых платежей по договорам лизинга клиента в текущем периоде (по графикам платежей); — общую величину налоговой амортизации по лизинговому оборудованию, начисленную за период; — общую величину расходов на лизинговые платежи, принятые к вычету для целей налогообложения прибыли за период; — необходимо удостовериться, что общая сумма расходов в отношении лизингового имущества (амортизация (b) + лизинговые платежи, принятые для целей налогообложения (с)), не превышает большую из сумм лизинговых платежей (а) (по графику платежей) либо амортизации (b). Результаты занести в таблицу 7. <p>В соответствии с подп.10 п.1 ст. 264 НК РФ лизинговые платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной по этому имуществу амортизации. Фактически необходимо удостовериться, что компания не отнесла на расходы для целей налогообложения одновременно и сумму налоговой амортизации, и полную сумму лизинговых платежей (приложение 13.1, процедура 5)</p>
Проверка определения внереализационных расходов:	<p>Рассмотрение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур.</p> <p>В состав внереализационных расходов добавлен расход в виде премии (скидки), выплаченной покупателю за выполнение определенных условий договора (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ)</p>
— на уплату процентов	<p>С 01.01.2009 нормировать проценты в налоговом учете компании смогут либо по сопоставимым займам, либо, ориентируясь на ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,5 раза (для рублевых кредитов и займов), либо исходя из 22 процентов годовых (для валютных кредитов и займов).</p> <p>Если компания использовала в расчете ставки сложный процент и величина процента превышает вышеуказанные лимиты, установленные для простого процента, удостоверьтесь в том, что механизм расчета ставки процента установлен договором.</p> <p>Если компания принимала к вычету проценты по долговым обязательствам сверх установленных лимитов, следует удостовериться, что компания может предоставить информацию о сопоставимых займах / кредитах, подтверждающих применение такой ставки. В случае отсутствия подтверждающих документов требуется оценить величину и степень риска.</p>

Направление проверки	Процедура
	Аудитор должен принимать во внимание, что компания может выбрать в качестве сравнения средний процент, уплачиваемый по сопоставимым займам/кредитам в том же отчетном периоде. Если отклонение не превышает 20% от среднего процента, то вычет расходов по уплате такого процента для налоговых целей является правомерным
— на формирование всех видов резервов	Проверка условий заключенных договоров при проверке резервов, в частности на создание резерва по дебиторской задолженности
— на штрафы, пени	Рассмотрение бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— по списанной дебиторской задолженности	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
— по аренде — прочих расходов по существенным суммам	Проверка документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур
Проверка правильности переноса убытков прошлых лет	Необходимо проанализировать декларацию по налогу на прибыль и определить, применяет ли компания перенос убытка на будущее. Если ДА, то необходимо указать величину убытка, использованного в проверяемом периоде, и величину остатка налогового убытка на отчетный период. Следует оценить правильность процедуры расчета убытков, понесенных в предыдущие периоды, и сделать вывод о наличии/отсутствии налоговых рисков
Проверка правильности определения доходов и расходов, не учитываемых при определении налоговой базы	Изучение документов, бухгалтерских записей, запросов и подтверждений, расчетов и аналитических процедур в отношении их соответствия нормам ст. 270 НК РФ
Правила тонкой капитализации	Аудитор должен учитывать, что внесенные в ст. 269 НК РФ изменения, действующие с 1 января 2006 г., расширили порядок применения правил тонкой капитализации. Раньше правила тонкой капитализации применялись только в случае, когда должником по долговому обязательству являлась российская организация, а кредитором – иностранная организация, причем эта иностранная организация прямо или косвенно владела более 20% уставного капитала этой российской организации. С 1 января 2006 г. данные правила также применяются, если: иностранная организация прямо или косвенно владеет более 20% уставного капитала российской организации и российская организация получает кредит от этой иностранной организации или от любой другой российской компании, которая считается аффилированной с такой иностранной организацией, или от

Направление проверки	Процедура
	<p>любого кредитора, если такой кредит гарантирован этой иностранной организацией.</p> <p>Необходимо обсудить существующую проблему с представителями компании, уточнить, не проводила ли компания переклассификацию выплаченных процентов в дивиденды в соответствии с новыми положениями ст. 269 НК РФ.</p> <p>В случае, если компания обращалась с запросами в налоговые органы по порядку применения правил тонкой капитализации, необходимо ознакомиться с запросом и разъяснениями налоговых органов.</p> <p>Необходимо уточнить, превышает ли общая сумма задолженности компании более чем в три раза величину ее чистых активов.</p> <p>Если ДА, то нужно определить состав заимодавцев; уточнить, входят ли в число материальных кредиторов иностранные компании, владеющие 20% и более уставного капитала компании или российские компании, аффилированные к таким иностранным компаниям. А также выяснить, существуют ли займы от третьих лиц, гарантированные вышеуказанными компаниями.</p> <p>Нужно сделать вывод о наличии/отсутствии риска переклассификации выплаченных по договору займа процентов в дивиденды, оценить величину риска</p>

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита налога на прибыль:

- неправильное формирование налоговой базы (доходов и расходов);
- включение в состав расходов экономически не обоснованных расходов;
- нарушения порядка выбранного метода учета;
- нарушения порядка применения льгот;
- нарушения порядка формирования налоговых вычетов;
- отсутствие или нарушение системы внутреннего контроля за правильностью исчисления налога на прибыль;
- арифметические ошибки.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 13.1) руководителю проверки.

Процедура 1. Проверка правильности момента признания доходов/ расходов для целей налога на прибыль на основании первичных документов

№ п/п	Наименование доходов/ расходов	Момент признания доходов/ расходов	Комментарии аудитора
(1)	(2)	(3)	(4)

Процедура 2. Проверка правильности исчисления доходов для целей налога на прибыль на основании регистров налогового учета

Выручка от оказания услуг (выполнения работ)* по данным первичных документов, руб.	Выручка от оказания услуг (выполнения работ) по данным аудита, руб.	Отклонение данных, руб.	Объяснения отклонений**
(а)	(б)	(в) = (а) – (б)	(г)

* Должна быть проанализирована выручка от реализации приобретенных товаров, от реализации амортизируемого имущества, от реализации имущественных прав, от реализации прав требования, от реализации товаров, работ, услуг обслуживающими производствами и хозяйствами.

** Аудитор должен указать, на основании каких статей Налогового кодекса РФ получились указанные отклонения.

Процедура 3. Проверка правильности исчисления расходов на оплату труда для целей налогообложения

№ п/п	Вид выплаты	Сумма выплаты (всего)	Сумма выплаты, которая принята к вычету для целей налога на прибыль	Пункт трудового договора, в котором предусмотрена данная выплата (если не предусмотрена — прочерк)	Пункт коллективного договора, в котором предусмотрена данная выплата (если не предусмотрена — прочерк)	Комментарий и вывод аудитора*
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(8)

* В случае если выплата была принята к вычету для целей налогообложения, но не предусмотрена трудовым/ коллективным договором, необходимо сделать вывод о наличии налогового риска или объяснить причины его отсутствия.

Процедура 4. Проверка правильности исчисления амортизационных отчислений

Инв. номер ОС	Наименование объекта	Дата ввода в эксплуатацию	Амортизационная группа по постановлению № 1	Нормативный срок полезного использования по постановлению № 1 (в месяцах)	Коэффициент ускоренной амортизации / понижающий коэффициент	Первоначальная стоимость ОС в налоговом учете	Сумма начисленной амортизации за отчетный год по данным клиента	Остаточная налоговая стоимость ОС на конец отчетного периода по данным клиента	Сумма начисленной амортизации за отчетный период по расчету аудитора	Остаточная налоговая стоимость ОС на конец отчетного периода по расчету аудитора	Разница между данными клиента и расчетом аудитора	Объяснение разницы, представленное клиентом
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)
	<ОС>											

Процедура 5. Проверка правильности лизинговых платежей

№ п/п	Название филиала	По данным клиента				По расчетам Аудитора						
		Общая сумма лизинговых платежей, причитающихся к начислению за проверяемый период по графикам платежей в соответствии с условиями договоров (данные из договоров)	Сумма налоговой амортизации по лизинговому имуществу, учитываемому на балансе филиала, начисленная для целей налога на прибыль за проверяемый период (из налогового регистра по расчету налоговой амортизации)	Суммы расходов по лизингу, включенные в состав расходов для целей налога на прибыль за отчетный период	Суммы расходов по лизингу, включенные в состав расходов для целей налога на прибыль за отчетный период	Удовлетворяет ли сумма расходов для целей налогообложения требования НК РФ?	Сумма превышения, руб.					

Прочие операционные доходы	090															
Внереализационные доходы	120															
Итого																

Процедура 7. Сопоставление оборотов по счету 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»*

Счет	Наименование	По данным клиента				По данным аудита				Отклонения							
		Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Сальдо на начало периода	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода	Сальдо на начало периода	Обороты за период	Сальдо на конец периода			
Код		Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	К	
68	Расчеты по налогу на добавленную стоимость					Данные должны быть сопоставимы с данными прошлого года	Данные должны быть сопоставимы с данными прошлого года	Уплачено налога	Начислено налога	Определяется расчетным путем	Определяется расчетным путем						

* На основании данных корреспонденции счетов аудитор должен проверить данные, отраженные в главной книге (или в оборотно-сальдовой ведомости) и вывести отклонения.

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита ПБУ 18/02;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит ПБУ 18/02;
- последовательность работ при проверке ПБУ 18/02;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита ПБУ 18/02.

Целью аудита применения ПБУ 18/02 является установление соответствия правильности применения ПБУ 18/02 требованиям налогового законодательства.

Задачами аудита применения ПБУ 18/02 являются: проверка формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль; определение взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Перед проведением данного аудита необходимо выяснить, вправе ли организация не применять ПБУ 18/02.

Не имеют права применять ПБУ 18/02 кредитные и страховые организации, бюджетные учреждения, малые предприятия¹.

¹ К малым предприятиям относятся фирмы, которые удовлетворяют двум критериям (ст. 3 Федерального закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»). Во-первых, доля их уставного капитала, принадлежащая другим компаниям (за исключением малых предприятий), не может превышать 25%. Во-вторых, средняя численность работников в них не должна превышать: 100 человек — для предприятий промышленности, строительства, транспорта; 60 человек — для сельхозпредприятий и научно-технических организаций; 30 человек — для компаний, занимающихся розничной торговлей и бытовым обслуживанием населения; 50 человек — для организаций, которые работают в других отраслях.

В письме Минфина России от 14.07.2003 № 16-00-14/220 указано, что нормам ПБУ 18/02 не обязаны следовать также организации, которые не являются плательщиками налога на прибыль. Это организации, применяющие упрощенную систему налогообложения; систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или сельскохозяйственного налога; уплачивающие налог на игорный бизнес в части операций, относящихся к игорному бизнесу; применяющие систему налогообложения в свободных экономических зонах или закрытых административно-территориальных образованиях, при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

Организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход, могут одновременно вести деятельность, которая облагается налогом на прибыль в общем порядке. Такие организации должны применять ПБУ 18/02 только в части тех доходов и расходов, которые участвуют в формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: бухгалтерский баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2); главная книга или оборотно-сальдовая ведомость; приказ об учетной политике организации; регистры бухгалтерского учета и налогового учета; налоговые декларации по налогу на прибыль; первичные документы, подтверждающие образование разниц между бухгалтерским и налоговым учетом.

Работы при проведении аудита применения ПБУ 18/02 можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита учета применения ПБУ 18/02 является подтверждение информации об отложенных налоговых активах, обязательствах, постоянных разницах. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

- данные об остатках на счетах отложенных налоговых активов на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строке 145 «Отложенные налоговые активы»;

- данные об остатках на счетах отложенных налоговых обязательств на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строке 515 «Отложенные налоговые обязательства»;

- данные в отчете о прибылях и убытках (форме № 2) корректно отражены. По строке 141 формы № 2 показана сумма налоговых активов. По строке 142 показана сумма отложенных налоговых обязательств, а по строке 150 сформирована сумма текущего налога на прибыль. Необходимо обратить внимание на то, что по строке 200 справочно должна быть показана сумма постоянных налоговых обязательств.

На данном этапе аудита необходимо проверить правильность формирования условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, т.е. налога на прибыль, исчисленного на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде. Для этого необходимо сумму бухгалтерской прибыли (убытка), сформированную в отчетном периоде, умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Прибыль для целей бухгалтерского и налогового учета отличается из-за несовпадения подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Это приводит к возникновению разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Затем следует проверить, были ли произведены на полученную сумму соответствующие записи в регистрах бухгалтерского учета:

- Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — при наличии бухгалтерской прибыли (условного расхода по налогу на прибыль);

- Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» — при наличии бухгалтерского убытка (условного дохода по налогу на прибыль).

Далее необходимо проверить правильность формирования разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского и налогового учета.

Основной этап

На данном этапе проводится углубленная проверка правильности формирования постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

— формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

— учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

При этом аудитор должен учитывать, что постоянные разницы возникают в результате:

— превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

— непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

— образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах.

В налоговом учете существует ряд расходов, которые не учитываются при налогообложении (ст. 270 НК РФ). К ним относятся, например, материальная помощь, оказываемая сотрудникам, финансовая поддержка собственных общественных или социальных учреждений, расходы на проведение праздничных мероприятий, приобретение товаров (работ, услуг), не связанных с производством.

Кроме того, есть расходы, которые нормируются в налоговом учете, а в бухгалтерском учете могут быть приняты без ограничения. Так, с 1 января 2006 г. расходы на рекламу могут быть учтены

146 в размере, не превышающем 1% выручки; представительские расходы — в размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда; расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, могут учитываться в течение трех лет.

Постоянная разница возникает также в случае, если в налоговом учете формируются какие-либо резервы и по итогам отчетного периода суммы неиспользованных резервов включаются в состав прочих доходов. В бухгалтерском учете формирование таких резервов не предусмотрено. В этом случае при формировании резерва в налоговом учете возникают расходы, которые не учитываются в бухгалтерском учете, а при включении суммы неиспользованного резерва в прочие доходы в налоговом учете появляются доходы, которые не учитываются в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете существуют доходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль, к которым, в частности, относятся:

— доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда) согласно подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ;

— доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных или уменьшенных в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ (подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— доходы прошлых лет, выявленные в отчетном периоде (в бухгалтерском учете доходы прошлых лет отражаются в текущем периоде; организации необходимо представить уточненную налоговую декларацию);

— доходы, связанные с доначислением налога на прибыль при реализации по ценам ниже рыночных (в случае отклонения цены сделки от рыночной более чем на 20%, в бухгалтерском учете организация не учитывает такие отклонения; в налоговом учете организация должна доначислить налог на прибыль и НДС).

Таким образом, если в организации возникли постоянные разницы и налоговая прибыль больше бухгалтерской, то аудитор должен проверить, произведена ли запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянный налоговый актив», субсчет «Постоянное налоговое обязательство» — Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — начислен налог на прибыль в части постоянного налогового обязательства.

Если налоговая прибыль меньше бухгалтерской, то аудитор должен проверить наличие записи:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянный налоговый актив» — начислен постоянный налоговый актив.

По окончании проверки формирования постоянных разниц аудитор проверяет правильность формирования временных разниц, т.е. сумм, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды (п. 8 ПБУ 18/02). Разделяют вычитаемые и налогооблагаемые «временные разницы».

Вычитаемые временные разницы (ВВР) возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, а доходы — позже, чем в налоговом учете.

Такие ситуации могут возникать, в частности, если:

- сумма начисленных расходов (например, амортизационных отчислений) в бухгалтерском учете больше, чем в налоговом;
- убыток прошлого периода не был использован в этом году и перенесен на будущее;
- в текущем году произошла переплата налога на прибыль и его засчитывают в счет будущих платежей;
- способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете различаются;
- способы списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском и налоговом учете различаются.

Такие ВВР приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в будущих отчетных периодах. Аудитор должен проверить, правильно ли формируется отложенный налоговый актив (ОНА), т.е. произведение вычитаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль.

Временные разницы учитываются на счете 09 «Отложенный налоговый актив» в корреспонденции с кредитом счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», и организация должна признавать ОНА в том отчетном периоде, когда возникают ВВР, если есть вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли. Далее по мере уменьшения или полного погашения ВВР сумма ОНА будет уменьшаться или полностью погашаться.

Аудитор должен проверить правильность следующей записи в регистрах бухгалтерского учета, а именно по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы», и установить, уменьшены (списаны) ли суммы ОНА, приходящиеся на ВВР.

Допустим, что объект, по которому образуется ОНА, может выбывать в связи с его продажей, ликвидацией или безвозмездной

148 передачей иному собственнику. Если налог на прибыль будущих отчетных периодов уже не может быть уменьшен на сумму ОНА, то по данному объекту должна быть произведена запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — Кредит 09 «Отложенные налоговые активы» — списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

Далее необходимо приступить к проверке правильности формирования налогооблагаемых временных разниц (НВР), которые возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы — раньше. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Однако в следующих периодах ситуация может измениться и бухгалтерская прибыль может стать меньше налоговой.

НВР могут возникать, например, если сумма начисленных расходов в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом. НВР определяются так же, как и вычитаемые, но имеют противоположный знак.

Произведение НВР на ставку налога на прибыль называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

Аудитор должен проверить правильность формирования следующих записей в регистрах бухгалтерского учета:

- Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» — отражено отложенное налоговое обязательство, уменьшающее величину условного расхода (дохода) отчетного периода;
- Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» — Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», — отражено уменьшение или полное погашение ОНО за счет начислений налога на прибыль отчетного периода;
- Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» — Кредит 99 «Прибыли и убытки» — списано ОНО при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено.

После проверки правильности образования всех видов разниц аудитор должен проверить формирование текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка). Необходимо сопоставить величину условного дохода/расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов (ОНА) и обязательств отчетного периода с величиной налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

В некоторых случаях ОНА и ОНО должны быть списаны на счета прибылей и убытков. В связи с этим желательно в поясни-

тельной записке или отчете о прибылях и убытках показать отдельно позиции ОНА и ОНО, оказавшие влияние на счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 99 «Прибыли и убытки».

Аудитор должен проверить, как раскрыта информация в бухгалтерской отчетности об отложенных налоговых активах и обязательствах. В бухгалтерском балансе для отражения величины ОНА предусмотрена специальная строка 145, а для отражения величины ОНО — строка 515. Однако допускается отражение в бухгалтерском балансе свернутой суммы ОНА и ОНО в том случае, когда в организации одновременно существуют и ОНА, и ОНО, а также учет этой суммы при расчете налога на прибыль.

В отчете о прибылях и убытках отражается справочно сумма постоянных налоговых обязательств (активов) (п. 24 ПБУ 18/02).

Текущий налог на прибыль отражается по строке 150 рекомендованной Минфином России формы отчета о прибылях и убытках (показатель отражается в круглых скобках).

Текущий налог на прибыль исчисляется по формуле:

$$\text{условный доход (расход)} + \text{постоянное налоговое обязательство} + \\ + \text{ОНА} - \text{ОНО}.$$

Чистый убыток (прибыль) исчисляется по формуле:

$$\text{прибыль (убыток) до налогообложения} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \\ - \text{текущий налог на прибыль}.$$

В приложении 14.1 приведены три таблицы (процедуры 1–3), которые рекомендуется заполнить при проведении аудиторских процедур формирования информации о налоге на прибыль. Таким образом, значения чистого убытка (прибыли) в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках должны совпадать.

Аудитор должен проверить, как в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу раскрыта трансформация условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), т.е. пояснить суммы:

- условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
- постоянных и временных разниц, возникших в отчетном и прошлом отчетном периодах, что повлекло корректирование условного дохода (расхода);
- постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и обязательств;
- отложенных налоговых активов и обязательств, списанных за счет прибылей и убытков в связи с выбытием актива или обяза-

150 тельства, а также причины изменений налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита применения ПБУ 18/02:

- в организации не ведется аналитический учет отложенных активов и обязательств;
- неправильно формируется стоимость отложенных активов и обязательств и др.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 14.1) руководителю проверки.

Процедуры аудита применения ПБУ 18/02

Процедура 1. Сопоставление данных бухгалтерского и налогового учета в части доходов

(1) Данные бухгалтерского учета (ответа о прибылях и убытках (форма № 2))	Код строки формы № 2	(2) Сумма, тыс. руб.	(3) Данные налогового учета (Лист 02 Декларации по налогу на прибыль)	Код строки декларации	(4) Сумма, тыс. руб.	(5) Разница между общей суммой доходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.	(6) Расшифровка разницы между суммой доходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.	(7) Описание разницы	(8) Сумма дохода по данным бухгалтерского учета	(9) Документ, подтверждающий сумму дохода по данным бухгалтерского учета	(10) Сумма дохода по данным налогового учета	(11) Документ, подтверждающий сумму дохода по данным налогового учета
ДОХОДЫ												
Выручка от продажи товаров, работ и услуг по обычным видам деятельности	010		Доходы от реализации	010								
Проценты к получению	060		Внебюджетные доходы	030								
Доходы от участия в других организациях	080											
Прочие операционные доходы	090											
Внебюджетные доходы	120											
Итого						0						

Процедура 2. Сопоставление данных бухгалтерского и налогового учета в части доходов

(1) Данные бухгалтерского учета (отчета о прибылях и убытках (форма № 2))	(2) Сумма, тыс. руб.	(3) Данные налогового учета (Лист 02 Декларации по налогу на прибыль)	(4) Сумма, тыс. руб.	(5) Разница между общей суммой расходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.	(6) Расшифровка разницы между суммой расходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.	(7) Описание разницы	(8) Сумма расхода по данным бухгалтерского учета	(9) Документ, подтверждающий сумму расхода по данным бухгалтерского учета	(10) Сумма расхода по данным налогового учета	(11) Документ, подтверждающий сумму расхода по данным налогового учета
РАСХОДЫ										
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации	020							
Коммерческие расходы	030	Внебюджетные расходы	040							
Управленческие расходы	040									
Проценты к уплате	070									

Прочие операционные расходы	100																		
Внереализационные расходы	130																		
Итого															0				

Процедура 3. Проверка правильности заполнения отчета о прибылях и убытках

Показатель	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения (форма № 2)	140	
«минус» Разница между общей суммой доходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.		0
«плюс» Разница между общей суммой расходов по бухгалтерскому и налоговому учету, тыс. руб.		0
Итого прибыль по данным налогового учета (Лист 02 Декларации по налогу на прибыль)	050	0

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита финансовых результатов и распределения прибыли;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит финансовых результатов и распределения прибыли;
- последовательность работ при проверке финансовых результатов и распределении прибыли;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита финансовых результатов и распределения прибыли.

Целью аудита финансовых результатов и распределения прибыли является выражение мнения о достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Задачами аудита финансовых результатов и распределения прибыли являются анализ и установление:

- правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг;
- правильности учета прочих доходов и расходов;
- правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;
- приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения, накладные (акты выполненных работ), отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции и др.), выписки банков по рублевым и валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, платежные поручения, авизо и др.), учетные регистры (журналы-ордера № 11, 15 ведомости и машинограммы) по счетам 50, 51, 68, 76, 84, 90, 91, 96, 99 и др., главная книга, форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Работы при проведении аудита финансовых результатов и распределения прибыли можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита финансовых результатов и распределения прибыли является установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг. Аудитору следует проверить заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90 «Продажи». Необходимо проверить, как закрывается финансовый результат от обычных видов деятельности, т.е. перенесено ли сальдо по счету 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Необходимо уделить внимание проверке реформации годового баланса. Для этих целей следует использовать следующие счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Поскольку реформация баланса заключается в закрытии счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», то необходимо установить, произведены ли организацией заключительные записи по итогам года:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — Кредит 99 «Прибыли и убытки» (что означает прибыль);

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» (что означает убыток).

На втором этапе реформации баланса надо проверить закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». Сальдо счета 99 «Прибыли и убытки», равное чистой прибыли (или убытку) текущего года, должно быть перенесено на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Основным изменением в порядке составления отчета о прибылях и убытках (форма № 2) за 2006 г. является то, что отменены строки 120 «Внереализационные доходы» и 130 «Внереализационные расходы». Строка 090 «Прочие операционные доходы» теперь называется иначе — «Прочие доходы». Новое название строки 100 — «Прочие расходы». Изменения были внесены на основании приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н.

Основной этап

На основном этапе аудитор, используя метод прослеживания, обобщает результаты процедур, выполненных на ознакомительном этапе, и оценивает влияние выявленных отклонений на следующие показатели формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»: выручка, себестоимость, валовая прибыль, коммерческие расходы, управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж.

После этого следует приступить к изучению операций, в результате которых формируются прочие доходы и расходы. Обобщая результаты влияния отклонений по операциям, связанным с выбытием основных средств, нематериальных активов и другого имущества, аудиторам необходимо откорректировать показатели прочих операционных доходов и прочих операционных расходов.

Чтобы выяснить обоснованность отражения в учете соответствующих доходов и расходов, аудиторам сначала следует изучить различные документы, удостоверяющие факт их возникновения и величину.

Перечень первичных документов, на основании которых аудитор должен проверить правомерность отражения различных видов прочих доходов (расходов), приведен в табл. 15.1.

**Первичные документы, подтверждающие правомерность отражения
различных видов прочих доходов и расходов**

Прочие доходы и прочие расходы	Первичный документ
Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей	Приказ руководителя предприятия, определяющий перечень консервируемых объектов, причины консервации, состав и размеры затрат, источники финансирования, сметы затрат на содержание законсервированных мощностей, первичные документы по оформлению расходов (ведомости начисленной заработной платы, платежные поручения, акты приемки-передачи и др.)
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий, хищений и других чрезвычайных событий	Акты, удостоверяющие такое событие и подписанные руководителем предприятия, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и др.), расчет бухгалтерии (сметой) понесенных убытков, заключение эксперта о возможности восстановления испорченного имущества, решение суда об установлении виновного лица и присуждении ему оплаты убытков, платежные поручения на суммы возмещения убытков и др.
Затраты по аннулированным производственным заказам, не давшим продукции	Договор купли-продажи, поставки продукции, счета, платежные поручения, накладные, акты сдачи-приемки выполненных работ, соглашения, протоколы о расторжении договора и др.
Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	Договор купли-продажи, договор поставки продукции, банковские документы, подтверждающие перечисление денежных средств поставщику, счета-фактуры, накладные на отгруженную продукцию
Обоснованность создания резерва сомнительных долгов	Договор купли-продажи, договор поставки продукции, накладные на отгрузку продукции, акты сдачи-приемки выполненных работ, акт инвентаризации дебиторской задолженности, акт сверки расчетов между дебитором и кредитором, решение арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом, выписка из Российского государственного реестра юридических лиц о ликвидации предприятия-дебитора, решение суда об отказе в иске к дебитору, справка органов МВД о невозможности розыска дебитора
Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов	Решение суда, платежное поручение

После этого аудиторы приступают к проверке правильности формирования и использования различных фондов и резервов, создаваемых на предприятии. Эта проверка заключается в тщательном изучении отдельных положений учредительных документов, решений собраний учредителей (собственников), учетной политики. В документах должны быть раскрыты источники формирования и использования таких фондов и резервов.

Затем аудиторы изучают фактический порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после налогообложения, и его соответствие порядку, сформулированному в учредительных документах, учетной политике.

На основании протоколов заседаний общего собрания, учредителей, смет аудиторы проверяют обоснованность расходования средств нераспределенной прибыли, правильность отражения данных операций по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Выявленные ошибки и нарушения аудиторы регистрируют в рабочих документах и определяют их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита финансовых результатов и распределения прибыли:

- нарушения порядка составления формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании отчета;
- неверное отнесение доходов в составе прочих доходов;
- неверное отнесение расходов в составе прочих расходов;
- неправомерное использование прибыли отчетного года;
- неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов;
- неверная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственных источников через счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

16

глава

АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ОПЕРАЦИЙ С КАПИТАЛОМ

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита учредительных документов и операций с капиталом;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит учредительных документов и операций с капиталом;
- последовательность работ при проверке учредительных документов и операций с капиталом;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учредительных документов и операций с капиталом.

Целью аудита учредительных документов и операций с капиталом является установление соответствия учредительных документов организации нормам действующего законодательства, правильности формирования (изменения) капитала.

Задачами аудита учредительных документов и операций с капиталом являются:

- изучение статуса юридического лица организации, сферы деятельности и права его функционирования;
- наличие лицензий по видам деятельности;
- проверка порядка формирования (изменения) капитала и изучение его структуры.

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;
- Федеральный закон от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

- Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Предоставляемые аудитору документы: устав, учредительный договор, свидетельство о государственной регистрации, документы, связанные с приватизацией и акционированием организаций, находившихся в собственности государства, субъектов Российской Федерации, общественных организаций, колхозов, протоколы собраний учредителей (акционеров), акты приема-передачи акций, акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала), бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет об изменении капитала (форма № 3), главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, регистры бухгалтерского учета по счетам 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 75 «Расчеты с учредителями».

Работы при проведении аудита учредительных документов и операций с капиталом можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап

Основной задачей аудита учредительных документов и операций с капиталом является подтверждение информации о капитале в финансовой отчетности. Аудитору необходимо изучить весь комплект представленной бухгалтерской отчетности, а именно установить, что:

— данные об остатках на счетах учета капитала на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным по строкам 410 «Уставный капитал», 420 «Добавочный капитал», 430 «Резервный капитал», 470 «Нераспределенная прибыль» Бухгалтерского баланса (форма № 1). Пример оформления процедуры приведен в приложении 16.1 (процедура 1);

— данные об остатках на счетах учета капитала на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, соответствуют данным, указанным в отчете об изменении капитала (форма № 3).

На ознакомительном этапе аудитор проверяет соответствие учредительных документов требованиям законодательства.

Необходимо установить, содержатся ли в уставе организации положения, отвечающие требованиям, приведенным в табл. 16.1.

Таблица 16.1

Содержание учредительных документов

Для акционерных обществ	Для обществ с ограниченной ответственностью
<p>Полное и сокращенное фирменное наименование АО. Место нахождения АО. Тип АО (открытое или закрытое). Количество, номинальная стоимость, категории акций и типы привилегированных акций. Права владельцев акций каждой категории (типа). Размер уставного капитала. Структура и компетенция органов управления АО и порядок принятия ими решений. Порядок подготовки и проведения общего собрания акционеров, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> — перечень вопросов, для решения которых необходимо квалифицированное большинство голосов или единогласие; — сведения о филиалах и представительствах; — сведения об использовании в отношении АО специального права на участие РФ, субъекта РФ или муниципального образования в управлении АО («золотая акция»). <p>Иные положения, предусмотренные федеральными законами. Наличие устава ограничено на количество акций, их суммарную номинальную стоимость, а также максимальное число голосов, предоставляемых одному акционеру. Предоставление акционеру по его требованию копии устава. Предоставление любому заинтересованному лицу возможности ознакомления с уставом. Внесение изменений и дополнений в устав. Составление уставного капитала АО из номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами, и определение минимального размера имущества АО, гарантирующего интересы его кредиторов. Размещение среди учредителей всех акций при учреждении АО. Регистрация держателей именных акций АО в специальном реестре. Количество и номинал размещаемых акций, права, предоставляемые этими акциями, определенные уставом АО. Минимальный размер уставного капитала:</p> <ul style="list-style-type: none"> — для ОАО — 1000 МРОТ на дату регистрации общества — для ЗАО — 100 МРОТ на дату регистрации общества 	<p>Полное и сокращенное фирменное наименование общества. Сведения о месте нахождения общества. Сведения о составе и компетенции органов управления общества, порядке принятия решений. Сведения о размере уставного капитала. Сведения о размере и номинальной стоимости доли каждого участника общества. Сведения о порядке отчуждения долей (части долей). Сведения о порядке хранения документов общества и предоставления информации участникам и другим лицам. Иные положения, не противоречащие федеральным законам</p>

Основной этап

Изучая виды деятельности, осуществляемые предприятием, аудиторы должны установить их соответствие видам деятельности, которые зафиксированы в уставе. Необходимо также проверить наличие всех лицензий.

Аудитору следует убедиться, что изменение (уменьшение, увеличение) уставного капитала акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью произошло в соответствии с правилами и требованиями, изложенными в табл. 16.2.

Аудитору необходимо проверить, соответствует ли сальдо по счету 80 «Уставный капитал» размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации, производятся ли записи по счету 80 при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала (после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации). После государственной регистрации организации ее уставный капитал в размере суммы вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств и других ценностей. Аналитический учет по счету 80 должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Необходимо проверить, предназначен ли счет 75 для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплатам доходов (дивидендов) и др.

Аналитический учет по счету 75 должен вестись по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах. Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств должны быть произведены записи по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Правила изменения уставного капитала

Для акционерных обществ	Для обществ с ограниченной ответственностью
<p>Решение об уменьшении уставного капитала должно быть принято общим собранием:</p> <ul style="list-style-type: none"> — путем уменьшения номинальной стоимости акций; — путем приобретения и погашения стоимости акций части акций (если предусмотрено уставом). <p>Уставный капитал не должен стать меньше минимального размера, определенного на дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> — представления документов для государственной регистрации изменений устава; — государственной регистрации АО, если общество обязано в соответствии с Законом об АО уменьшить уставный капитал. <p>В течение 30 дней с даты принятия решения общество обязано уведомить кредиторов об изменении уставного капитала и сообщение о принятом решении опубликовать в издании, предназначенном для публикации данных о государственной регистрации.</p> <p>Кредиторы вправе в течение 30 дней с момента получения уведомления или с даты опубликования сообщения письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения убытков.</p> <p>Увеличение уставного капитала АО может произойти:</p> <ul style="list-style-type: none"> — путем увеличения номинальной стоимости акций; — путем размещения дополнительных акций номинальной стоимости в пределах количества объявленных акций, установленного уставом (может осуществляться за счет имущества АО). <p>Решение об увеличении уставного капитала АО принимает общее собрание акционеров большинством голосов владельцев голосующих акций (возможно одновременно с принятием решения о внесении в устав положений или изменений об объявленных акциях). Внесение в устав изменений об увеличении уставного капитала принимается на основании решения совета директоров (наблюдательного совета), если такое право ему предоставлено уставом</p>	<p>Уменьшение уставного капитала ООО может осуществляться:</p> <ul style="list-style-type: none"> — путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников (с сохранением размеров долей всех участников); — путем погашения долей, принадлежащих обществу. <p>В течение 30 дней с даты принятия решения об уменьшении уставного капитала общество обязано:</p> <ul style="list-style-type: none"> — письменно уведомить об уменьшении уставного капитала и его новом размере всех известных ему кредиторов общества; — опубликовать в органе печати, в котором публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц, сообщение о принятом решении. <p>Кредиторы общества вправе в течение 30 дней с даты направления им уведомления (опубликования сообщения) о принятом решении письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.</p> <p>Государственная регистрация уменьшения уставного капитала ООО осуществляется только при представлении доказательств об уведомлении кредиторов.</p> <p>Увеличение уставного капитала ООО допускается только после его полной оплаты и может осуществляться за счет:</p> <ul style="list-style-type: none"> — имущества общества; — дополнительных вкладов участников общества; — дополнительных вкладов отдельных участников и вкладов третьих лиц. <p>Если увеличение уставного капитала не состоялось, общество обязано вернуть вклады</p>

Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

При проверке добавочного капитала необходимо установить, за счет каких именно источников он был сформирован: за счет эмиссионного дохода акционерного общества, прироста стоимости внеоборотных активов, положительной курсовой разницы по вкладам иностранной валюты в уставный капитал.

Аудитор должен установить, что стоимость безвозмездно полученного имущества отражена в составе счета 98 «Доходы будущих периодов». Кроме того, при проверке операций по использованию добавочного капитала аудитор должен учитывать, что дебет счета 83 «Добавочный капитал» может возникать лишь в случае:

- списания дооценки в результате выбытия активов со счетов бухгалтерского учета;
- перераспределения убытков на предприятии;
- принятия решения об увеличении размера уставного капитала.

При проверке резервного капитала необходимо установить, за счет каких источников он был сформирован (как правило, это отчисления чистой прибыли в соответствии с учредительными документами).

При проверке нераспределенной прибыли необходимо установить, что все записи по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» были произведены на основании протоколов заседаний учредителей или протоколов годового собрания акционеров. При этом дата операции должна соответствовать дате составления протокола.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учредительных документов и операций с капиталом:

несоответствие данных о размере уставного капитала, указанных в учредительных документах, данным, указанным в регистрах бухгалтерского учета;

неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;
невнесение или несвоевременное внесение изменений в учредительные документы;

деятельность без лицензии;

нарушения, связанные с формированием уставного капитала общества и размещением его акций;

нарушения, связанные с недействительностью решений органов управления общества;

нарушения, связанные с порядком выплаты дивидендов;

нарушения, связанные с обеспечением прав акционеров на приобретение размещаемых обществом дополнительных акций и эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в акции.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией (приложение 16.1) руководителю проверки.

Приложение 16.1

Процедура аудита учредительных документов и операций с капиталом

Процедура 1. Сопоставление данных об остатках на счетах учета капитала на начало и конец отчетного периода, указанных в оборотно-сальдовой ведомости или главной книге, с данными, указанными по строкам 410 «Уставный капитал», 420 «Добавочный капитал», 430 «Резервный капитал», 470 «Нераспределенная прибыль» Бухгалтерского баланса (форма № 1)

Номер субсчета счета 80 (81, 82, 83, 84, 99)	Название субсчета	Сальдо на начало (дебетовое)	Дебетовый оборот за период	Кредитовый оборот за период	Сальдо на конец (дебетовое)	Изменения за отчетный период (разница между данными на конец и начало периода)	Краткое объяснение изменений
Итого по счету 80 (81, 82, 83, 84, 99)			—			—	
Итого по данным строк 410, 420, 430, 470 Бухгалтерского баланса формы № 1			—			—	
Отклонения			—			—	

Изучив эту главу, вы узнаете:

- цели и задачи аудита бухгалтерской отчетности;
- перечень основных документов, на основании которых производится аудит бухгалтерской отчетности;
- последовательность работ при проверке бухгалтерской отчетности;
- основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита бухгалтерской отчетности.

Целью аудита бухгалтерской отчетности является формирование мнения о достоверности показателей отчетности во всех существенных отношениях.

Задачами аудита бухгалтерской отчетности являются: проверка состава и содержания 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, проверка правильности формирования сводной отчетности.

Согласно ст. 5 Федерального закона от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится ежегодно в случаях, если:

- 1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
- 3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 50 млн. руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествующего отчетному, превышает 20 млн. руб. Для муниципальных

унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торгов на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Основные нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н;
- приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н.

Предоставляемые аудитору документы: оборотно-сальдовая ведомость, главная книга, бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6), пояснительная записка.

Аудитор использует также данные годовой бухгалтерской отчетности, которая представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Работы при проведении аудита бухгалтерской отчетности можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Основной задачей аудита бухгалтерской отчетности является проверка состава и содержания форм бухгалтерской отчетности. Аудитору необходимо установить, были ли проведены организацией определенные учетные работы, которые предшествуют составлению бухгалтерской отчетности.

Перед составлением годового отчета в каждой организации должны проводиться:

- инвентаризация основных видов ценностей и обязательств;
- списание выявленных отклонений по назначению и корректировке затрат со списанием калькуляционных разниц и закрытием ряда операционных счетов.

В ходе проверки закрытия счетов необходимо установить:

- сделаны ли корректировочные записи по суммам цеховых расходов ремонтной мастерской, исчислена ли себестоимость услуг вспомогательного производства, сделаны ли корректировочные записи по каждому производству и закрыты ли аналитические счета по счету 23 «Вспомогательные производства»;

- распределены ли расходы будущих периодов, сделана ли корректировка общепроизводственных и общехозяйственных расходов и закрыты ли счета 97 «Расходы будущих периодов» (по затратам, относимым на издержки текущего года), 25 «Общепроизводственные расходы»;

- исчислена ли себестоимость продукции основных отраслей производства и списаны ли выявленные отклонения; сделана ли корректировка затрат и закрыты ли субсчета к счету 20 «Основное производство»;

- произведена ли корректировка затрат и закрыты ли счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (по субсчетам собственно обслуживающих производств);

- списаны ли затраты по завершённым процессам и сделаны ли корректировочные записи на счетах вложений во внеоборотные активы и основные средства;

- определены ли финансовые результаты, сделаны ли корректировочные записи и закрыты ли счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»;

- распределена ли прибыль и списан ли убыток на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и закрыт ли счет 99 «Прибыли и убытки».

Основной этап

На основном этапе аудита бухгалтерской отчетности необходимо изучить состав и содержание бухгалтерской отчетности. В настоящее время организации представляют в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность. Годовой бухгалтерский отчет организации включает типовые формы бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России.

В состав годовой бухгалтерской отчетности входят: форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; расшифровка отдельных прибылей и убытков расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам, сборам и обязательным платежам; форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; форма № 3 «Отчет об изменениях капитала»; форма № 4 «Отчет о движении денежных средств»; форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительная записка; аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации (если она подлежит в соответствии с федеральными законами обязательному аудиту).

При изучении состава и содержания форм бухгалтерской отчетности организации выясняются:

- их соответствие требованиям нормативных документов;
- наличие всех установленных форм;
- полнота их заполнения;
- присутствие необходимых реквизитов.

Кроме того, осуществляется арифметический контроль показателей и проверяется их взаимозависимость.

При анализе достоверности показателей аудитору следует изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки и нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Целесообразно проконтролировать соответствие данных по всем счетам главной книги показателям бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен проверить, выполнено ли клиентом требование ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» о том, что в случае, если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения получена новая информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в бухгалтерской отчетности, представленной пользователям, и (или) произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое

170 состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, организация должна проинформировать об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

Процедуру проверки правильности формирования выручки (нетто) от продажи товаров, продукции, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных платежей), отраженной по строке 010 отчета о прибылях и убытках, можно представить в виде табл. 17.1.

Таблица 17.1

Проверка выручки (нетто) от продажи товаров, продукции, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных платежей)

Период	Дебет 62 — Кредит 90, субсчет 1 «Выручка по хозяйственной деятельности»	Дебет 50, субсчет 7 «Касса столовой» — Кредит 90, субсчет 1 «Выручка по хозяйственной деятельности»	Итого кредит по главной книге 90, субсчет 1 «Выручка по хозяйственной деятельности»	Итого дебет 90, субсчет 3 «НДС по хозяйственной деятельности»
Январь				
Февраль				
Март				
Апрель				
Май				
Июнь				
Июль				
Август				
Сентябрь				
Октябрь				
Ноябрь				
Декабрь				
Итого				
Выручка за минусом налога на добавленную стоимость по данным главной книги, тыс. руб.				
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей), отраженная по строке 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» за 2002 г.				
Отклонение				0,00

Аналогичным образом проводится проверка формирования себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг по данным главной книги, отраженной по строке 010 формы № 2 (табл. 17.2).

Таблица 17.2

**Проверка формирования себестоимости проданных товаров,
продукции, работ, услуг**

Период	Итого Дебет 90, субсчет 2 «Себестоимость про- даж» — Кредит 20, субсчет 2 «Затраты по хоздоговорам»	Итого Дебет 90, субсчет 2 «Себестоимость про- даж» — Кредит 29 «Об- служивающие произ- водства и хозяйства»	Итого Дебет по главной книге 90, субсчет 2 «Себе- стоимость продаж»
Январь			
Февраль			
Март			
Апрель			
Май			
Июнь			
Июль			
Август			
Сентябрь			
Октябрь			
Ноябрь			
Декабрь			
Итого			
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг по данным главной книги, тыс. руб.			0,00
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, отраженная по строке 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» за 2002 г.			0,00
Отклонение			0,00

Проверяя правильность оценки статей отчетности, аудитор должен удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при ее составлении:

— стоимость имущества и обязательств должна отражаться в отчетности в рублях;

— имущество и обязательства должны оцениваться путем суммирования произведенных расходов;

— зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков не допускается (кроме случаев, специально оговоренных в нормативных документах);

— числовые показатели в бухгалтерском балансе должны отражаться в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин;

— методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов; при наличии отклонений их следует раскрыть в пояснительной записке, указав причины и определив влияние, которое эти отклонения оказали на формируемые показатели отчетности.

При проверке бухгалтерского баланса аудитор необходимо обратить внимание на формирование строки 145 «Отложенные налоговые активы». По данной строке учитывается сумма, сформированная по счету 09 «Отложенные налоговые активы». По строке 515 «Отложенные налоговые обязательства» отражается кредитовое сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства», не списанное на конец отчетного периода.

При проверке правильности составления отчета о прибылях и убытках необходимо учитывать, что:

— по строке 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» отражаются суммы, сформированные по счету 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;

— по строке 141 «Отложенные налоговые активы» — обороты по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» за вычетом дебетовых оборотов.

Если кредитовый оборот по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» превышает дебетовый, то аудитор должен убедиться, что сумма по строке 142 «Отложенные налоговые активы» отрицательная и вписана в отчет о прибылях и убытках в круглых скобках. При расчете чистой прибыли она должна быть учтена со знаком «минус».

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита бухгалтерской отчетности:

— показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации (инвентаризация проведена формально, не по всем активам и обязательствам);

— допущены арифметические ошибки при подсчете показателей отчетности, округлениях значений показателей;

- отсутствует взаимосвязка отдельных показателей различных форм отчетности;
- ошибочно свернуты показатели бухгалтерского баланса (форма № 1);
- информация статей актива показана не в нетто-оценке, т.е. не за вычетом регулирующих величин, таких, как сумма начисленной амортизации, резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв под обесценение финансовых вложений, резерв по сомнительным долгам;
- не раскрыта по строке 140 или 250 Бухгалтерского баланса (форма № 1) информация о вкладах (депозитах) в банках, учитываемых компанией-клиентом на счете 55 «Специальные счета в банках»;
- беспроцентные займы отражены в составе финансовых вложений, а не в составе дебиторской задолженности;
- уставный капитал, оплаченный не полностью, показан по строке 410 Бухгалтерского баланса в сумме, отличной от учредительных документов;
- неверно отражены существенные доходы в отчете о прибылях и убытках;
- неправильно раскрыты управленческие расходы производственной организации;
- накладные расходы торговой организации показаны по строке 040 «Управленческие расходы», тогда как затраты торговой организации должны быть показаны по строке 030 «Коммерческие расходы» отчета о прибылях и убытках (формы № 2);
- расчет процентов по долговым обязательствам производится не каждый месяц;
- неверно рассчитан текущий налог на прибыль.

Заключительный этап

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Андреев В.Д.* Практикум по аудиту. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2006.
2. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. С.М. Бычковой / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997.
3. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. / Под ред. В.Я. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2003.
4. *Бычкова С.М.* Доказательства в аудите. — М.: Финансы и статистика, 1998.
5. *Бычкова С.М.* Аудиторская деятельность: теория и практика. — СПб.: Лань, 2000.
6. *Бычкова С.М., Газарян А.В.* Планирование в аудите. — М.: Финансы и статистика, 2001.
7. *Бычкова С.М., Растамханова Л.Н.* Риски в аудиторской деятельности. — М.: Финансы и статистика, 2003.
8. *Бычкова С.М.* Аудит для руководителей и бухгалтеров. — СПб.: Питер, 2003.
9. *Бычкова С.М., Ивахненко С.В.* Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: Учеб. пособие / Под ред. С.М.Бычковой. — М.: ТК Велби, 2005.
10. *Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.* Внутрифирменные стандарты аудита. — М.: Бухгалтерский учет, 2006.
11. *Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.* Международные стандарты аудита / Под ред. С.М. Бычковой. — М.: ТК Велби; Проспект, 2007.
12. *Василевич И.П.* Сборник задач по аудиту. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2004.
13. *Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.* Аудит: учеб. пособие. — М.: ИД ФБК-Пресс, 1999.
14. *Елисеева И.И., Терехов А.А.* Статистические методы в аудите. — М.: Финансы и статистика, 1998.
15. *Коцинев Ю.Ю.* Аудит. — СПб.: Питер, 2002.
16. *Ларионов А.Д., Остащенко Е.Г., Свердлина Е.Б.* Сборник задач по аудиту с решениями (практикум) / Под ред. А.Д. Ларионова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, 2006.
17. *Мельник М.В., Бровкина Н.Д.* Практический аудит. — М.: ИНФРА-М, 2006.

18. *Никольская Ю.П., Мерзлякина Е.М.* Аудит. — 3-е изд., перераб., доп. — М.: ТК Велби, 2006.
19. Основы аудита / С.М.Бычкова, А.В.Газарян, Г.И.Козлова и др. / Под ред. Я.В.Соколова. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.
20. *Парушина Н.В., Суворова С.П., Галкина Е.В.* Аудит: практикум. — М.: ИНФРА-М; Форум, 2006.
21. *Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В.* Аудит / Под ред. В.И. Подольского. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, 2006.
22. Практический аудит / Под ред. Я.В. Соколова. — СПб: Юридический центр Пресс, 2004.
23. *Робертсон Дж.* Аудит. / Пер. с англ. — М.: КРМГ; Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
24. *Скобара В.В.* Аудит: Методология и организация. — М.: Дело и Сервис, 1998.
25. *Соколов Я.В., Терехов А.А.* Очерки развития аудита. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2004.
26. *Суйц В.П.* Аудит. — М.: ТК Велби, 2006.
27. *Терехов А.А.* Аудит: законодательные решения. — М.: Финансы и статистика, 2003.
28. *Терехов А.А.* Аудит: перспективы развития. — М.: Финансы и статистика, 2001.
29. *Четыркин Е.М., Васильева Н.Е.* Выборочные методы в аудите. — М.: Дело, 2003.
30. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006.
31. *Юдина Г.А., Черных М.Н.* Основы аудита: учеб. пособие для вузов. — М.: ТК Велби, 2006.

Нормативное производственно-практическое издание

Бычкова Светлана Михайловна
Фомина Татьяна Юрьевна

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Под редакцией С.М. Бычковой

Директор редакции *И.Е. Федосова*
Ответственный редактор *Т.В. Скуратова*
Редактор *Г.Ф. Лесина*
Художественный редактор *Е.В. Брынчик*
Технический редактор *Л.А. Зотова*
Компьютерная верстка *Л.С. Федерякина*

ООО «Издательство «ЭКСМО»
127299, Москва, ул. Клары Цеткин, д. 18/5. Тел. 411-68-86, 956-39-21.
Home page: www.eksmo.ru E-mail: info@eksmo.ru

Оптовая торговля книгами «ЭКСМО»:
ООО «ТД «ЭКСМО». 142700, Московская обл., Ленинский р-н, г. Видное,
Белокаменное ш., д. 1, многоканальный тел. 411-50-74.
E-mail: reception@eksmo-sale.ru

**По вопросам приобретения книг «ЭКСМО» зарубежными оптовыми
покупателями обращаться в ООО «Дип покет»**
E-mail: foreignseller@eksmo-sale.ru

International Sales: *International wholesale customers should contact «Deep Pocket» Pvt. Ltd.
for their orders.* foreignseller@eksmo-sale.ru

**По вопросам заказа книг корпоративным клиентам, в том числе в специальном оформ-
лении, обращаться по тел. 411-68-59 доб. 2115, 2117, 2118. E-mail: vipzakaz@eksmo.ru**

**Оптовая торговля бумажно-беловыми
и канцелярскими товарами для школы и офиса «Канц-ЭКСМО»:**
Компания «Канц-ЭКСМО»: 142702, Московская обл., Ленинский р-н, г. Видное-2,
Белокаменное ш., д. 1, а/я 5. Тел./факс +7 (495) 745-28-87 (многоканальный).
e-mail: kanc@eksmo-sale.ru, сайт: www.kanc-eksmo.ru

Полный ассортимент книг издательства «ЭКСМО» для оптовых покупателей:

- В Санкт-Петербурге:** ООО СЗКО, пр-т Обуховской Обороны, д. 84Е. Тел. (812) 365-46-03/04.
- В Нижнем Новгороде:** ООО ТД «ЭКСМО НН», ул. Маршала Воронова, д. 3. Тел. (8312) 72-36-70.
- В Казани:** ООО «НКП Казань», ул. Фрезерная, д. 5. Тел. (843) 570-40-45/46.
- В Ростове-на-Дону:** ООО «РДЦ-Ростов», пр. Стачки, 243А. Тел. (863) 220-19-34.
- В Самаре:** ООО «РДЦ-Самара», пр-т Кирова, д. 75/1, литера «Е». Тел. (846) 269-66-70.
- В Екатеринбурге:** ООО «РДЦ-Екатеринбург», ул. Прибалтийская, д. 24а. Тел. (343) 378-49-45.
- В Киеве:** ООО «РДЦ ЭКСМО-Украина», ул. Луговая, д. 9. Тел./факс (044) 501-91-19.
- Во Львове:** ТП ООО «ЭКСМО-Запад», ул. Бузкова, д. 2. Тел./факс (032) 245-00-19.
- В Симферополе:** ООО «ЭКСМО-Крым», ул. Киевская, д. 153. Тел./факс (0652) 22-90-03, 54-32-99.
- В Казахстане:** ТОО «РДЦ-Алматы», ул. Домбровского, д. 3а. Тел./факс (727) 251-59-90/91.
gm.eksmo_almaty@arna.kz

Полный ассортимент продукции издательства «ЭКСМО»:

- В Москве в сети магазинов «Новый книжный»:**
Центральный магазин — Москва, Сухареvская пл., 12. Тел. 937-85-81.
Волгоградский пр-т, д. 78, тел. 177-22-11; ул. Братиславская, д. 12. Тел. 346-99-95.
Информация о магазинах «Новый книжный» по тел. 780-58-81.

В Санкт-Петербурге в сети магазинов «Буквоед»:
«Магазин на Невском», д. 13. Тел. (812) 310-22-44.

Подписано в печать 05.02.2009.
Формат 60×90^{1/16}. Гарнитура «Петербург». Печать офсетная.
Бумага писч. Усл. печ. л. 11,0.
Тираж экз. Заказ №