



РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ  
МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ  
ГОУ ВПО ТЮМЕНСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИНСТИТУТ ДИСТАНЦИОННОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ,  
УПРАВЛЕНИЯ И БИЗНЕСА



И. С. ПОСПЕЛКОВ

## ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

*Учебное пособие*

Тюмень

Издательство

Тюменского государственного университета

2011



**УДК 657.631(075.8)**  
**ББК У052.8я73**  
**П627**

**И. С. Поспелков.** ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ: учебное пособие. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011. 388 с.

Разработано в соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по дисциплине «Аудит» и содержит материалы по практическому аудиту. В каждой главе указаны соответствующие нормативно-правовые акты, регламентирующие аудиторскую деятельность, методы и приемы проведения аудиторской проверки. Имеется глоссарий, список литературы и задания для контроля.

Предназначено для студентов специальностей «Налоги и налогообложение», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Менеджмент организации».

Рекомендовано к изданию кафедрой «Учет, анализ и аудит», учебно-методической комиссией Международного института финансов, управления и бизнеса.

Рецензенты: **Л. А. Баденова**, старший преподаватель кафедры «Учет, анализ и аудит» МИФУБ ТюмГУ, аттестованный аудитор;  
**С. А. Молодкина**, к.э.н., аттестованный аудитор ЗАО «Жанетта-Консалтинг», член Комитета по профессиональному образованию НП «Гильдия аудиторов ИПБР».

Ответственный

за выпуск: **А. В. Трофимова**, зав. отделом учебно-методического обеспечения ИДО ТюмГУ

**ISBN 978-5-400-00449-0**

© ГОУ ВПО Тюменский государственный университет, 2011  
© И. С. Поспелков, 2011

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ .....	7
<b>МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ</b>	
Рабочая программа дисциплины .....	8
Рекомендации по самостоятельной работе студента .....	15
<b>ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ</b>	
<b>ГЛАВА 1. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	25
§ 2. Анализ организационной структуры .....	27
§ 3. Анализ основных направлений производственно-хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия .....	29
§ 4. Аудит системы внутреннего контроля в организации .....	29
§ 5. Аудит организации бухгалтерского учета .....	31
§ 6. Аудит учетной политики предприятия .....	32
§ 7. Аудит организации подготовки, оборота и хранения документов .....	35
§ 8. Аудит использования компьютерной системы в бухгалтерском и налоговом учете .....	37
§ 9. Аудит учета выполнения договоров, заключенных с контрагентами .....	37
Резюме .....	38
Вопросы для самопроверки .....	39
<b>ГЛАВА 2. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	40
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита нематериальных активов .....	42
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	44
Резюме .....	48
Вопросы для самопроверки .....	49
<b>ГЛАВА 3. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	50
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита основных средств .....	52
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	54
Резюме .....	66
Вопросы для самопроверки .....	66

## ГЛАВА 4. АУДИТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, ВКЛЮЧАЯ ОСТАТКИ ПО НЕЗАВЕРШЕННОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ

§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	67
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита вложений во внеоборотные активы .....	70
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	73
Резюме .....	90
Вопросы для самопроверки .....	91

## ГЛАВА 5. АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	92
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита основных средств .....	95
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	99
Резюме .....	108
Вопросы для самопроверки .....	109

## ГЛАВА 6. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	110
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита затрат на производство и НЗП .....	112
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	116
Резюме .....	124
Вопросы для самопроверки .....	124

## ГЛАВА 7. АУДИТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	125
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита дебиторской задолженности .....	127
Резюме .....	136
Вопросы для самопроверки .....	136

## ГЛАВА 8. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	137
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита финансовых вложений .....	139
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	142

Резюме .....	151
Вопросы для самопроверки .....	151
<b>ГЛАВА 9. АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	153
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита денежных средств .....	156
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	159
Резюме .....	175
Вопросы для самопроверки .....	175
<b>ГЛАВА 10. АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	176
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита собственного капитала и резервов .....	178
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	184
Резюме .....	205
Вопросы для самопроверки .....	205
<b>ГЛАВА 11. АУДИТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	207
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита кредитов и займов .....	209
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	212
Резюме .....	220
Вопросы для самопроверки .....	221
<b>ГЛАВА 12. АУДИТ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ         И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	222
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита кредиторской задолженности .....	224
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	227
Резюме .....	235
Вопросы для самопроверки .....	235
<b>ГЛАВА 13. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ         ТРУДА И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	237
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами .....	239

§ 3. Детальные процедуры по существу .....	240
Резюме .....	248
Вопросы для самопроверки .....	248
<b>ГЛАВА 14. АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	249
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам .....	250
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	252
Резюме .....	261
Вопросы для самопроверки .....	261
<b>ГЛАВА 15. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	263
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита финансовых результатов .....	264
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	267
Резюме .....	284
Вопросы для самопроверки .....	285
<b>ГЛАВА 16. АУДИТ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b>	
§ 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита .....	286
§ 2. Тесты средств контроля и аналитические процедуры аудита бухгалтерской отчетности .....	287
§ 3. Детальные процедуры по существу .....	289
Резюме .....	296
Вопросы для самопроверки .....	296
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	298
<b>ПРАКТИКУМ</b> .....	302
Ответы к задачам .....	325
<b>ЗАДАНИЯ ДЛЯ КОНТРОЛЯ</b> .....	341
Тесты для самоконтроля .....	341
Ключи к тестам для самоконтроля .....	361
Темы курсовых работ .....	<b>362</b>
Вопросы для подготовки к экзамену .....	<b>363</b>
<b>ГЛОССАРИЙ</b> .....	365
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ</b> .....	380
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ</b> .....	383

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Дисциплина «Аудит» является одной из обязательных и наиболее важных в программах подготовки студентов экономических специальностей и включает изучение нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, методов и приемов проведения аудиторской проверки основных разделов бухгалтерского учета и отчетности.

В соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования дисциплина «Аудит» включает две самостоятельные части «Основы аудита и аудиторской деятельности» и «Практический аудит».

В настоящем учебном пособии рассматривается «Практический аудит». Учебное пособие включает шестнадцать глав, каждая из которых структурирована следующим образом: цели и задачи аудита (данного участка учета), перечень основных документов, на основании которых производится аудит, последовательность работ при проверке: аналитические процедуры и детальные тесты.

Студентам предоставляется возможность в практикуме учебного пособия проверить и закрепить полученные знания посредством ответов на контрольные вопросы, решения тестов и практических задач.

Теоретическую и методологическую основу учебного пособия составили законодательные и нормативные документы по аудиту и бухгалтерскому учету, публикации российских и зарубежных ученых в области аудита и бухгалтерского учета: Р. Адамс, Э. А. Аренс, С. М. Бычкова, Р. П. Булыга, Е. М. Гутцайт, Ю. А. Данилевский, Б. Т. Жарылгасова, Дж. К. Лоббек, Р. Монтгомери, С. В. Панкова, В. И. Подольский, Дж. Робертсон, Я. В. Соколов, А. Е. Суглобов, В. П. Суйц, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман.

# МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

---

---

## РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ

### ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебное пособие составлено в соответствии с учебными планами и образовательными стандартами специальностей «Налоги и налогообложение», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Менеджмент организации».

#### *Цели и задачи курса*

Целью учебной дисциплины «Практический аудит» является обеспечение знаний в области технологии и методики аудита бухгалтерского учета и отчетности предприятий.

Изучение курса обеспечивает реализацию требований Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования в области бухгалтерского учета и аудита по вопросам:

- выбора направлений проверки аудита бухгалтерской отчетности;
- методики проведения аудиторских проверок в организациях по всем разделам бухгалтерского учета и отчетности;
- оценки результатов аудиторских проверок.

В результате изучения дисциплины студенты должны:

#### а) знать:

- цели и задачи аудита разделов бухгалтерского учета;
- нормативную базу, регулирующую аудит того или иного раздела бухгалтерского учета;
- процедуры планирования, составления программ и проведения аудиторских процедур;
- технологию и методику аудита различных участков бухгалтерского учета;
- порядок обобщения и использования результатов аудиторской проверки;

- б) уметь:
- планировать, организовать и проводить аудиторскую проверку всех аспектов бухгалтерского учета и отчетности;
  - разрабатывать программы аудиторских проверок;
  - обобщать результаты проверок и составлять аудиторские заключения;
  - разработать рекомендации руководству экономического субъекта по результатам аудиторской проверки;
  - организовать и осуществить проверку состояния внутреннего контроля на предприятии;
  - использовать результаты аудиторской проверки в совершенствовании внутреннего контроля, учета и управления предпринимательской деятельностью;
- в) иметь представления:
- о возможных нарушениях и ошибках в осуществлении хозяйственной деятельности и ведении бухгалтерского учета;
  - ответственности за различные нарушения ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

## СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

### ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛИНЫ

Шифр части, темы	Наименование частей и тем	Распределение часов, частей и тем			
		всего	лекции	семинары	самост. и индив. работа
1 семестр					
<b>I.</b>	<b>Основы аудита и аудиторской деятельности</b>	<b>126</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>112</b>
1.1	Сущность и содержание аудита	17,5	1	0,5	16
1.2	Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России	18,5	1,5	1	16

Шифр части, темы	Наименование частей и тем	Распределение часов, частей и тем			
		всего	лекции	семинары	самост. и индив. работа
1.3	Стандарты аудиторской деятельности	18	1	1	16
1.4	Организация подготовки аудиторской проверки	17,5	1	0,5	16
1.5	Стратегия аудита	18	1	1	16
1.6	Технология аудита	18,5	1,5	1	16
1.7	Завершение аудита и аудиторское заключение	18	1	1	16
<b>2 семестр</b>					
<b>II.</b>	<b>Практический аудит</b>	<b>158</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>144</b>
2.1	Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	9,7	0,2	0,5	9
2.2	Аудит нематериальных активов	9,7	0,2	0,5	9
2.3	Аудит основных средств	10	0,5	0,5	9
2.4	Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений	9,7	0,2	0,5	9
2.5	Аудит материально-производственных запасов	10	0,5	0,5	9
2.6	Аудит затрат на производство и незавершенного производства	10	0,5	0,5	9
2.7	Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками	10	0,5	0,5	9
2.8	Аудит финансовых вложений	9,8	0,3	0,5	9
2.9	Аудит денежных средств	9,8	0,3	0,5	9
2.10	Аудит собственного капитала и резервов	9,7	0,2	0,5	9
2.11	Аудит кредитов и займов	9,8	0,3	0,5	9
2.12	Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками	10	0,5	0,5	9

Шифр части, темы	Наименование частей и тем	Распределение часов, частей и тем			
		всего	лекции	семинары	самост. и индив. работа
2.13	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами	10	0,5	0,5	9
2.14	Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль	10	0,5	0,5	9
2.15	Аудит финансовых результатов	10	0,5	0,5	9
2.16	Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности	9,8	0,3	0,5	9
<b>Итого:</b>		<b>284</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>256</b>

## СОДЕРЖАНИЕ ЛЕКЦИОННОГО КУРСА

Шифр раздела, темы	Номер лекции	Содержание лекции	Кол-во часов
<b>I. Основы аудита и аудиторской деятельности</b>			<b>8</b>
1.1	1	Сущность и содержание аудита	1
1.2	1,2	Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России	1,5
1.3	2	Стандарты аудиторской деятельности	1
1.4	2,3	Организация подготовки аудиторской проверки	1
1.5	3	Стратегия аудита	1
1.6	3,4	Технология аудита	1,5
1.7	4	Завершение аудита и аудиторское заключение	1
<b>II. Практический аудит</b>			<b>6</b>
2.1	5	Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	0,2

Шифр раздела, темы	Номер лекции	Содержание лекции	Кол-во часов
2.2	5	Аудит нематериальных активов	0,2
2.3	5	Аудит основных средств	0,5
2.4	5	Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений	0,2
2.5	5	Аудит материально-производственных запасов	0,5
2.6	5,6	Аудит затрат на производство и незавершенного производства	0,5
2.7	6	Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками	0,5
2.8	6	Аудит финансовых вложений	0,3
2.9	6	Аудит денежных средств	0,3
2.10	6	Аудит собственного капитала и резервов	0,2
2.11	6	Аудит кредитов и займов	0,3
2.12	6,7	Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками	0,5
2.13	7	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами	0,5
2.14	7	Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль	0,5
2.15	7	Аудит финансовых результатов	0,5
2.16	7	Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности	0,3
<b>Итого:</b>			<b>14</b>

## ПЕРЕЧЕНЬ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

Шифр раздела, темы	Номер семинара	Тема семинара	Кол-во часов
<b>I. Основы аудита и аудиторской деятельности</b>			<b>6</b>
1.1	1	Сущность и содержание аудита	0,5
1.2	1	Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России	1
1.3	1,2	Стандарты аудиторской деятельности	1
1.4	2	Организация подготовки аудиторской проверки	0,5
1.5	2	Стратегия аудита	1
1.6	3	Технология аудита	1
1.7	3	Завершение аудита и аудиторское заключение	1
<b>II. Практический аудит</b>			<b>8</b>
2.1	1	Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	0,5
2.2	1	Аудит нематериальных активов	0,5
2.3	1	Аудит основных средств	0,5
2.4	1	Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений	0,5
2.5	2	Аудит материально-производственных запасов	0,5
2.6	2	Аудит затрат на производство и незавершенного производства	0,5
2.7	2	Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками	0,5

Шифр раздела, темы	Номер семинара	Тема семинара	Кол-во часов
2.8	2	Аудит финансовых вложений	0,5
2.9	3	Аудит денежных средств	0,5
2.10	3	Аудит собственного капитала и резервов	0,5
2.11	3	Аудит кредитов и займов	0,5
2.12	3	Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками	0,5
2.13	4	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами	0,5
2.14	4	Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль	0,5
2.15	4	Аудит финансовых результатов	0,5
2.16	4	Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности	0,5
<b>Итого:</b>			<b>14</b>

В течение семестра студент выполняет курсовую работу по одной из предложенных в учебном пособии тем. После этого сдается экзамен в виде тестов, сгруппированных в билеты, и одной практической задачи.

Курсовая работа на проверку представляется согласно учебному плану, но не позднее 30 дней до начала сессии.

# РЕКОМЕНДАЦИИ ПО САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЕ СТУДЕНТА

## КАЛЕНДАРНО-ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

№ темы	Название темы, время, отводимое на изучение темы (ч)	Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч)	Зачетные мероприятия	Сроки представления заданий на проверку	
1	Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
2	Аудит нематериальных активов	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
3	Аудит основных средств	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
4	Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		

№ темы	Название темы, время, отводимое на изучение темы (ч)	Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч)	Зачетные мероприятия	Сроки представления заданий на проверку		
5	Аудит материально-производственных запасов	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
6	Аудит затрат на производство и незавершенного производства	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
7	Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
8	Аудит финансовых вложений	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
9	Аудит денежных средств	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного
			Ответы на контрольные вопросы	2		

№ темы	Название темы, время, отводимое на изучение темы (ч)	Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч)		Зачетные мероприятия	Сроки представления заданий на проверку	
			Решение практических заданий	3	процесса	
			Самотестирование	1		
10	Аудит собственного капитала и резервов	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
11	Аудит кредитов и займов	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
12	Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		
13	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами	9	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
			Ответы на контрольные вопросы	2		
			Решение практических заданий	3		
			Самотестирование	1		

№ темы	Название темы, время, отводимое на изучение темы (ч)	Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч)	Зачетные мероприятия	Сроки представления заданий на проверку	
14	Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
15	Аудит финансовых результатов	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
16	Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности	Изучение теоретического материала	3	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	2		
		Решение практических заданий	3		
		Самотестирование	1		
<b>Итого:</b>	<b>144</b>	Изучение теоретического материала	48	Тестирование, решение задач	В соответствии с графиком учебного процесса
		Ответы на контрольные вопросы	32		
		Решение практических заданий	48		
		Самотестирование	16		

При изучении данной дисциплины желательно соблюдать предлагаемую последовательность изложения материала (согласно календарно-тематическому плану).

При выполнении практических заданий, необходимо обратить внимание на рекомендации (ссылки) на главы данного учебного пособия, с целью использования предлагаемого инструментария для решения поставленных в практикуме задач и ситуаций.

Самостоятельное изучение дисциплины предлагается осуществлять по следующей схеме:

Ознакомьтесь с содержанием учебного пособия, обратите внимание на структурные элементы «Методические материалы», «Теоретические материалы», «Практикум», «Задания для контроля», «Глоссарий», «Приложения».

Изучите часть «Методические материалы», где сформулированы цель и задачи дисциплины, ее содержание и требования к уровню освоения курса. Ознакомьтесь с тематическим планом, рекомендованным временем на изучение тем.

Внимательно изучите в предложенной последовательности главы лекционного курса в части «Теоретические материалы».

Проработайте глоссарий по изучаемому курсу.

Изучите доступные, рекомендованные в учебном пособии, источники информации: основную и дополнительную литературу, периодические издания, Интернет-ресурсы. Обратите внимание на фамилии авторов, указанных в предисловии, труды которых были использованы при подготовке учебного пособия. Литературу, публикации с их участием следует считать основной при изучении данной дисциплины.

Ответьте на сформулированные в конце каждой главы вопросы для самопроверки, используя ее учебный материал.

Решите предложенные в практикуме задания для закрепления теоретических знаний.

В практикуме учебного пособия содержится 20 задач по практическому аудиту. Для их решения необходимо изучить соответствующие главы учебного пособия. Решение этих задач позволяет оценить умение студента творчески мыслить, делать самостоятель-

ные выводы. При решении задач необходимо также пользоваться нормативными актами и литературой по бухгалтерскому учету. В случае затруднения воспользуйтесь краткими ответами к задачам.

Выполните самотестирование. Тесты самоконтроля содержат 100 вопросов. Сверьте результаты тестирования с приведенными в учебном пособии ответами.

## МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВИДАМ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

### Указания по выполнению курсовой работы

Курсовая работа выполняется на одну из рекомендованных тем. По согласованию с научным руководителем тема курсовой работы может быть изменена с необходимым обоснованием целесообразности ее разработки. Например, если тема отражает сферу научных и практических интересов студента, поскольку в этом случае подготовка курсовой работы окажет положительное воздействие как на подготовку дипломной работы, так и на формирование будущего специалиста.

*Примерная структура курсовой работы*

Курсовая работа должна **включать**:

1. Титульный лист.
2. Содержание.
3. Введение.
4. Основная часть (2-3 главы).
5. Заключение.
6. Список использованной литературы (~ 20-25 источников).
7. Приложения.

**Содержание** работы (рабочий план) составляется с таким расчетом, чтобы в достаточной мере раскрыть логику исследования и изложения темы курсовой работы. Содержание курсовой работы содержит введение, 2-3 главы, разбитые на 2-4 параграфа, заключение, список использованной литературы, приложения.

**Во введение обосновывается:**

- актуальность выбранной темы;

- формулируется проблема, которую студент должен решить в данной работе;
  - определяются цели и задачи исследования, предмет и объект;
  - приводится краткий анализ источников информации (литературный обзор);
  - даются композиционные особенности и краткое содержание теоретической и практической частей исследовательской работы;
- Рекомендуемый объем введения — 1,5-2 страницы.

**Основная часть работы.** Основную часть следует делить на главы и параграфы. Рекомендуемое количество глав — 2-3, объемом 10-15 страниц каждая. Рекомендуемое количество параграфов — 2-4, объемом от 3 до 5 страниц.

Первая глава носит теоретический характер. В ней необходимо раскрыть цель, задачи, объекты аудита выбранной темы, нормативные документы и источники информации, используемые при аудите, а также спланировать аудиторскую проверку (*самостоятельно составляется программа аудиторской проверки, которая выносится в приложение к работе и производится расчет уровня существенности одним из рассмотренных в пособии способов*).

Вторая глава является практической и содержит конкретные выводы, рекомендации, пути решения задач, поставленных во введении работы. В этой главе следует рассмотреть методику проведения аудиторской проверки, включающую тесты средств контроля и аудиторские процедуры по существу, направленные на проверку раздела аудита. По результатам проведенного аудита необходимо самостоятельно в свободной форме составить отчет аудитора, включающий описание типовых нарушений с рекомендациями по их исправлению и ссылками на нормативные акты.

При необходимости выводы и результаты допускается представить в отдельной заключительной главе.

Между параграфами и между главами необходимы смысловые связки, чтобы текст курсовой работы был логично выстроен и не содержал разрывов в изложении материала. Целесообразно формулировать по каждой главе краткие (на один абзац) выводы.

**В заключение** исследования раскрывается значимость рассмотренных вопросов для научной теории и практики; делаются выводы по всей проделанной работе. Выводы могут оформляться в виде тезисов, рекомендаций, предложений.

После заключения приводится список использованной литературы в установленном порядке, приложения к курсовой работе.

Рекомендуемый объем заключения — 2-2,5 страницы.

**Приложения** призваны облегчить восприятие содержания работы и могут включать: дополнительные материалы, иллюстрации вспомогательного характера, примеры рабочей документации аудитора, план и программу аудита, схемы и графики методик проверки, таблицы статистических данных и т.д. Правила представления приложений:

- приложения помещают на страницах, следующих за списком литературы;
- приложения располагают в порядке появления на них ссылок в тексте курсовой работы;
- каждое приложение должно начинаться с новой страницы и иметь содержательный заголовок;
- приложения нумеруются арабскими цифрами без указания знака номера. Порядковый номер размещают в правом верхнем углу над содержательным заголовком после слова «ПРИЛОЖЕНИЕ»;
- приложения должны иметь общую с остальной частью курсовой работы сквозную нумерацию страниц;
- на все приложения в основной части курсовой работы должны быть ссылки.

#### *Требования к оформлению курсовой работы*

Текст курсовой работы должен быть выполнен качественно, с применением печатающих устройств или машинописным способом. Работу следует выполнять в текстовом редакторе MS Office Word. При выполнении работы в версии редактора MS Office Word 2007 и выше во избежание проблем с доступом при проверке сохранять файл следует в версии MS Office Word 1997-2003 и расширением «.doc».

Формат страницы — А 4; шрифт — Times New Roman; кегль — 14; межстрочный интервал — 1,5. Выравнивание по ширине, от-

ступ первой строки абзаца слева — 10 мм. Текст следует размещать на одной стороне листа бумаги с соблюдением следующих размеров полей: левое — 30 мм, правое — 10 мм, верхнее — 20 мм, нижнее — 20 мм. Общий объем курсовой работы — от 25 до 35 страниц. При оформлении работы необходимо соблюдать равномерную плотность, контрастность и четкость изображения по всей работе. Не должно быть помарок, перечеркивания, переносов и сокращения слов, за исключением общепринятых.

Страницы текста нумеруют арабскими цифрами сверху справа. По всему тексту соблюдается сквозная нумерация. Номер титульного листа и листа с содержанием не проставляется, но включается в общую нумерацию курсовой работы. Таким образом, впервые нумерация проставляется на листе введения как 3 страница работы. Все структурные элементы работы: введение, главы основной части, заключение, список используемой литературы, приложения должны начинаться с новой страницы.

**Заголовки** структурных элементов (кроме названий параграфов) печатают прописными буквами и располагают по центру страницы. Точки в конце заголовков не ставятся, заголовки не подчеркиваются. Переносы слов во всех заголовках **не допускаются**.

**Оформление глав и параграфов.** Каждая глава курсовой работы начинается с новой страницы. Расстояние между параграфами одной главы должно быть равно 3 интервалам.

Расстояние между названием главы и последующим текстом должно быть равно 3 интервалам. Такое же расстояние выдерживается между заголовком и главы и параграфа. Если заголовок или подзаголовок включает несколько предложений, их разделяют точкой.

Главы курсовой работы должны иметь порядковую нумерацию и обозначаться арабскими цифрами с точкой, например: ГЛАВА 1., ГЛАВА 2., ГЛАВА 3, если далее следует название.

Параграфы должны иметь порядковую нумерацию в пределах каждой главы. Номер включает номер главы и порядковый номер параграфа, отделенный точкой, например: 1.1., 1.2., 2.1., 2.2., 2.3. и т. д.

Если работа не соответствует указанным требованиям, она возвращается на доработку.

### **Указания к промежуточной аттестации с применением балльно-рейтинговой системы оценки знаний**

Наименование работ/этапов	Устные ответы по изученным темам и тестовые задания	Выполнение практических заданий	Выполнение курсовой работы	Экзамен	Итого (в баллах)
<b>1 этап</b>	<b>10</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>30</b>
номер теста и заданий	1-40	1-10	–	–	–
<b>2 этап</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>15</b>	<b>0</b>	<b>35</b>
номер теста и заданий	41-80	11-15	–	–	–
<b>3 этап</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>35</b>
номер теста и заданий	81-100	16-20	–	–	–
Итого (в баллах)	<b>25</b>	<b>40</b>	<b>15</b>	<b>20</b>	<b>100</b>

Примечание. Максимальное количество баллов:

- за устные ответы по изученным темам и тестовые задания — 5 за 20 тестов;
- за выполнение практических заданий — 10 за 5 задач;
- за выполнение курсовой работы — 15;
- за экзамен — 20.

При сдаче экзамена в билете 10 вопросов (тестов), за каждый тест — 1балл и задача — 10 баллов.

Аттестованным по дисциплине «Практический аудит» считается студент, набравший 61-100 баллов.

Практические задания по пройденному материалу размещены в разделе «Практикум» учебного пособия. Вопросы для подготовки к экзамену, темы контрольных работ, тестовые задания расположены в разделе «Задания для контроля».

# ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

---

## Глава 1. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

### § 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита

**Целью аудита** является получение представления о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Аудитору необходимо дать оценку системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.

Для достижения цели аудита следует решить следующие **задачи**:

- проанализировать организационную структуру;
- изучить основные направления производственно-хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия;
- проверить и оценить организацию системы внутреннего контроля;
- проверить и оценить организацию системы бухгалтерского учета;
- изучить учетную политику предприятия и оценить ее соответствие законодательству;
- рассмотреть организацию подготовки, оборота и хранения документов;
- оценить эффективность использования компьютерной системы в бухгалтерском и налоговом учете;
- проверить организацию договорной работы.

**Основные нормативные акты:**

- Кодексы (Гражданский, Налоговый, Таможенный и др.);
- Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26.12.1995 г.;

- Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.02.1998 г.;
- Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» № 161-ФЗ от 14.11.2002 г.;
- Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 128-ФЗ от 08.08.2001 г.;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» № 115-ФЗ от 07.08.2001 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено Приказом Минфина России № 106н от 06.10.2008 г.

**Источники информации:**

- устав, учредительные документы;
- приказ об учетной политике на текущий отчетный период (проверяемый) и за предыдущий год;
- рабочий план счетов;
- график документооборота;
- другие документы, подлежащие утверждению вместе с учетной политикой;
- приказы (другие распорядительные документы) об изменении учетной политики организации в отчетном периоде (в том случае, если изменения имели место);
- свидетельства о регистрации в органах ФНС РФ, во внебюджетных фондах и пр.;
- свидетельство о регистрации в Росстате (ранее Госкомстат — прим. авт.) России с утвержденным перечнем видов деятельности

организации, подтвержденным присвоенными кодами по ОКОНХ, ОКУД, ОКПО и др.;

- бухгалтерская отчетность за проверяемый период, а также предшествовавшие периоды;

- Главная книга или ее аналог, применяемый в организации, регистры бухгалтерского учета, первичные учетные документы;

- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита;

- положения о структурных подразделениях, филиалах (для организаций, имеющих структурные подразделения);

- приказы о создании комиссий;

- итоговые документы (акты) результатов проверок, проведенных различными контролирующими органами в отчетном периоде;

- приказы о проведении инвентаризаций и результаты проведенных инвентаризаций;

- справки о постановке на учет в налоговом органе, о регистрации в органах статистики и соответствующих отделениях внебюджетных и экологических фондов;

- лицензии на виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством;

- положение о бухгалтерии;

- должностные инструкции сотрудников, ведущих бухгалтерский учет;

- приказ, определяющий перечень лиц, имеющих право подписывать финансовые документы;

- договора по основным видам деятельности, реестр договоров (или регистр, его заменяющий);

- другие необходимые документы.

## **§ 2. АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРЫ**

На основании представленных документов аудитор должен выяснить:

- имеет ли проверяемая организация структурные подразделения или филиалы;

– проверить, соответствует ли организационная структура проверяемой организации структуре, предусмотренной учредительными документами. Если нет — выяснить причину и отразить в отчете влияние указанного фактора на достоверность отчетности;

– при наличии структурных подразделений — выяснить, имеются ли Положения об указанных подразделениях, закрепен ли в Положениях статус структурных подразделений; соблюдаются ли фактически требования, предусмотренные Положениями о подразделениях;

– проверить наличие доверенностей, выданных руководителям подразделений на ведение дел от имени проверяемой организации;

– убедиться, что в организации предусмотрен и закрепен документально в Положениях или в приказе об учетной политике порядок ведения бухгалтерского учета внутривоздейственных операций, разработаны регистры учета, позволяющие достоверно подготовить бухгалтерскую отчетность по организации в целом;

– проверить, зарегистрированы ли структурные подразделения в соответствующих государственных и внебюджетных органах;

– проанализировать структуру предприятия, его центрального аппарата; представленные копии схем организационной структуры предприятия и центрального аппарата (Генеральной дирекции) следует приложить к рабочим документам;

– убедиться, что Положения об отдельных отделах и службах проверяемого предприятия, определяющие структуру отдела и его задачи, имеются;

– в случае отсутствия указанных Положений — отразить это в отчете; при возможности — следует получить объяснения от управленческого персонала;

– оценить, влияет ли отсутствие Положений об отделах и службах проверяемого предприятия, определяющих задачи отдела, на эффективность системы внутреннего контроля.

### **§ 3. АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ, ИНВЕСТИЦИОННОЙ И ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В рамках изучения деятельности предприятия аудитор должен:

- получить перечень осуществляемых предприятием видов деятельности, сопоставить его с видами деятельности, предусмотренными уставом;
- убедиться, что все виды деятельности, осуществляемые предприятием, зарегистрированы и отражены в его уставе;
- при осуществлении предприятием лицензируемых видов деятельности, убедиться, что:
  - соответствующие лицензии имеются на предприятии;
  - срок их действия не истек и не истечет в ближайшем будущем (по крайней мере — в период после отчетной даты);
  - на предприятии организован контроль за своевременным продлением лицензий. Указать, какой отдел, какая служба контролирует данную работу;
- проанализировать осуществляемые виды деятельности с точки зрения их существенности, прибыльности. Сделать вывод о целесообразности осуществления отдельных видов деятельности.

### **§ 4. АУДИТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИИ**

Аудитор должен оценивать эффективность системы внутреннего контроля (СВК) как на уровне всего предприятия в целом, так и отдельных участков учета. При рассмотрении СВК в рамках предприятия аудитор обязан:

- проверить, разработана ли и действует ли в организации система внутреннего контроля. Каким распорядительным документом (документами) она утверждена.

Аудитору необходимо рассмотреть и оценить:

- рациональность организационной структуры организации;
- порядок распределения ответственности;

- разделение полномочий и обязанностей специалистов финансовых и экономических служб, бухгалтерии;
- планирование финансово-хозяйственной деятельности;
- анализ фактических результатов и их сопоставление с запланированными показателями, включающий в себя оценку полученных отклонений;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- систему безопасности деятельности организации;
- инвентаризацию имущества и обязательств организации;
- кадровую политику;
- указать, имеется ли в структуре организации ревизионная служба, внутренний аудитор (аудиторская служба). Имеются ли Положения об указанных службах (отделах); в случае наличия — проверить, что входит в обязанность вышеназванных служб, проверить результаты их работы за проверяемый отчетный период;
- проверить, действуют ли на предприятии контрольные комиссии и каким распорядительным документом определены их полномочия и обязанности. Оценить эффективность их работы;
- проверить, назначены ли приказом материально ответственные лица и заключены ли с ними договоры о полной индивидуальной и материальной ответственности;
- проверить, осуществляет ли имеющаяся на предприятии система контроля надзор и проверку:
  - соблюдения требования законодательства;
  - точности и полноты документации бухгалтерского учета;
  - своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
  - тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
  - предотвращения ошибок и искажений;
  - исполнения приказов и распоряжений;
  - обеспечения сохранности имущества организации и др.;

- проверить, предусмотрена ли сохранность информационных ресурсов организации, определены ли:
  - способы сохранения электронных баз данных;
  - порядок установления, смены и блокирования паролей при работе с программными средствами;
  - порядок проверки данных, вводимых в компьютерную среду;
  - предусмотрены ли меры по выявлению, предупреждению и пресечению утечки информации;
  - осуществляется ли разработка и применение мер для исключения несанкционированного доступа к информации;
  - разработаны ли меры по предупреждению разрушения (уничтожения) или искажения информации, меры по защите информации;
- проверить, проводилась ли инвентаризация имущества и обязательств в отчетном периоде во всех предусмотренных законом случаях:
  - получить копии приказов руководителя о проведении инвентаризаций в отчетном периоде;
  - убедиться, что результаты инвентаризации оформлены в соответствии с установленными требованиями;
  - подтвердить, что все результаты инвентаризации отражены в бухгалтерском учете своевременно, правильно и в полном объеме;
- выявить, проводились ли в отчетном периоде проверки организации различными контролирующими органами.

## **§ 5. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ аудитор должен:

- определить, каким образом организован бухгалтерский учет на конкретном предприятии. В том случае, если бухгалтерский учет ведется подразделением (бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером, получить структуру бухгалтерии, содержащую

информацию о распределении обязанностей между работниками бухгалтерии;

– проверить, имеется ли положение о бухгалтерии. Оценить, насколько положение учитывает требования нормативных, документов, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета, а также насколько положение соответствует специфике деятельности проверяемой организации;

– проверить наличие должностных инструкций сотрудников бухгалтерии и других экономических служб (планово-экономического отдела, финансового отдела);

– проверить, соответствуют ли функции, выполняемые сотрудниками бухгалтерии, обязанностям, предусмотренным их должностными инструкциями;

– оценить структуру бухгалтерии с точки зрения количества сотрудников и их квалификации:

- является ли количество сотрудников, ведущих бухгалтерский учет достаточным, недостаточным, излишним;
- соответствует ли квалификация персонала требованиям, необходимым для исключения рисков ошибочного отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета;
- достаточно ли внимания уделяется повышению квалификации персонала с учетом последних изменений законодательства.

## **§ 6. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» аудитор должен:

– убедиться, что учетная политика организации утверждена приказом руководителя. При этом необходимо обратить внимание на дату подписания приказа, так как способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа;

– проверить и отразить в отчете, утверждены ли с учетной политикой:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые в организации счета, необходимые для ведения синтетического и аналитического учета;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля хозяйственных операций;

– убедиться, что в учетной политике отражены все способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств, раскрытие которых предусмотрено Положениями по бухгалтерскому учету;

– проверить, соответствуют ли утвержденные в учетной политике способы и методы бухгалтерского учета требованиям нормативных документов;

– проверить, соответствуют ли фактически применяемые предприятием способы и методы учета способам, закрепленным учетной политикой;

– убедиться, что учетная политика применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации, независимо от их места нахождения;

– проверить, было ли изменение учетной политики в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано (принимая во внимание, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики)). Убедиться, что изменения введены приказом руководителя или иным распорядительным документом;

– проверить, было ли изменение учетной политики в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений. Убедиться, что изменения введены приказом руководителя или иным распорядительным документом;

– проверить, соответствует ли фактически применяемый план счетов утвержденному рабочему плану счетов. Если нет — указать, чем это вызвано и каким распорядительным документом введены изменения в рабочий план счетов;

– оценить соответствие учетной политики конкретным условиям хозяйствования, масштабам и производственной направленности предприятия. Содержит ли учетная политика способы учета, положения, обусловленные отраслевой принадлежностью, структурой и размером организации;

– проверить, обеспечивает ли учетная политика построение текущего учетного процесса, предоставляющего возможность формирования разных видов отчетности (бухгалтерской, сводной отчетности по российским стандартам и стандартам МСФО, налоговой отчетности, и т. п.), ведения финансового (управленческого) учета. Это отражается в выборе способов документирования фактов хозяйственной деятельности, состава аналитических счетов, порядка и процедур систематизации и накопления информации, представления отчетных данных (например, рабочий план счетов должен быть построен таким образом, чтобы давать возможность получать данные для составления российской отчетности и отчетности по МСФО);

– позволяет ли принятая на предприятии учетная политика контролировать выполнение управленческих решений, проводить финансовый анализ на цифровом материале, который формируется по данным первичных документов (это возможно в том случае, если учетная политика — синтез методологических принципов бухгалтерского учета и элементов управленческого производственного учета);

– предусмотрен ли в учетной политике порядок взаимодействия бухгалтерского и налогового учета. Проверка способов, форм, принципов и методов формирования налогооблагаемой базы по

налогам, т.е. учетная политика в целях налогообложения, проводится в ходе проверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам (глава 14).

## **§ 7. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ ПОДГОТОВКИ, ОБОРОТА И ХРАНЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ**

При аудите организации подготовки, оборота и хранения документов необходимо выполнить следующие процедуры:

- проверить организацию документооборота, наличие распорядительных документов, определяющих его порядок. Под документооборотом понимается создание или получение от других организаций, принятие к учету, обработка и передача в архив первичных документов;

- проверить и отразить в отчете, ознакомлены ли сотрудники организации с требованиями, предъявляемыми к документированию хозяйственных операций нормативными документами. В частности, с тем, что требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации;

- отразить результаты проверки полноты, достоверности и своевременности оформления первичных учетных документов, отражающих факт совершения хозяйственных операций; сводных учетных документов, которые составляются на основе первичных учетных документов для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях; применения типовых форм первичной учетной документации (например, аудит основных средств, материально-производственных запасов и т. д.).

- убедиться, что график документооборота утвержден в соответствии с учетной политикой;

- убедиться, что графиком документооборота:

- предусмотрено оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа;

- определен минимальный срок его нахождения в подразделении;
- установлена ответственность за соблюдение графика документооборота, за своевременное и качественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных возложена на лиц, создавших и подписавших их;
  - проверить, применяется ли утвержденный график документооборота в организации фактически;
  - оценить влияние отсутствия документооборота или его несоблюдения на своевременность представления первичных документов в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете, а, следовательно, на достоверность бухгалтерской отчетности;
  - проверить порядок хранения первичных документов и регистров бухгалтерского учета:
- убедиться, что требования нормативных документов (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности), предъявляемых к хранению первичных документов и регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, соблюдаются:
  - первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность хранятся в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет;
  - рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) хранятся организацией не менее пяти лет после отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.
- подтвердить, что руководитель организации знает, что он несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- проверить, обеспечена ли защита от несанкционированных исправлений при хранении регистров бухгалтерского учета и первичных учетных документов.

## **§ 8. АУДИТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОМПЬЮТЕРНОЙ СИСТЕМЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ**

Оценка системы электронной обработки данных (ЭОД) делается на этапе предварительного планирования при оценке рисков, в т. ч. связанных с использованием автоматизированных способов обработки информации.

В ходе аудиторской проверки следует выявить:

- соответствует ли уровень (возможности) автоматизированной системы обработки данных требованиям бухгалтерского учета;
- соответствует ли квалификация персонала, ведущего бухгалтерский учет, требованиям, необходимым для работы с системой электронной обработки данных;
- степень использования системы ЭОД в проверяемой организации (например, все ли возможности компьютерной программы используются);
- методы сохранности информации, содержащиеся в компьютерной базе (в т. ч. и защиты от несанкционированного доступа к информации).

При использовании предприятием сложной системы ЭОД следует привлекать эксперта по ЭОД. В случае если предприятие обслуживается специализированной компанией, необходимо получить доказательства, подтверждающие качество и компетентность оказываемых услуг.

## **§ 9. АУДИТ УЧЕТА ВЫПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРОВ, ЗАКЛЮЧЕННЫХ С КОНТРАГЕНТАМИ**

В значительной степени качество ведения бухгалтерского учета зависит от организации договорной работы на предприятии. В связи с этим, перед тем как аудиторы перейдут к непосредственной проверке участков учета, необходимо:

- убедиться, что на предприятии предусмотрен порядок регистрации договоров;
- указать в отчете, ведется ли на предприятии единый реестр заключенных договоров или договора регистрируются в отдельных подразделениях служб, отделах;
- указать, на какую службу возложена обязанность составления договоров, имеется ли на предприятии практика согласования договоров до их подписания с руководителями служб, отделов, имеющих отношение к каждому конкретному договору;
- проверить, визируются ли договора юристом и главным бухгалтером;
- проверить представленные договора (на выборочной основе) на соответствие их Гражданскому кодексу РФ;
- при выявлении замечаний в части оформления договоров, оценить их с точки зрения существенности: указать, не может ли сделка (оформленная данным договором) быть признана ничтожной в связи с несоответствием договора установленным требованиям.

Проверка наличия и правильности оформления всех документов, подтверждающих факт заключения договора, его выполнения и оплаты проводится в ходе выполнения аудита расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками и т.п.

## РЕЗЮМЕ

В первой главе показана общая методика аудиторской проверки (т. е. перечень наиболее распространенных процедур) учредительных документов организации и системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, что позволяет аудитору сделать вывод о законности функционирования организации и правильности оформления документов при ее создании. Технология проверки определяется в каждом конкретном случае аудиторами самостоятельно при разработке стратегии аудита и составлении плана.

Этот раздел аудита имеет ключевое значение при оценке рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности. Аудитору необходимо еще до начала проверки конкретных статей бухгалтерской отчетности, счетов и хозяйственных операций полу-

читать максимально полное понимание деятельности предприятия и его окружения, что позволит уделить внимание наиболее рисковым участкам учета.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите и источники информации.
3. Приведите примеры процедур проверки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
4. Раскройте содержание процедур проверки учетной политики.
5. Что включает проверка организации подготовки, оборота и хранения документов?
6. Назовите процедуры тестирования эффективности использования компьютерной обработки данных в учете?
7. Какие процедуры предусматривает проверка организации договорной работы?

## Глава 2. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** операций с нематериальными активами (далее — НМА) — сформировать мнение относительно правильности их классификации, реальности оценки и достоверности отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Для достижения цели аудитору необходимо решить ряд **задач** и проверить:

- применение декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов;
- правильность организации учета нематериальных активов;
- правильность проведения и учета результатов инвентаризации нематериальных активов;
- операции по поступлению нематериальных активов;
- операции по начислению амортизации нематериальных активов;
- операции по выбытию нематериальных активов.

#### **Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ (часть четвертая «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации»);
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России №34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России №94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено Приказом Минфина России №153н от 27.12.2007 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России №154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России №32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России №33н от 06.05.1999 г.;
- Приказ Минфина России №49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- Приказ Минфина России №67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

#### **Источники информации:**

- приказ об учетной политике предприятия;
- бухгалтерская отчетность за проверяемый период, а также предшествовавшие периоды;
- Главная книга;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 04, 05, 91, 90, 98 и др.;
- договоры купли-продажи, создания НМА;
- авторские договоры;
- акты приема-передачи объектов НМА;
- свидетельства на право пользования;
- протоколы собраний учредителей о внесении объектов НМА в уставный капитал и согласование их стоимости;
- карточки учета НМА;
- документы по инвентаризации НМА (приказ, ведомость результатов, выявленных организацией; инвентаризационные описи; сличительные ведомости и др.);

- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.;
- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений (судебные разбирательства, договоры передачи в залог и т.д.);
- другая документация по учету НМА.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

С аналитических процедур рекомендуется начинать проверку любого участка аудита, что позволит определить наиболее значимые показатели и тенденции, включая исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или отклоняются от прогнозных значений. Следовательно, в дальнейшем нужно уделить этим вопросам больше внимания, что сократит объем детальных тестов.

Для начала следует сопоставить данные по НМА, отраженные в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Одновременно оценить полноту раскрытия информации о нематериальных активах, в т. ч. в пояснительной записке.

Далее нужно проверить отражение информации о нематериальных активах в учетной политике предприятия:

- об утвержденных организацией формах первичных документов для учета НМА;
- способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- перечне объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;
- порядке учета процентов по кредитам банка, полученным на создание или приобретение нематериального актива;

- сроках проведения инвентаризации НМА;
- документообороте по учету НМА и др.

Аудитору необходимо выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по операциям, связанным с нематериальными активами. Если учет ведется автоматизированным способом, то установить, как это реализовано в программе.

Следует проверить соответствие принципов учета НМА, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов, в частности ПБУ 14/2007, а затем фактически применяемых предприятием способов и методов учета НМА требованиям учетной политики предприятия в отношении их учета и оценки. Проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых в настоящем вопросе операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

Тесты средств контроля включают:

- проверку наличия системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т. д.):
  - проверить Положения об указанных ревизионных комиссиях, внутреннем аудите;
  - выяснить, входит ли в их обязанности контроль за приобретением, созданием и движением НМА;
  - запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии;
- проверку наличия на первичных документах и всех регистрах, необходимых для учета объектов нематериальных активов, всех предусмотренных законодательством реквизитов: разрешающих подписей ответственных лиц и расшифровок этих подписей, а также всех необходимых дат;
  - проведение анализа Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина России №94н от 31.10.2000 г.) в части НМА:
    - с точки зрения корректности бухгалтерских проводок;
    - с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают;

– ознакомление с материалами инвентаризации НМА: во всех ли проводилась она случаях, предусмотренных Приказом Минфина России № 49 от 13.06.1995 г., кто, когда проводил и каковы результаты.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Детальные процедуры следует выполнять выборочно с учетом результатов аналитических процедур и тестов средств контроля.

1. Проверка правильности отнесения объектов к НМА. Аудитор должен получить перечень объектов НМА и сопоставить его с требованиями п. 3, 4 ПБУ 14/2007.

2. Проверка ведения аналитического учета нематериальных активов по их видам:

– отражение всех объектов НМА в аналитическом учете;

– применение на предприятии типовой формы аналитического учета НМА (форма №НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов»), утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. (ред. 28.01.2002) №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, НМА и нематериальных активов, материалов, МБП, работ в капитальном строительстве»;

– использование на предприятии собственных форм аналитического учета НМА;

– утверждение собственных форм аналитического учета НМА (если такие имеются) в Приказе об учетной политике;

– соответствие хозяйственных операций по НМА, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам.

3. Проверка формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов, их поступления и отражения в бухгалтерском учете (п. 6-15 ПБУ 14/2007):

– правильность и своевременность формирования первоначальной стоимости НМА в зависимости от способа их появления: создание нематериальных активов самой организацией; поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал;

приобретение нематериальных активов; безвозмездное поступление нематериальных активов и т.д.;

- наличие соответствующим образом оформленных документов, подтверждающих факт принятия нематериального актива к учету (накладные, счета-фактуры, карточки учета НМА, акты приемки-передачи);

- порядок отражения на счетах операций поступления;

- учет курсовых разниц по договорам, предусматривающим оплату приобретенных НМА в рублях в сумме, эквивалентной сумме, выраженной в иностранной валюте;

- правильность учета налога на добавленную стоимость при приобретении НМА.

4. Проверка изменения первоначальной стоимости объектов НМА (п.16-22 ПБУ 14/2007):

- предусмотрена ли переоценка НМА учетной политикой;

- регулярно ли проводится переоценка НМА, по которым она проводилась ранее;

- наличие подтверждающих документов о текущей рыночной стоимости НМА;

- отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете;

- раскрытие результатов в бухгалтерской отчетности, в т.ч. пояснительной записке;

- в случае выбытия списание сумм дооценки НМА в учете;

- отражение обесценения НМА в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО 34, 36).

5. Проверка амортизации нематериальных активов (п. 23-33 ПБУ 14/2007):

- определение перечня объектов НМА, по которым амортизация начисляется/ не начисляется.

- установление срока полезного использования и правильности определения нормы амортизационных отчислений по нематериальным активам. В случае изменения сроков следует оценить влияние этого на бухгалтерскую отчетность;

- соответствие способа начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам способу, утвержденному в

учетной политике. В случае изменения способа начисления следует оценить влияние этого на бухгалтерскую отчетность;

- установление даты начала начисления амортизации. Проверить, что начисление не прекращалось в течение всего срока использования НМА;

- установление даты окончания начисления амортизации. Проверить, что начисление прекращалось после списания или выбытия НМА;

- порядок отражения операций начисления в бухгалтерском учете. Выборочно выполнить пересчет сумм начисленной амортизации;

- порядок списания амортизации в учете при выбытии НМА.

6. Проверка операций, связанных с выбытием, списанием и реализацией нематериальных активов (п. 34-36 ПБУ 14/2007):

- правильность, полнота и своевременность отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию нематериальных активов в результате продажи НМА; передачи НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации; передачи НМА в счет вклада в простое товарищество; непригодности НМА; истечения срока полезного использования; передачи НМА по договору дарения и др.;

- наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, подтверждающих факт выбытия объектов нематериальных активов (приказы руководителя; договоры на реализацию НМА и др. документы);

- списание сумм накопленной амортизации в случае выбытия объекта;

- порядок отражения доходов и расходов от выбытия объектов НМА в качестве прочих доходов и расходов (на счете 91 «Прочие доходы и расходы»);

- правомерность отражения операций по выбытию нематериальных активов в бухгалтерском учете, в полном объеме, своевременно ли, путем сопоставления с данными первичных документов, подтверждающих выбытие НМА (договоров, актов и т.п.). В случае реализации НМА: сопоставить данные первичных документов с данными договоров.

7. Проверка операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов (п. 37-39 ПБУ 14/2007):

- наличие в бухгалтерском учете проверяемой организации операций по предоставлению (получению) права на использование объектов интеллектуальной собственности;

- правильность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с предоставлением (получением) права на использование объектов интеллектуальной собственности;

- наличие и соответствие заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров, авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров требованиям, установленным законодательством РФ;

- правильность начисления амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование организацией-правообладателем;

- порядок отражения в учете НМА, полученных в пользование, организацией-пользователем (если такие имеются) на забалансовом счете;

- правильность отражения в бухгалтерском учете организации-пользователя периодических платежей (сч. 91), а также фиксированного разового платежа (сч. 97).

8. Проверка раскрытия информации в бухгалтерской отчетности (п. 40-41 ПБУ 14/2007):

- раскрытие информации о первоначальной стоимости и случаях изменения стоимости в результате переоценки;

- отражение амортизационных отчислений, сроков полезного использования, способов начисления, а также случаев изменения в порядке начисления амортизации по НМА;

- раскрытие информации об объектах НМА, имеющих важное значение в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера для заинтересованных пользователей;

- раскрытие информации об объектах НМА, созданных самой организацией.

9. Проверка отражения в учете деловой репутации организации (п. 42-45 ПБУ 14/2007):

– правильность определения деловой репутации организации, а также отражения в бухгалтерском учете положительной или отрицательной деловой репутации. Убедиться, что положительная деловая репутация организации (в случае ее наличия) рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта (сч. 04). Отрицательная деловая репутация организации (в случае ее наличия) рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п., и относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов (сч. 91);

– отражение в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по положительной деловой репутации линейным способом в течение 20 лет.

По окончании процедур ответственный аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка, составляет пакет документов (аудиторских доказательств), готовит часть аудиторского отчета, относящуюся к нематериальным активам, передает все материалы руководителю проверки.

## РЕЗЮМЕ

Цель аудита нематериальных активов — подтвердить соответствие существующего в организации порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству, а также достоверность отражения информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности. Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита нематериальных активов;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры;

- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций с НМА (оценка, амортизация, движение и др.).

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита нематериальных активов.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите нематериальных активов.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу нематериальных активов.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту нематериальных активов, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 3. АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### § 1. Цель, задачи, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** основных средств — составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

Для достижения цели требуется проверить:

- применение установленных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств;
- правильность организации учета основных средств;
- правильность проведения и учета результатов инвентаризации основных средств;
- операции по поступлению основных средств;
- операции по строительству объектов основных средств;
- операции по начислению амортизации основных средств;
- операции по переоценке основных средств;
- операции по консервации основных средств;
- операции по ремонту основных средств;
- операции по реконструкции и модернизации основных средств;
- операции по выбытию основных средств.

#### **Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001), утверждено Приказом Минфина России № 26н от 30.03.2001 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;
- Приказ Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Постановление Правительства РФ № 1 от 01.01.02 «О нормах амортизации основных средств»;
- Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» № 7 от 21 января 2003 г.;
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ Минфина № 91н от 13.10.2003).

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- бухгалтерская отчетность: форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 4 «Отчет о движении денежных средств», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительная записка к бухгалтерскому балансу (для аналитических тестов за несколько лет);
- Главная книга и другие регистры бухгалтерского учета (синтетические и аналитические);

- первичные документы по отражению операций по основным средствам, составленные в организации по унифицированным типовым формам;
- первичные документы по отражению операций с основными средствами, разработанные самой организацией;
- договоры (другие первичные документы), подтверждающие право собственности на объекты основных средств;
- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.;
- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений (судебные разбирательства, договоры передачи в залог и т. д.);
- документы по инвентаризации объектов основных средств (приказ; ведомость результатов, выявленных инвентаризацией; инвентаризационные описи; сличительные ведомости и др.);
- в случае обнаружения фактов хищений и недостач по результатам инвентаризации — решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц; заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.);
- другая документация по учету основных средств.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Сначала аудитору следует выполнить следующие аналитические процедуры и тесты средств контроля:

1. Сопоставить данные по основным средствам, отраженные в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- данные по основным средствам вступительного баланса за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период;

- данные аналитического учета по счетам 01, 02, 03, 91 (субсчет реализация основных средств), 19 (в части основных средств), 001, 010, 011 с данными Главной книги;
- данные Главной книги с данными формы № 1 «Бухгалтерский баланс» на начало и конец отчетного периода;
- данные Главной книги с данными других форм бухгалтерской отчетности;
- вступительные данные по форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» с исходящими данными предыдущего отчетного периода в части объектов основных средств;
- данные формы № 1 «Бухгалтерский баланс» с данными формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- показатели (данные) в различных формах бухгалтерской отчетности;

Кроме того, необходимо проверить полноту раскрытия информации об основных средствах в пояснительной записке, в т. ч. проверить полноту раскрытия фактически применяемых методов учета:

- о доле активной части основных средств;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств;
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- о способах начисления в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств и др.

2. Проверить отражение информации об основных средствах в учетной политике предприятия:

- установленный перечень объектов, относимых к основным средствам;

- способы оценки объектов основных средств (в т.ч. полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами);
- способ начисления амортизации по основным средствам (по группам однородных объектов основных средств);
- применение механизма ускоренной амортизации;
- порядок списания на затраты на производство объектов основных средств стоимостью менее 20 000 рублей за единицу (или иного лимита исходя из технологических особенностей), а также приобретенных книг, брошюр и т.п. изданий по мере отпуска их в производство или эксплуатацию;
- порядок отражения затрат на ремонт основных средств;
- предусмотрено ли проведение переоценки на 1 января отчетного года (проверить, была ли предусмотрена переоценка основных средств в предыдущий период).

3. Выполнить тестирование систем внутреннего контроля и проверить:

- наличие приказов о создании комиссии по вводу и списанию объектов основных средств;
- наличие приказов о назначении лиц, ответственных за сохранность объектов основных средств;
- договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств;
- результаты инвентаризаций объектов основных средств во всех установленных законодательством случаях.

### **§ 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ**

Далее аудитор выполняет следующие детальные тесты по существу:

1. Проверка соответствия порядка отнесения ценностей к основным средствам требованиям действующих нормативных документов (п. 4 и 5 ПБУ 6/01). Установить, чем руководствуется организация при определении состава и группировки основных средств для целей бухгалтерского учета:

– ОКОФ утвержденный Постановлением Государственного комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации от 26 декабря 1994 г. № 359;

– Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденное в соответствии со статьей 258 Налогового кодекса (часть вторая).

2. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости объектов основных средств (правильность и оценка), их поступления и отражения в бухгалтерском учете. Для этого необходимо проверить правильность формирования единицы бухгалтерского учета основных средств — инвентарного объекта:

– убедиться, что при формировании инвентарного объекта основных средств соблюдаются требования п. 6 ПБУ 6/01;

– убедиться, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект;

– убедиться, что если на предприятии имеются объекты основных средств, находящиеся в собственности двух или нескольких организаций, то такие объекты отражаются каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

3. Проверка ведения аналитического учета объектов основных средств:

– отражение всех имеющихся на предприятии объектов основных средств в аналитическом учете;

– порядок применения и правильности оформления унифицированных форм по учету объектов основных средств;

– использование на предприятии собственных форм аналитического учета основных средств: утверждены ли они в Приказе об учетной политике; наличие на собственных формах аналитического учета основных средств обязательных реквизитов, предусмотренных законодательством;

– соответствие хозяйственных операций по основным средствам, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам.

4. Проверка правильности учета формирования первоначальной стоимости основных средств в случае их приобретения за плату (п. 8 ПБУ 6/01).

5. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости основных средств в зависимости от способа их поступления и отражения в бухгалтерском учете (п. 9-13 ПБУ 6/01):

- приобретение объектов основных средств за плату;
- создание основных средств (в т. ч., капитальное строительство):
  - самостоятельно (хозяйственный способ);
  - по договорам с другими организациями (подрядный способ);
- поступление основных средств в счет вклада в уставный капитал;
- поступление основных средств по договору дарения (безвозмездно);
- поступление основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами.

6. Проверка формирования первоначальной стоимости объектов основных средств на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с последующим отражением на счете 01 «Основные средства» (Дебет 01 Кредит 08).

7. Проверка порядка учета курсовых разниц по договорам, предусматривающим оплату приобретенных основных средств в рублях в сумме, эквивалентной сумме, выраженной в иностранной валюте.

8. Проверка правильности учета налога на добавленную стоимость при приобретении основных средств.

9. Проверка операций, связанных с изменением первоначальной стоимости объектов основных средств.

- убедиться, что изменение первоначальной стоимости основных средств (если такое имело место в течение отчетного периода)

проводилось только в случаях, предусмотренных законодательством (п. 14 ПБУ 6/01): достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, частичная ликвидация, переоценка;

– в случае проведения изменения первоначальной стоимости объектов основных средств проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов; подтвердить полноту и своевременность отражения всех произведенных расходов в бухгалтерском учете (на счете 08) на основании данных первичных учетных документов.

10. Проверка операций по переоценке объектов основных средств:

– проводилась ли переоценка объектов основных средств (или группы основных средств) на начало отчетного периода (в том случае, если проведение переоценки основных средств определено в приказе об учетной политике);

– при проведении переоценки основных средств (группы основных средств), в соответствии с учетной политикой на предыдущий год, убедиться, что в отчетном (проверяемом) году также предусмотрена (и проведена) переоценка указанных основных средств (п.15 ПБУ 6/01);

– проверка соответствия отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете требованиям п.15 ПБУ 6/01:

- отражаются ли результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств в бухгалтерском учете организации обособленно;
- проверить правильность отражения результатов переоценки основных средств (группы основных средств) в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности (п.15 ПБУ 6/01);
- убедиться, что при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

11. Проверка амортизации основных средств (п. 17-25 ПБУ 6/01):

– порядок установления срока полезного использования объектов основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету и

правильности определения нормы амортизационных отчислений по объектам основных средств;

– пересматривается ли срок полезного использования в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной организацией реконструкции или модернизации;

– соответствие способа начисления амортизационных отчислений по основным средствам способу, утвержденному в учетной политике;

– запрос перечня объектов основных средств, по которым применяются особые условия начисления амортизации или ее прекращения:

- с истекшими нормативными сроками эксплуатации;
- по которым амортизация не начисляется;
- находящихся на консервации;
- по которым начисление амортизации приостановлено;
- по которым применяется ускоренная амортизация;
- непроизводственного назначения;
- используемых организацией по договору аренды;
- переданных организацией в аренду;
- мобилизационные мощности и мобилизационные резервы;

– необходимо убедиться, что амортизация не начисляется по следующим объектам:

- используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.

- объекты основных средств некоммерческих организаций. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом. По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке с 2006 г.

В случае проверки организации с сезонным характером работы, необходимо убедиться, что по основным средствам, используемым в таких организациях, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;

– списание на затраты на производство объектов основных средств стоимостью менее 20 000 рублей за единицу (или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей), а также приобретенных книг, брошюр и т.п. изданий по мере отпуска их в производство или эксплуатацию;

– убедиться, что амортизационные отчисления по вновь введенным объектам основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету, а прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов или списания объектов с бухгалтерского учета;

– правомерность отнесения амортизационных отчислений на себестоимость продукции (работ, услуг):

- относятся ли амортизационные отчисления по основным средствам непроектной сферы за счет собственных источников финансирования;
- относятся ли амортизационные отчисления по основным средствам, сданным в аренду, к прочим доходам/расходам и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (если аренда не является обычным видом деятельности);
- выяснить, применяется ли на предприятии механизм ускоренной амортизации. В случае применения механизма ускоренной амортизации:

- правомерность применения механизма ускоренной амортизации (лизинг);
- наличие утверждения в приказе об учетной политике в части указанных объектов;
  - выборочная проверка правильности начисления амортизационных отчислений по основным средствам (арифметический пересчет).

12. Проверка операций по восстановлению объектов основных средств (ремонту, модернизации и реконструкции) (п. 26-27 ПБУ 6/01):

- наличие и правильность оформления необходимых первичных документов (обосновывающих необходимость проведения ремонтных работ и др.):

- акт технического обследования, содержащий выводы о характере и объеме предстоящих работ;
- акт о выявленных дефектах (форма ОС-16);
- сметы на проведение ремонта и др.;

– соответствие фактически применяемого варианта отражения операций, связанных с ремонтом основных средств, в бухгалтерском учете утвержденному в приказе об учетной политике. В бухгалтерском учете возможны следующие варианты отражения операций по ремонту основных средств: включение фактических затрат на ремонт основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере осуществления работ, связанных с ремонтом; образование резерва расходов на ремонт основных средств в целях равномерного включения затрат на проведение ремонта в себестоимость продукции (работ, услуг) (с применением счета 96 «Резервы предстоящих расходов»); отнесение фактических затрат на проведение ремонта на счет учета расходов будущих периодов с их равномерным включением в себестоимость продукции (работ, услуг) (с применением счета 97 «Расходы будущих периодов»);

- убедиться, что затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств увеличивают его первоначальную стоимость;

– проверить, учитываются ли затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учета расчетов (60, 70, 69, 76 и т.д.) и счетом по учету материально-производственных запасов (счет 10 «Материалы») с последующим их списанием на счет 01 «Основные средства».

13. Проверка операций по выбытию объектов основных средств (п. 29-31 ПБУ 6/01):

– порядок отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию объектов основных средств в результате продажи, прекращения использования вследствие морального или физического износа, ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, передачи по договору мены, дарения, внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности, выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации, частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

– наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, подтверждающих факт выбытия объектов основных средств (Приказы руководителя; договоры на реализацию основных средств; Формы ОС-4, ОС-4а и др. документы);

– убедиться, что оприходование в бухгалтерском учете отдельных деталей и узлов, полученных при списании объектов основных средств, производится по их рыночной стоимости и отражается как прочий доход;

– отражаются ли материалы, полученные при демонтаже или разборке основных средств, в качестве прочего дохода (по рыночной стоимости);

– порядок учета драгоценных металлов, содержащихся в составе основных средств, приборов, оборудования, включая получаемые по импорту (Приказ Минфина РФ от 29.08.2001 г. №68н «Об утверждении инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении»);

- отражаются ли доходы и расходы от списания объектов основных средств на счете прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (на счете 91 «Прочие доходы и расходы»);
- убедиться, что в случае выбытия объекта основных средств сумма накопленной амортизации списывается надлежащим образом;
- отражение НДС при списании основных средств, ранее отнесенных на расчеты с бюджетом.

14. Проверка учета операций с арендованными и сданными в аренду основными средствами:

- наличие на предприятии арендованных или сданных в аренду основных средств;
- содержание договоров аренды объектов основных средств:
  - соответствие положений и порядка оформления договоров требованиям ГК РФ;
  - соответствие условий договоров аренды объектов основных средств данным первичных документов;
  - порядок отражения в договорах варианта оплаты расходов по ремонту арендованного имущества.
- проверка учета арендованных основных средств у *арендатора*:
  - наличие и правильность оформления необходимых первичных документов (в т. ч. по унифицированным формам) по учету арендованных основных средств;
  - правомерность отражения арендованных основных средств на счетах бухгалтерского учета (на забалансовом счете 001);
  - правильность, полнота и своевременность отражения операций с арендованными основными средствами в бухгалтерском учете;
  - отражение затрат на ремонт арендованных основных средств в бухгалтерском учете. В этом случае необходимо убедиться, что ремонт арендованных основных средств предусмотрен условиями договора аренды; проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов (в т. ч. унифицированных форм по учету материалов) по учету затрат на ремонт арендованных основных средств; подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения

затрат на ремонт арендованных основных средств в бухгалтерском учете (в т. ч. НДС); убедиться, что затраты на техническое обслуживание, текущий, средний и капитальный ремонт (если это предусмотрено договором аренды) арендованных объектов основных средств относятся на соответствующие счета (в зависимости от порядка отражения затрат на ремонт основных средств, утвержденного приказом об учетной политике — 20 (23, 25, 26, 44, 96, 97); убедиться, что при отнесении затрат по содержанию арендованного имущества в надлежащем состоянии, включая текущий ремонт, на издержки производства (обращения). Кроме того, необходимо проверить, выполняются ли следующие условия: 1) в договоре аренды должна быть предусмотрена обязанность арендатора производить ремонт, и изложена процедура согласования проектно-сметной документации и участия арендодателя в приемке законченных работ; 2) сдача-приемка арендованных объектов должна быть оформлена актом формы ОС-1 «Акт приемки-передачи основных средств»; 3) должен быть издан приказ о производственной цели использования этого объекта аренды; 4) арендованные объекты должны быть учтены на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»; 5) должны быть в наличии технологические инструкции (карты, схемы, положения, стандарты и т. п.), регламентирующие участие арендованного объекта основных средств в предпринимательской деятельности.

Также необходимо убедиться, что затраты на модернизацию, дооборудование и реконструкцию арендованных объектов основных средств формируют отдельный объект учета «капитальные вложения в арендованные объекты основных средств» и капитальные вложения в арендованные объекты основных средств учитываются в составе собственных основных средств арендатора;

– проверка учета сданных в аренду основных средств (*арендодатель*):

- проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов (в т. ч. по унифицированным формам) по учету сданных в аренду основных средств;

- подтвердить правомерность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по учету сданных в аренду ОС (в соответствии с данными документов: договоров, накладных, счетов-фактур и т. д.);
- подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения операций со сданными в аренду основными средствами в бухгалтерском учете (на счетах 01/субсчет «Сданные в аренду основные средства», 03);
- проверить начисления амортизации на сданные в аренду основные средства;
- проверить учет затрат на ремонт сданных в аренду основных средств.

#### 15. Проверка результатов инвентаризации основных средств:

- наличие приказа руководителя на проведение инвентаризации основных средств, в котором должна быть назначена инвентаризационная комиссия и установлены сроки проведения инвентаризации и дата, по состоянию на которую она проводится (либо эта дата должна быть определена в учетной политике);
- соответствие даты, по состоянию на которую проводилась инвентаризация, и сроков ее фактического проведения установленным на предприятии срокам и дате (в соответствии с приказом);
- проводилась ли инвентаризация (обязательная) основных средств во всех законодательно установленных случаях:
  - при передаче имущества в аренду;
  - при выкупе;
  - при продаже;
  - при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
  - 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 организаций;

- при коллективной (бригадной) ответственности инвентаризация проводится при смене руководителя коллектива (бригадира);
- при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- в других, предусмотренных законодательством случаях;
  - все ли объекты основных средств подвергались инвентаризации;
    - соответствие порядка проведенной в организации инвентаризации положениям, установленным Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49;
    - наличие всех необходимых первичных документов по проведению инвентаризации и оформлению выявленных отклонений от учетных данных (по установленным унифицированным формам, либо по самостоятельно разработанным формам), а также правильности и полноты их оформления;
    - подтвердить, что результаты инвентаризации отражены в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с данными инвентаризационных ведомостей;
    - выявлены ли виновные лица в недостачах и порче имущества и относятся ли на них соответствующие убытки. В том случае, если виновные лица не выявлены, проверить наличие:
      - решений следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц;
      - отказа на взыскание ущерба с виновных лиц,
      - заключения о факте порчи ценностей, полученные от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству), необходимые для списания убытков от недостач и порчи имущества в составе прочих расходов.

16. Проверка наличия каких-либо исков или ограничений в части основных средств.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета основных средств требованиям нормативных документов, о правомерности формиро-

вания стоимости основных средств, о своевременности и правильности отражения операций по основным средствам в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Цель аудита основных средств — составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита основных средств;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры;
- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций с основными средствами (оценка, амортизация, движение и др.).

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита основных средств.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите основных средств.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу основных средств.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту основных средств, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 4. АУДИТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, ВКЛЮЧАЯ ОСТАТКИ ПО НЕЗАВЕРШЕННОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ

### § 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита

**Цель аудита** вложений во внеоборотные активы — составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

В ходе аудита выполняется проверка:

- договоров купли-продажи (поставки) основных средств и договоров строительного подряда;
- перечня затрат, учтенных по дебету счета 08 в течение отчетного периода, с целью определения правомерности их учета в составе вложений во внеоборотные активы;
- правильности оценки величины вложений во внеоборотные активы (формирующих стоимость строительства и первоначальную стоимость основных средств) и их отражения в бухгалтерском учете;
- порядка отражения НДС в бухгалтерском учете при поступлении внеоборотных активов;
- отражения стоимости основных средств полученных различными способами;
- учета затрат на капитальное строительство у организации-застройщика;
- порядка отражения НДС по капитальному строительству в бухгалтерском учете;
- учета оборудования, требующего монтажа;
- учета затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря, предусмотренного сметами на строительство; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- учета затрат, не увеличивающих стоимость основных средств;

- учета затрат на возведение за счет сметной стоимости объектов временных (титульных) зданий и сооружений;
- правильности отражения в бухгалтерском учете расходов на приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- результатов инвентаризации незавершенного строительства.

#### **Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утверждено Приказом Минфина России № 116н от 24.11.2008 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено Приказом Минфина России № 43н от 06.07.99 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;

– Приказ Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;

– Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

– «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», утверждено Приказом Минфина России № 160 от 30.12.1993 г.;

– Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ» № 100 от 11 ноября 1999 г.;

– Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утверждена Постановлением Госстроя РФ № 15/1 от 5 марта 2004 г.

#### **Источники информации:**

– приказ об учетной политике;

– бухгалтерская отчетность: форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 4 «Отчет о движении денежных средств»; форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» (для аналитических тестов за несколько лет); форма №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств»; пояснительная записка к бухгалтерскому балансу;

– Главная книга и другие регистры бухгалтерского учета;

– товарные накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры, транспортные накладные и другие первичные учетные документы, полученные от продавцов и поставщиков, подтверждающие осуществление вложений во внеоборотные активы;

– первичные документы, составленные в организации по унифицированным типовым формам при ведении капитального строительства (в т. ч. первичные учетные документы по внутреннему учету материалов и по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ);

– первичные документы по учету материалов, работ в капитальном строительстве и по прочим вложениям во внеоборотные активы по формам, разработанным самой организацией;

- сметы, сметно-финансовые расчеты, калькуляции, планы, проекты и прочая техническая и сметная документация на капитальное строительство и на осуществление прочих вложений во внеоборотные активы;

- договоры, контракты, регистрационные документы и другие первичные документы, подтверждающие правомерность осуществления вложений во внеоборотные активы и права собственности на объекты;

- документы по инвентаризации незавершенного строительства (приказ; ведомость результатов, выявленных инвентаризацией; инвентаризационные описи; сличительные ведомости и др.);

- в случае обнаружения фактов хищений и недостач по результатам инвентаризации — решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц; заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.);

- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений (по судебным разбирательствам, по передаче имущества и незавершенного строительства в залог и т. д.);

- другая документация, применяемая в организации при учете вложений во внеоборотные активы;

- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудитора и др.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

Традиционно перед началом детальных процедур аудитору необходимо выполнить аналитические тесты:

1. Сопоставить данные по вложениям во внеоборотные активы, отраженные в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

– данные вступительного баланса по вложениям во внеоборотные активы за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период. В случае расхождений выявить причины и выяснить, подтверждены ли они документально;

– данные аналитического учета по вложениям во внеоборотные активы по счетам: 08, 07, 91 (субсчет реализация ВОА), 19 (в части ВОА), 005 с данными Главной книги. В случае расхождений выявить причины, а также дополнительно сверить данные различных аналитических регистров (между собой);

– данные Главной книги с данными формы № 1 «Бухгалтерский баланс» в части вложений во внеоборотные активы на начало и конец отчетного периода. Провести анализ динамики при существенном изменении показателей;

– проверка взаимосвязки показателей (сопоставление данных) в различных формах бухгалтерской отчетности (формы № 1 «Бухгалтерский баланс»; № 4 «Отчет о движении денежных средств»; №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств»);

– данные формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» с данными предыдущего отчетного периода в части вложений во внеоборотные активы;

– проверка раскрытия информации о вложениях во внеоборотные активы в пояснительной записке (в т. ч. проверка полноты раскрытия фактически применяемых методов учета).

2. Проверить отражение информации о вложениях во внеоборотные активы в учетной политике предприятия:

– проверить полноту раскрытия в учетной политике организации обязательной информации о вложениях во внеоборотные активы:

- об утвержденных организацией формах первичных документов для учета вложений во внеоборотные активы и внутренней отчетности;
- способах оценки вложений во внеоборотные активы;
- порядке отражения в учете процентов по кредитам банка, полученным на осуществление вложений во внеоборотные активы;

- порядке документооборота по учету вложений во внеоборотные активы;
  - порядке проведения инвентаризации незавершенного строительства;
  - утверждении субсчетов и счетов аналитического учета вложений во внеоборотные активы в рабочем плане счетов, являющемся приложением к учетной политике;
  - другие необходимые сведения.
    - выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по операциям, связанным с вложениями во внеоборотные активы;
    - проверить соответствие принципов учета вложений во внеоборотные активы, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;
    - проверить соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета и оценки вложений во внеоборотные активы требованиям, предъявляемым учетной политикой предприятия;
    - проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых в настоящем вопросе операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом, и чем это было вызвано;
    - проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых в настоящем вопросе операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.
3. Проверить осуществление контроля за вложениями во внеоборотные активы со стороны руководства организации, в т. ч.:
- подтвердить наличие системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.);
  - запросить перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, а также образцов подписей вышеуказанных лиц;
  - проверить наличие системы контроля за исполнением смет и другой сметной документации;

- проверить порядок оформления заявок на отпуск материалов для капитального строительства;
- проверить наличие следующих документов:
- проверить договоры о материальной ответственности с лицами, ответственными за хранение и отпуск товарно-материальных ценностей, учитываемых как вложения во внеоборотные активы (в т. ч., используемых в капитальном строительстве);
- проверить перечень лиц, имеющих право затребовать и получать товарно-материальные ценности для использования в капитальном строительстве;
- проверить перечень лиц, имеющих право подписывать документы организации (первичную документацию, сметную документацию, договоры и др.);
- проверить образцы подписей всех указанных выше лиц;
- проверить порядок проведения инвентаризации незавершенного строительства.

4. Провести анализ Главной книги на предмет соответствия отраженных проводок предусмотренным «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению», утвержденным Приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г., в части операций с вложениями во внеоборотные активы:

- оценить корректность бухгалтерских проводок;
- оценить проводки с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают;
- оценить влияние неправильного отражения операций в бухгалтерском учете на искажение учетных и отчетных данных.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Многие детальные тесты пересекаются с аудитом других участков учета, поэтому целесообразно, чтобы их выполнял один и тот же аудитор.

1. Проверка договоров купли-продажи (поставки) основных средств и договоров строительного подряда:

– проверить соответствие положений и порядка оформления договоров требованиям Гражданского кодекса РФ (а по договорам строительного подряда также п. 3-6 ПБУ 2/2008);

– проверить соответствие условий договоров на приобретение (создание) объектов основных средств данным первичных документов.

2. Проверка перечня затрат, учтенных по дебету счета 08 в течение отчетного периода, с целью определения правомерности их учета в составе вложений во внеоборотные активы:

– подтвердить, что к долгосрочным инвестициям отнесены затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи;

– убедиться, что на счете 08 в составе долгосрочных инвестиций отражены только расходы, связанные:

- с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроектируемой сферы (указанные работы, кроме нового строительства, должны приводить к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не должны являться издержками отчетного периода по их содержанию);
- приобретением земельных участков и объектов природопользования.

3. Проверка правильности оценки величины вложений во внеоборотные активы (формирующих стоимость строительства и первоначальную стоимость основных средств) и их отражения в бухгалтерском учете:

– сопоставить состав вложений во внеоборотные активы (осуществленных предприятием до проверяемого периода и в течение

проверяемого периода) с требованиями нормативных документов (в т. ч. ПБУ 2/2008, ПБУ 6/2001, Положения по учету долгосрочных инвестиций), устанавливающими виды расходов, включаемых в состав вложений во внеоборотные активы;

– подтвердить, что в дебет счета 08 относятся только фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, в т. ч.:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных;
- сумма НДС, начисленная на стоимость строительных, монтажных и других работ при строительстве (создании) объектов хозяйственным способом;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- транспортные расходы на доставку объектов основных средств;
- сумма амортизации основных средств (в т. ч. арендуемых) и нематериальных активов, используемых в капитальном строительстве;
- стоимость сырья и материалов, использованных в строительстве;
- величина общехозяйственных расходов и расходов вспомогательных производств, непосредственно связанных с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств;

- начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта;
- суммы оплаты труда работников, связанных с приобретением и созданием объектов основных средств и занятых в капитальном строительстве (хозяйственным способом), а также приходящиеся на них суммы отчислений во внебюджетные фонды;
- капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств;
  - установить, не отражаются ли на счете 08 затраты на приобретение, сооружение и изготовление объектов, предназначенных для перепродажи (которые подлежат учету на счетах 40, 41, 43);
  - установить источники вложений во внеоборотные активы:
    - приобретение у поставщиков отдельных объектов, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, за плату денежными средствами;
    - поступление объектов в качестве вклада в уставный капитал;
    - безвозмездное поступление объектов;
    - приобретение объектов по договору мены;
    - приобретение объектов по иным договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами;
    - приобретение или создание объектов за счет средств целевого финансирования;
    - затраты организации по самостоятельному созданию объектов (в т. ч. капитальное строительство хозяйственным способом);
    - капитальное строительство объектов подрядным способом;

- другие источники;
- проверить наличие необходимых регистров бухгалтерского учета и правильности отражения расходов, связанных с вложениями во внеоборотные активы, на счета бухгалтерского учета;
- проверить соответствие фактически применяемых счетов аналитического учета вложений во внеоборотные активы субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов, являющимся приложением к учетной политике;
- подтвердить, что аналитический учет вложений во внеоборотные активы ведется по их видам:
  - в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
  - по приобретаемым отдельным объектам основных средств;
  - по земельным участкам;
  - по объектам природопользования;
- проверить наличие первичных документов, подтверждающих факт принятия вложений во внеоборотные активы к учету, а также правильности и полноты их оформления (наличие всех необходимых реквизитов, предусмотренных законодательством);
- проверить наличие в регистрах бухгалтерского учета всех необходимых дат, разрешающих подписей ответственных лиц и расшифровок этих подписей;
- проверить, соответствуют ли имеющиеся первичные документы, по которым расходы приняты к учету, видам хозяйственных операций, которые они подтверждают, в т. ч. убедиться, что:
  - товарно-материальные ценности принимаются к учету на основании товарных накладных;
  - работы и услуги принимаются к учету на основании актов сдачи-приемки работ и услуг;
  - расходы не принимаются к бухгалтерскому учету на основании счетов-фактур, являющихся документами налогового учета;
  - унифицированные формы применяются для учета тех расходов и операций, для которых они предназначены;

- подтвердить полноту, достоверность и своевременность отражения всех произведенных расходов по вложениям во внеоборотные активы в бухгалтерском учете на основании данных первичных учетных документов;

- проверить правильность начисления (соответствия требованиям ПБУ 3/2006) и отражения на счете 08 курсовых разниц, возникающих в случаях, когда по условиям договора (контракта) оплата производится в иностранной валюте (условных денежных единицах).

#### 4. Проверка порядка отражения НДС в бухгалтерском учете:

- проверить, не относится ли на счет 08 сумма НДС, предъявляемая поставщиками (выделенная в первичных документах), подлежащая отражению по дебету счета 19 (кроме расходов организаций, освобожденных от уплаты НДС, и случаев строительства хозяйственным способом);

- проверить правильность начисления суммы НДС на стоимость строительных, монтажных и других работ при строительстве (создании) объектов хозяйственным способом и ее отражения по дебету счета 08;

- подтвердить, что с затрат на приобретение объектов основных средств у лиц, не являющихся плательщиками НДС, сумма НДС расчетным путем не исчисляется и на счет 19 не относится;

- подтвердить, что в случаях, если приобретаемые (создаваемые) объекты предназначены для использования в целях выпуска продукции или оказания услуг, не облагаемых НДС, суммы НДС, предъявленные поставщиками, относятся на увеличение стоимости вложений во внеоборотные активы (в дебет счета 08);

- если проверяемая организация не является плательщиком НДС, проверить, отнесены ли суммы НДС, предъявленные поставщиками, на увеличение стоимости вложений во внеоборотные активы (в дебет счета 08).

Проверка отражения стоимости основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. Такие объекты должны отражаться проводкой Дебет

08 — Кредит 75.1 в сумме их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. На указанную сумму также делается проводка Дебет 75.1 — Кредит 80.

5. Проверка отражения стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения:

- проверить наличие договоров дарения и иных договоров на безвозмездную передачу ценностей и соответствия их положений и порядка оформления требованиям Гражданского кодекса РФ;

- проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, а также их соответствия условиям договоров;

- подтвердить правильность и своевременность отражения указанных расходов в бухгалтерском учете;

- подтвердить, что отраженная по дебету счета 08 стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств соответствует рыночной стоимости указанных объектов на дату оприходования. Следовательно, необходимо проверить правильность определения рыночной стоимости. Обратить внимание на то, что при определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики; торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств;

- убедиться, что затраты по доставке указанных объектов основных средств относятся в дебет счета 08.

6. Проверка отражения стоимости основных средств, приобретенных по договорам мены и прочим договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами:

- проверить наличие договоров мены (бартера) и иных договоров, предусматривающих оплату не денежными средствами, и

соответствия их положений и порядка оформления требованиям Гражданского кодекса РФ;

- проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, а также их соответствия условиям договоров;

- подтвердить правильность и своевременность отражения указанных расходов в бухгалтерском учете;

- проверить правильность отражения по дебету счета 08 стоимости переданных по договорам мены МПЗ (работ, услуг). Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары)» (п. 6.3 ПБУ 10/99);

- убедиться, что затраты по доставке указанных объектов основных средств относятся в дебет счета 08.

7. Проверка учета затрат на капитальное строительство у организации-застройщика:

- проверить организацию ведения аналитического учета затрат на капитальное строительство:

- по способу ведения строительства (подрядным способом или хозяйственным способом);
- по каждому объекту капитального строительства;
- по каждому договору подряда на строительство;

- по видам расходов: на строительные работы; работы по монтажу оборудования; приобретение оборудования, сданного в монтаж; приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря, предусмотренного сметами на строительство; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса; проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы; затраты, не увеличивающие стоимость основных средств; прочие капитальные затраты по их видам;
  - проверить наличие и правильность оформления договоров на строительство, смет, сметно-финансовых расчетов, калькуляций, планов, проектов и прочей технической и сметной документации на капитальное строительство по каждому объекту и каждому договору;
  - проверить соблюдение установленных в договорах сроков выполнения работ и исполнения смет (договорной стоимости) на строительство;
  - подтвердить, что в состав затрат на строительство (по каждому объекту) у организации-застройщика относятся только предусмотренные виды расходов, а именно:
    - расходы, связанные с их возведением: строительные работы, приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты, затраты, не увеличивающие стоимость основных средств (в т. ч. проверить, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом);
    - затраты, связанные с его вводом в эксплуатацию или сдачей инвестору;
    - ожидаемые расходы (обязательства), связанные со строительством и его финансированием, которые застройщик будет производить в соответствии с договором на строительство после окончания строительства объекта и ввода его в эксплуатацию или сдачи инвестору;

- при выполнении застройщиком подрядных работ собственными силами (хозяйственным способом) в бухгалтерском учете отражаются фактически произведенные затраты, связанные с их осуществлением, включая расходы по содержанию подразделений, занятых организацией строительства;
- также следует подтвердить соответствие отраженных на счете 08 расходов перечню затрат на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, приведенному ранее;
  - проверить наличие и правильность оформления первичных учетных документов, на основании которых расходы на строительство отражаются в составе вложений во внеоборотные активы у организации-застройщика. Такими документами являются:
    - акты выполненных работ;
    - товарные накладные;
    - транспортные накладные;
    - первичные учетные документы по внутреннему учету материалов (при использовании в строительстве собственных материалов), составленные в организации по унифицированным типовым формам;
    - первичные учетные документы по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, составленные в организации по унифицированным типовым формам;
    - другие первичные документы, подтверждающие осуществление расходов, включаемых в стоимость строительства (в т. ч. по формам, разработанным самой организацией);
  - подтвердить полноту, достоверность и своевременность отражения всех произведенных расходов по вложениям в капитальное строительство в бухгалтерском учете на основании данных первичных учетных документов (в т. ч. проверка отражения расходов по договорной стоимости при ведении строительства подрядным способом и по фактической стоимости при хозяйственном способе). Обратить внимание на то, что стоимость выполненных строительных работ на объектах должна приниматься к оплате за-

казчиками от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в справках об их выполнении или актах приемки, а оплачиваться за минусом стоимости возвратных материалов, указываемых за итогом сводного сметного расчета, если материалы согласно договору на строительство остаются у подрядной организации.

8. Проверка порядка отражения НДС по капитальному строительству в бухгалтерском учете.

При строительстве *подрядным способом*:

- проверить, не относится ли на счет 08 выделенная в первичных документах сумма НДС, подлежащая отражению по дебету счета 19;

- проверить, не выделяется ли расчетным путем (с отражением по дебету счета 19) сумма НДС по затратам при расчетах с лицами, не являющимися плательщиками НДС;

- проверить отнесение сумм НДС, предъявленных поставщиками, на увеличение стоимости вложений во внеоборотные активы (в дебет счета 08) в случаях, если строящиеся объекты предназначены для использования для выпуска продукции или оказания услуг, не облагаемых НДС;

- оценить величину НДС, неправомерно включенного в стоимость объекта основных средств (отраженного на счете 08), или наоборот, величину НДС, не включенного в стоимость объекта основных средств и неправомерно предъявленного к зачету из бюджета. В зависимости от ее существенности сделать вывод о ее влиянии на достоверность бухгалтерской отчетности и возможных налоговых последствиях;

- если проверяемая организация не является плательщиком НДС, проверить отнесение сумм НДС, предъявленных поставщиками, на увеличение стоимости вложений во внеоборотные активы (в дебет счета 08).

При строительстве *хозяйственным способом* объекта основных средств, предназначенного для использования для выпуска продукции или оказания услуг, облагаемых НДС:

– проверка отражения НДС со стоимости материалов, использованных при строительстве на счете 19;

– проверка правильности начисления суммы НДС на стоимость строительных, монтажных и других работ и ее отражения в бухгалтерском учете.

9. Проверка учета оборудования, требующего монтажа:

– проверить ведение аналитического учета по счету 07 «Оборудование к установке» по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.);

– проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов (в т. ч. унифицированных форм) по учету оборудования, требующего монтажа;

– подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения операций с приобретенным оборудованием, требующим монтажа, в бухгалтерском учете (в т. ч. по отражению НДС);

– проверить отражение у подрядчика стоимости завезенного на строительную площадку оборудования, требующего монтажа, на счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;

– проверить снятие с забалансового учета по счету 005 стоимости этого оборудования или его частей при сдаче в монтаж.

– проверить включение расходов по доставке оборудования, требующего монтажа, до склада и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.) в стоимость указанного оборудования:

- проверить наличие и правильности оформления необходимых первичных документов;
- убедиться, что такие расходы учитываются в составе затрат по строительству отдельно от стоимости оборудования;
- подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения указанных расходов в бухгалтерском учете застройщика в т. ч.:
- убедиться, что такие расходы учитываются предварительно на счете учета оборудования (на отдельном субсчете счета 07) в

общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков и включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода;

- проверить, учитываются ли транспортные и заготовительно-складские расходы до их списания на счет 07 «Оборудование к установке» на счете 44 «Расходы на продажу» в тех случаях, когда они составляют значительную величину. Порядок учета указанных расходов на счете 44 должен быть зафиксирован в учетной политике;
- подтвердить, что при обеспечении строительства оборудованием силами строительных организаций согласно договорам на строительство стоимость оборудования включается в состав затрат по строительству объекта (по договорной стоимости).

10. Проверка учета затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря, предусмотренного сметами на строительство; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса:

– проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов. В т. ч. необходимо проверить справку об объемах выполненных работ по монтажу оборудования (или акт инвентаризации расходов по монтажу оборудования). Форма справки (или акта) должна быть утверждена в учетной политике;

– подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения расходов в бухгалтерском учете, в т. ч.:

- отражение стоимости приобретенных у поставщиков указанных материальных ценностей на счете 08 после их поступления на место назначения и оприходования на склад (на счете 10);
- отражение стоимости оплаченного по счетам поставщиков оборудования и инвентаря как находящихся в пути в случае

их неприбытия на склад застройщика на счетах учета оборудования.

11. Проверка учета затрат, не увеличивающих стоимость основных средств:

- подтвердить, что учет таких расходов ведется отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, с подразделением их в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства;

- проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов;

- подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения расходов в бухгалтерском учете;

- проверить списание затрат, не увеличивающих стоимость основных средств, со счета 08 за счет предусмотренных источников финансирования (Дебет 86, 91... — Кредит 08) по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций.

- определить, имеются ли в организации внутренние документы, определяющие порядок списания расходов за счет различных источников финансирования (положения о фондах, решения о финансировании и т. п.);

- подтвердить, что к затратам, не увеличивающим стоимость основных средств, отнесены предусмотренные виды расходов, в т. ч.:

- затраты, предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства, к которым относятся:

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;

- расходы перспективного характера: геолого-разведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;

- средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты будут

приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями;

- расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.
- затраты, не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства, к которым относятся:
  - затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим предприятиям (основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов приемки - передачи, является также справка принимающей стороны об отражении в учете упомянутых затрат);
  - расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных ЦБ РФ;
  - убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникшие от стихийных бедствий (в т. ч. приведшие к их ликвидации);
  - затраты на консервацию строительства (по таким объектам проверить, в частности, причины и основание для их консервации);
  - расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;
  - расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;
  - другие затраты.

12. Проверка учета затрат на возведение за счет сметной стоимости объектов временных (титульных) зданий и сооружений:

- подтвердить обособленность учета таких затрат;
- проверить правомерность включения произведенных расходов в затраты на возведение временных (титульных) зданий и со-

оружий (перечень таких затрат установлен Письмом Минстроя РФ от 13.11.92 № БФ-925/12);

- проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, подтверждающих расходы на возведение таких зданий и сооружений;

- подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения расходов в бухгалтерском учете.

13. Проверка результатов инвентаризации незавершенного строительства:

- проверить наличие приказа руководителя на проведение инвентаризации, в котором должна быть назначена инвентаризационная комиссия и установлены сроки проведения инвентаризации и дата, по состоянию на которую она проводится (либо эта дата должна быть зафиксирована в учетной политике);

- проверить соответствие даты, по состоянию на которую проведена инвентаризация, и сроков ее фактического проведения установленным в организации дате и срокам;

- проверить, проводилась ли инвентаризация незавершенного строительства во всех законодательно установленных случаях;

- проверить, все ли объекты незавершенного строительства подвергались инвентаризации, в т. ч. относящиеся:

- к объектам незавершенного капитального строительства;
- законченным, но почему-либо не введенным в эксплуатацию объектам;
- прекращенным строительством объектам;
- проектно-изыскательским работам по неосуществленному строительству;

- проверить соответствие порядка проведенной в организации инвентаризации положениям, установленным Приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49;

- проверить наличие всех необходимых первичных документов по проведению инвентаризации и оформлению выявленных отклонений от учетных данных (по установленным унифицированным формам, либо по самостоятельно разработанным формам), а также правильности и полноты их оформления;

– проверить, выявлены ли виновные лица в недочетах и порче имущества и относятся ли на них соответствующие убытки. Если нет, то проверить наличие решений следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключения о факте порчи ценностей, полученные от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.), необходимые для списания убытков от недочетов и порчи имущества в составе прочих расходов;

– подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете (в случае обнаружения недочетов и порчи имущества, неучтенных или неправильно оприходованных материальных ценностей или работ капитального характера) в случаях:

- отражения убытков от недочетов, хищений и порчи имущества в случае их отнесения на виновных лиц;
- отражения убытков от недочетов и порчи имущества в случае, если виновные лица не выявлены, либо в судебном порядке получен отказ от взыскания ущерба с виновных лиц;
- оприходования неучтенных ранее объектов или работ капитального характера на счете 08.

В случае проверки строительных организаций (то есть организаций, у которых капитальное строительство является видом деятельности) следует разработать дополнительные тесты для проверки учета их вложений во внеоборотные активы, не предусмотренные данным разделом, на основании действующих законодательных и нормативных актов.

14. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете расходов на приобретение земельных участков и объектов природопользования:

– проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов, подтверждающих расходы на возведение таких зданий и сооружений;

– подтвердить правильность, полноту и своевременность отражения расходов в бухгалтерском учете.

15. В случае наличия различных исков и ограничений (судебных разбирательств по вопросам вложений во внеоборотные активы, передачи незавершенного строительства в залог и т.п.):

- проверить документацию юридического отдела (в т. ч. документацию по судебным искам и книгу залога);
- проверить, не передаются ли в залог одни и те же объекты незавершенного строительства разным лицам;
- сделать выводы о возможных рисках, возникающих вследствие судебных разбирательств и передачи имущества в залог;
- проверить, отражены ли возможные риски в бухгалтерской отчетности как события после отчетной даты;
- подтвердить, что стоимость незавершенного строительства, переданного в залог, отражается в аналитическом учете обособленно от прочих расходов по строительству.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета вложений во внеоборотные активы требованиям нормативных документов, о правомерности формирования стоимости объектов капитального строительства, о своевременности и правильности отражения операций по вложениям во внеоборотные активы и капитальному строительству в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Аудит вложений во внеоборотные активы сопряжен с проверкой операций с основными средствами, нематериальными активами. Его целью является правильность и достоверность формирования оценки объектов учета при их поступлении в организацию различными способами (приобретение, строительство, создание и др.).

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита вложений;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры, рассмотрев основные объекты учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита вложений во внеоборотные активы.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите вложений во внеоборотные активы.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу вложений во внеоборотные активы.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту вложений во внеоборотные активы, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 5. АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** — сформировать мнение относительно правильности классификации материально-производственных запасов (МПЗ), реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности.

При аудиторской проверке МПЗ решаются следующие **задачи**:

- проверяется отражение информации о материально-производственных запасах в учетной политике предприятия;
- оценивается ответственность и полномочия работников, имеющих доступ к осуществлению операций с МПЗ;
- оценивается организация складского хозяйства;
- проверяется правильность формирования фактической себестоимости поступающих МПЗ и отражения указанных операций в бухгалтерском учете;
- проверяется соответствие хозяйственных операций по МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам;
- проверяется правильность формирования стоимости материально-производственных запасов, их поступления и отражения в бухгалтерском учете;
- проверяются операции с тарой;
- проверяются операции с товарами, приобретаемыми для продажи;
- проверяется правильность учета операций при списании МПЗ на производство, при реализации или прочем выбытии;
- проверяются операции, связанные с готовой продукцией.

**Основные нормативные акты:**

- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;

- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утверждено Приказом Минфина России № 156н от 09.06.2001 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;
- Приказ Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (Приказ Минфина № 119н от 28.12.2001 г.);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ Минфина № 135н от 26.12.2002 г.);
- Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материа-

лов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» № 71а от 30 октября 1997 г.

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- бухгалтерская отчетность за проверяемый период и предшествовавшие для аналитических процедур;
- Главная книга;
- учетные регистры (журналы-ордера № 6, 10, 10-1, вспомогательная ведомость № 10 и др.) или регистры, их заменяющие;
  - оборотные ведомости и другие регистры учета по счетам 10, 11, 15, 16, 40, 41, 43, 94, 91 (субсчет реализация ТМЦ), 19 (в части ТМЦ), 002, 003, 004;
  - оборотные ведомости движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
  - копии крупнейших договоров на поставку, продажу, хранение, переработку, выбытие МПЗ и первичные документы, связанные с поставками по соответствующим договорам;
  - первичные документы по поступлению, движению, расходованию и выбытию производственных запасов (в т. ч. накладные, счета — фактуры, приходные ордера, требования, лимитно-заборные карты, карточки складского учета и т.п.);
  - акты на оприходование материальных ценностей от списания основных средств, в т.ч. драгметаллов;
  - приказы о проведении инвентаризации;
  - утвержденный руководителем порядок проведения инвентаризаций (проводимых кроме обязательных);
  - акты, ведомости инвентаризаций МПЗ;
  - договоры материальной ответственности с лицами, ответственными за приемку и отпуск МПЗ;
  - утвержденный порядок отпуска материалов со склада цеха бригадам, участкам;
  - приказы (распоряжения) о перечне должностных лиц, которые имеют право подписи документов на получение, отпуск и вывоз МПЗ со складов организации МПЗ;

- согласованные с главным бухгалтером списки лиц (с образцами подписей), имеющих право получать материалы со складов;
- договоры залога МПЗ (если они имеют место) и документы юридического отдела, касающиеся МПЗ;
- номенклатуры-ценники;
- документы планово-экономической службы (утвержденные нормы и порядок их утверждения, нормативные (плановые) калькуляции, учетные цены и т.п.);
- бизнес-план на отчетный год и перспективу развития с определением объема выпуска и реализации продукции (работ, услуг), расчетом потребности в МПЗ, обеспечивающих выполнение данных объемов;
- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Сначала аудитору следует выполнить следующие аналитические процедуры и тесты средств контроля:

1. Сопоставление данных по МПЗ, отраженных в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- данные вступительного баланса по МПЗ за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период. В случае расхождений выявить причины и выяснить, подтверждены ли они документально;

- данные аналитического учета по счетам 10, 11, 15, 16, 40, 41, 43, 94, 91 (субсчет реализация ТМЦ), 19 (в части ТМЦ), 002, 003, 004 с данными Главной книги. В случае расхождений выявить причины, а также дополнительно сверить данные различных аналитических регистров (между собой);

- данные Главной книги по указанным выше счетам с данными формы №1 «Бухгалтерский баланс» на начало и конец отчетного периода;

- провести анализ динамики при существенном изменении показателей;

- проверить полноту раскрытия информации о материально-производственных запасах в пояснительной записке.

2. Проверка отражения информации о материально-производственных запасах в учетной политике предприятия:

- метод учета приобретаемых материально-производственных запасов (с применением учетных цен к видам запасов или без их применения);

- порядок формирования учетных цен;

- вариант списания транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) при приобретении материалов (применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения» или применение отдельного субсчета 10 «Материалы», или прямое включение ТЗР в фактическую себестоимость материала);

- способы оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство или ином выбытии (по средней себестоимости, способу ФИФО, по себестоимости каждой единицы);

- принятый вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости;

- порядок формирования покупной стоимости товаров (затраты по заготовке и доставке товаров до момента передачи их в продажу могут включаться в покупную стоимость товаров или в состав расходов на продажу);

- вариант оценки товаров (по продажным или покупным ценам) при осуществлении розничной торговой деятельности;

- способ распределения расходов по хранению (в случаях, если на складах хранятся материалы, товары, оборудование). (Такие расходы могут распределяться пропорционально весу или объему или стоимости хранящихся материальных ценностей);

- вариант учета тары (по фактической себестоимости или в учетных ценах);

- вариант учета выпуска продукции (с использованием счета 40 «Выпуск продукции» или без использования счета 40 «Выпуск продукции»);

– вариант оценки готовой продукции в текущем аналитическом учете организации (по фактической производственной себестоимости, по нормативной себестоимости и т. п.) и др.

Кроме того, необходимо проверить соответствие методов оценки материально-производственных запасов, принятых в учетной политике организации, требованиям нормативных документов; соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета МПЗ требованиям учетной политики предприятия в отношении учета и оценки МПЗ; было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом, и чем это было вызвано; было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

3. Оценка ответственности и полномочий работников, имеющих доступ к осуществлению операций с МПЗ:

– проверить существующую в организации систему контроля за сделками, связанными с приобретением и продажей МПЗ: основания для принятия управленческих решений по данным вопросам, наличие листов согласований (или других аналогичных документов), соответствующих должностных лиц, преддоговорная работа, критерии выбора поставщиков, контроль поставок;

– проверить наличие списка должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов по операциям с МПЗ. Список должен быть утвержден руководителем организации и согласован с главным бухгалтером;

– проверить наличие утвержденного круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщики, экспедиторы и т. п.), за оформление первичных документов, за сохранность запасов;

– проверить полноту и правильность оформления договоров о материальной ответственности, заключенных с указанными выше работниками;

– проверить наличие утвержденного порядка нормирования расхода материалов (разработка норм, лица, ответственные за соблюдение норм и лимитов);

- проверить наличие распорядительного документа о создании Комиссии по непроизводительным расходам (или по списанию материалов) и Положения о данной Комиссии;

- имеется ли приказ, определяющий круг лиц, которым могут выдаваться доверенности на прием материальных ценностей от поставщиков (перевозчиков);

- выявить, имеется ли в организации журнал учета выданных доверенностей и систематически ли регистрируются в журнале учета выданных доверенностей сведения о выданных доверенностях на получение материальных ценностей;

- убедиться, что срок действия, порядок оформления доверенностей, соответствует требованиям бухгалтерского и гражданского законодательства;

- проверить проведение инвентаризаций МПЗ во всех установленных законодательством случаях.

#### 4. Оценка складского хозяйства:

- проверить, каким образом организовано складское хозяйство, т.е. изучить существующую форму организации складского хозяйства (она может быть централизованная, децентрализованная, смешанная);

- получить список месторасположения запасов и изучить список запасов на дату составления баланса;

- оценить уровень оснащенности имеющихся складов, кладовых (весами, измерительными приборами, тарой);

- проверить, проводится ли на предприятии оценка рациональности размещения запасов по секциям складов, по отдельным группам, сортам, размерам и т.п.;

- проверить, были ли случаи остановки производства в связи с отсутствием необходимых для производственного процесса МПЗ (определяется на основании данных анализа ПЭО или др. служб о внутрипроизводственных простоях, а также рапортов, служебных записок и т. п. производственных подразделений);

- оценить обоснованность возрастания запасов: сравнить данные запасов проверяемого периода с данными прошлых периодов.

При выявлении значительных различий необходимо получить объяснения и доказательства от руководства;

- проверить, не завышаются ли складские расходы за счет приобретения сырья сверх установленных для оптимального уровня затрат норм.

После проведения аналитических процедур аудитору необходимо сформировать мнение об эффективности системы внутреннего контроля на предприятии в отношении учета МПЗ и определить вопросы, требующие детального рассмотрения.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Аудитор выполняет следующие тесты по существу:

1. Проверка правильности формирования фактической себестоимости поступающих МПЗ и отражения указанных операций в бухгалтерском учете:

- выборочно проверить наличие первичных документов, подтверждающих факт поступления и принятия к учету МПЗ (журнал поступающих грузов, накладные, счета-фактуры, приходные ордера, акты приемки-передачи и т. п.);

- проверить соответствие данных первичных документов договорам поставок МПЗ;

- проверить соответствие первичных документов и регистров бухгалтерского учета требованиям к их оформлению бухгалтерского законодательства и Росстата (Госкомстата) России;

- убедиться, что в случае, если организация самостоятельно разработала форму первичного документа (регистра), применение этой формы утверждено распорядительным документом как приложение к учетной политике. Проверить, что собственные формы первичных документов содержат все предусмотренные законодательством реквизиты.

2. Проверка соответствия хозяйственных операций по МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам:

– проверить организацию аналитического и синтетического учета МПЗ и своевременности отражения операций по МПЗ на счетах бухгалтерского учета;

– проверить правильность ведения аналитических и синтетических регистров по учету МПЗ (карточки аналитического учета, оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути, - оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурные поставки и т.п.);

– проверить своевременность отражения операций по поступлению МПЗ в соответствующих регистрах учета.

3. Проверка правильности формирования стоимости материально-производственных запасов, их поступления и отражения в бухгалтерском учете:

– проверить правильность формирования стоимости МПЗ в зависимости от способа их поступления и отражения в бухгалтерском учете:

- приобретенных за плату;
- полученных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами (например, по договору мены);
- полученных организацией как вклад в уставный (складочный) капитал;
- изготовленных (доработанных) организацией;
- полученных безвозмездно;
- полученных от ликвидации (разборки) основных средств;
- возвращаемых в виде отходов производства;
- приобретенных по договору коммерческого кредита;
- принятых организацией на ответственное хранение и залог, в переработку, для продажи по договорам комиссионной торговли и т. п.;

– проверить правильность отражения в учете материалов в пути и неотфактурованных поставок (если такие выявлены на основе первичных документов, выборочной инвентаризации и т.п.):

- наличие Актов о приеме материалов по неотфактурованным поставкам;

- правильность учета неотфактурованных поставок по учетным ценам (учетной ценой может быть цена, указанная в контракте);
- правильность уточнения условной оценки МПЗ до их фактической стоимости в случае поступления расчетных документов до представления годовой отчетности (корректировка учетной цены производится в бухгалтерском учете заключительными оборотами декабря месяца);
- правильность уточнения условной оценки МПЗ в случае поступления расчетных документов после представления годовой отчетности (учетная стоимость не меняется, положительная или отрицательная разница между учетной стоимостью и их фактической себестоимостью списывается как убытки или прибыль прошлых лет);
- проверить правильность учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР):
  - подтвердить, что ТЗР учитывались в соответствии с требованиями учетной политики;
  - убедиться, что структура ТЗР соответствует номенклатуре ТЗР, приведенной в приложении 2 к Приказу № 119н.);
  - убедиться в правильности распределения ТЗР между различными видами материальных ценностей, в случае, если ТЗР одновременно относятся к приобретению материалов, товаров, внеоборотных активов;
- проверить правильность учета приобретенных МПЗ за счет целевого кредита (займа):
  - убедиться в том, что полученный кредит (заем) был действительно направлен на приобретение МПЗ в качестве аванса;
  - убедиться в правильности и своевременности начисления процентов по кредитному договору;
  - убедиться, что проценты по кредиту (займу), направленному в качестве аванса для приобретения МПЗ, начислены до даты оприходования материальных ценностей;

- проверить, отнесены ли начисленные проценты по заемным средствам, направленным поставщикам как авансы, на счет прочих расходов;
- проверить правильность учета и списания курсовых разниц при покупке МПЗ в случае приобретения их по договорам, заключенным в у. е. (убедиться, что курсовые разницы отнесены на счет прочих расходов);
- проверить правильность учета МПЗ, приобретенных за наличный расчет в розничной торговле или у физических лиц:
  - убедиться в том, что МПЗ, приобретенные за наличный расчет, приходятся через склад;
  - проверить наличие документов, подтверждающих покупку: счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру — при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения;
- проверить правильность учета МПЗ при приобретении их по импортным договорам:
  - убедиться, что контракты на приобретение МПЗ имеются;
  - на основании контрактов установить момент перехода права собственности на приобретаемые по данным контрактам МПЗ;
  - установить, что оценка МПЗ произведена по курсу ЦБ РФ на дату перехода на них права собственности;
  - убедиться, что в стоимость МПЗ правильно включены пошлины, сборы и т.п., взимаемые в соответствии с существующим таможенным законодательством (п. 6 ПБУ 5/01);
- проверить правильность учета материальных ценностей, в т. ч. лома из драгоценных металлов, полученных при ликвидации основных средств:
  - убедиться в правильности оценки рыночной стоимости отходов, утильсырья, лома, полученных на склады организации;
  - убедиться в том, что операции по их принятию на учет, движению, списанию своевременно и правильно отражены в бухгалтерском учете;
  - убедиться, что материалы, полученные при ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций (наводнений, землетрясе-

ний и т. п.) оприходованы своевременно и отражены в бухгалтерском учете правильно: Дебет 10 — Кредит 91 — оприходованы материалы;

– проверить отражение в бухгалтерском балансе и бухгалтерском учете стоимости морально устаревших МПЗ или МПЗ, на которые цены в течение отчетного года снизились (применение счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»):

- на основании расчета текущей рыночной стоимости МПЗ убедиться, что резервы создавались по отдельным видам аналогичных МПЗ, а не по укрупненным группам (т.е. не в целом по основным материалам, готовой продукции и т.п.);
- проверить наличие информации, на основе которой подтверждалась текущие рыночные цены;
- убедиться, что в сумме резерва учтены также изменения рыночных цен, непосредственно связанные с событиями после отчетной даты;
- убедиться, что МПЗ отражены в бухгалтерском балансе на конец отчетного года с учетом начисленного резерва.

#### 4. Проверка операций с тарой:

– проверить правильность учета тары (в зависимости от назначения и срока эксплуатации тара может учитываться на субсчете счета 01 «Основные средства», на субсчете счета 41 «Товары», на субсчете счета 10 «Материалы»);

– проверить правильность бухгалтерских записей, связанных с изготовлением тары собственными силами;

– проверить учетные записи, связанные с поступлением тары вместе с товарами: из договоров с поставщиками товаров выяснить: а) является ли полученная вместе с товаром тара возвратной или невозвратной, б) установлены ли суммы залога на тару; проверить правильность и своевременность учетных записей по поступлению от поставщиков тары и ее ремонту в зависимости от условий договоров.

5. Особенности операций с товарами, приобретаемыми для продажи:

– проверить правильность оценки товаров, приобретенных для розничной торговли:

- с применением счета 42 «Торговая наценка»;
- без применения счета 42 «Торговая наценка»;

– убедиться, отраженная в учете величина соответствует первичным документам;

– проверить правильность списания ТЗР на остаток нереализованных товаров (в случае, если учетной политикой организации предусмотрено распределение указанных расходов между проданными в данном периоде товарами и их остатком);

– проверить правильность корреспонденции счетов и своевременности отражения в бухгалтерском учете.

6. Проверка правильности учета операций при списании МПЗ на производство, при реализации или прочем выбытии:

– выборочно проверить наличие соответствующим образом оформленных первичных документов, подтверждающих факт отпуска в подразделения и в производство материалов (лимитные карты, журнал регистрации накладных, требования-накладные, накладные, акты расхода материалов, товарные отчеты производственных подразделений, книга продаж, счета-фактуры и т. п.);

– проверить соответствие первичных документов и регистров бухгалтерского учета требованиям к их оформлению бухгалтерского законодательства и Росстата (Госкомстата) России;

– убедиться, что в случае, если организация самостоятельно разработала форму первичного документа (регистра), применение этой формы утверждено распорядительным документом как приложение к учетной политике;

– проверить правильность распределения отклонений фактической себестоимости МПЗ от стоимости их по твердым учетным ценам между израсходованными и оставшимися на складе МПЗ;

– проверить правильность оценки материалов, списываемых в производство в зависимости от метода списания, принятого учетной политикой организации (средней себестоимости, ФИФО и т. д.);

– проверить правильность расчета и корреспонденции счетов при списании норм естественной убыли:

- изучить применяемый в организации порядок определения недостат запасов и порчи их в пределах норм естественной убыли;
- убедиться, что принятый порядок определения естественной убыли в пределах норм не противоречит утвержденным отраслевым нормам, принятым для проверяемых МПЗ;
- выявить случаи зачета недостат запасов излишками по пересортице (у организаций торговли, нефтепроводного транспорта и др.). Познакомится с объяснениями материально-ответственных лиц, представленными инвентаризационной комиссией;
- убедиться, что определение недостат и порч запасов в пределах естественной убыли при наличии пересортиц не противоречит правилам, установленным Приказом №119н от 28.12.2001 г.;
- познакомиться с материалами соответствующих комиссий на предмет определения возможности использования или продажи испорченных материалов (в пределах естественной убыли);
- проверить правильность бухгалтерских записей по выявленным недостаткам и порче в пределах естественных норм;

– проверить законность и правильность списания МПЗ, пришедших в негодность сверх норм естественной убыли, а также в случае хищений, аварий и т.п. (бухгалтерские записи должны основываться на решениях руководителя организации, принимаемых на основе Актов и заключений комиссии по непроизводительным расходам, решений судебных органов и т.п.);

– проверить правильность отражения НДС по недостаткам и порче материалов сверх норм естественной убыли, а также похищенных материалов, уничтоженных пожарами и т. п. МПЗ (т. е. подтвердить, что НДС, предъявленный ранее к зачету, восстановлен);

– проверить правильность списания ГСМ, используемыми автотранспортными хозяйствами (цехами и т. п.) организации;

– проверить правильность списания спецодежды.

#### 7. Проверка операций, связанных с готовой продукцией:

– проверить соответствие требований учетной политики предприятия в отношении способов учета готовой продукции (по фактической производственной себестоимости, нормативной себестоимости, договорным ценам, другим видам цен):

- убедиться, что методы учета, фактически применяемые предприятием на практике, закреплены в учетной политике;

- убедиться, что выбранный метод соответствует объемам производства и номенклатуре продукции.

- убедиться в правильности и своевременности оформления документов на сдачу продукции из производства на склад:

- убедиться, что учет готовой продукции производится не только в количественном, но и в стоимостном выражении;

- убедиться, что учет готовой продукции производится по наименованиям с отдельным учетом по отличительным признакам (артикул, марка, модель);

– убедиться в правильности определения себестоимости готовой продукции по видам изделий;

– проверить правильность расчета сумм отклонений фактической себестоимости от плановой, проверить их списание;

– проверить правильность списания отклонений на готовую продукцию для определения фактической производственной себестоимости готовой продукции (в случае, если текущий учет готовой продукции ведется по учетным ценам и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);

– проверить правильность определения стоимости готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

– проверить правильность списания отклонений, относящихся к проданной готовой продукции и остаткам готовой продукции на складе (если списание готовой продукции при отгрузке производится по учетной стоимости);

– проверить корреспонденцию счетов при списании отклонений на отгруженную продукцию (отклонения списываются на счета учета продаж);

– проверить правильность оформления документов по отпуску продукции:

- убедиться в наличии первичных документов (накладные, счета-фактуры);

- убедиться, что отпуск продукции производится по ценам не ниже себестоимости;

- проверить соответствие записей в книге продаж первичным документам (счет-фактура);

– проверить соответствие данных первичных документов договорам поставок готовой продукции, товаров и т. п.;

– убедиться в правильности заполнения формы № 2:

- убедиться, что сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над нормативной (плановой) их себестоимостью, списанная в соответствии с установленным порядком в дебет счета реализации, включена в данные строки 020;

- убедиться, что в случае, когда фактическая производственная себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, сумма данного отклонения уменьшает данные по строке 020;

– убедиться в правильности инвентаризации готовой продукции:

- проверить наличие приказа об инвентаризации готовой продукции во всех предусмотренных законодательством случаях;

- убедиться, что результаты инвентаризации оформлены первичными документами унифицированной формы;

- убедиться, что результаты инвентаризации готовой продукции отражены в бухгалтерском учете своевременно и в соответствии с данными инвентаризационных описей;

– проверить бухгалтерские записи по счету 45 «Товары отгруженные» (если имеются экспортные договоры и договоры комиссии):

- на основе анализа содержания экспортных договоров выявить дату перехода права собственности на отгруженные МПЗ;
- убедиться, что на момент проверки право собственности на товары, отгруженные покупателю (комиссионеру), принадлежат организации поставщику;
- проверить правильность списания стоимости отгруженных МПЗ на счет 45 «Товары отгруженные» (должны списываться по производственной себестоимости готовой продукции или по покупной стоимости товаров);
- убедиться, что в составе счета 45 «Товары отгруженные» учтены суммы расходов на продажу, относящиеся к сумме отгруженной продукции (товаров);
- проверить правильность и своевременность списания стоимости отгруженных МПЗ на счет 90 «Себестоимость продаж»;

– убедиться, что все операции по учету готовой продукции и товарам отгруженным отражены в бухгалтерском учете в полном объеме, своевременно и в соответствии с планом счетов.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета МПЗ требованиям нормативных документов, своевременности и правильности отражения операций по МПЗ в бухгалтерском учете, оценить систему внутреннего контроля, результаты инвентаризации и выявленные недостатки с точки зрения их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности и способность предприятия функционировать в ближайшем будущем (в течение 1 года).

## РЕЗЮМЕ

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении пра-

вильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации.

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита МПЗ;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры;
- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций с МПЗ (оценка, движение, расход и контроль использования и др.).

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита материально-производственных запасов.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите материально-производственных запасов.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу материально-производственных запасов.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту материально-производственных запасов, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 6. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

### § 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита

**Целью аудита** является установление достоверности отражения в учете и отчетности затрат организации, правильности калькулирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг.

**Задачами аудита затрат и НЗП** являются:

- анализ информации по учету затрат и незавершенного производства (НЗП) в учетной политике предприятия на соответствие законодательству;
- изучение и оценка применяемого предприятием метода калькуляции себестоимости и его особенностей;
- проверка правильности формирования элементов материальных затрат;
- проверка правильности формирования расходов по статье затраты на оплату труда;
- оценка отчислений во внебюджетные фонды;
- проверка правильности учета амортизационных отчислений;
- проверка правильности формирования прочих затрат.

**Основные нормативные акты:**

- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;

- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утверждено приказом Минфина России № 115н от 19.11.2002 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/2002), утверждено Приказом Минфина России № 114н от 19.11.2002 г.;
- Приказ Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 5 Приложение к бухгалтерскому балансу» (для аналитических тестов за несколько лет); пояснительная записка;
- Главная книга и регистры синтетического и аналитического учета по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 29, 90, 91 и др.;
- договоры по хозяйственной деятельности;
- акты выполненных работ;
- первичные документы по начислению заработной платы;
- коллективный договор, штатное расписание;
- приказы руководства;
- материалы планово-экономического и финансового отделов;
- договора обязательного и добровольного страхования, договоры с негосударственными пенсионными фондами;
- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений;
- другие учетные регистры.

## § 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И НЗП

Перед выполнением детальных процедур по существу аудитор должен:

1. Изучить информацию по учету затрат и незавершенного производства (НЗП) в учетной политике предприятия. Проверить раскрытие в учетной политике организации обязательной информации о НЗП:

- об утвержденных организацией формах первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- способах оценки незавершенного производства и готовой продукции;

- принятом организацией порядке списания косвенных расходов;

- принятом методе признания коммерческих и управленческих расходов;

- принятом методе списания материально-производственных запасов;

- формировании резервов под снижение стоимости материальных ценностей;

- формировании резерва на ремонт основных средств, резерва оплаты труда и др.;

- документообороте по учету расходов;

- порядке контроля над хозяйственными операциями.

Кроме того, необходимо проверить соответствие фактически применяемых счетов бухгалтерского учета субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов, являющимся приложением в учетной политике и др.

2. Описать применяемый предприятием метод калькуляции себестоимости и его особенности:

- *нормативный метод*: применяется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством.

Отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием мест их возникновения, причин и виновников, фиксируют изменение текущих норм в результате проведения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции:

$$Z_{\text{факт.}} = Z_{\text{норм.}} \pm \text{Откл. от норм.} \pm \text{Изм. норм.};$$

– *показный метод*: объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под ним понимают изделие, мелкие серии изделий или ремонтные, монтажные, экспериментальные работы. Для учета затрат на каждый заказ открывается аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат ведут на основании первичных документов. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно, исходя из положений учетной политики предприятия. При этом все затраты считаются незавершенными вплоть до окончания заказа;

– *попередельный метод*: применяется в производстве с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях массового и крупносерийного производства, где обрабатываемое сырье и материалы проходят несколько фаз переработки (переделов). При этом затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Существуют 2 варианта: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный:

- при бесполуфабрикатном: ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерском учете движение полуфабрикатов не отражают. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта. При этом прямые затраты в бухгалтерском учете отражают по каждому переделу в отдельности;
- при полуфабрикатном: движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и калькулируется

себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. С использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»: Дебет 21 Кредит 20 (после каждого передела). Без использования счета 21: Дебет 20<sub>цех В</sub> – Кредит 20<sub>цех А</sub>;

- убедиться, что применяемый предприятием метод калькуляции (нормативный, попередельный, позаказный) раскрыт в учетной политике;

- убедиться, что применяемый метод соответствует объемам производства, длительности технологического процесса и номенклатуре выпускаемой продукции.

### 3. В случае применения нормативного метода:

- убедиться в наличии калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию;

- убедиться, что фактическая себестоимость выпущенной продукции включает в себя нормативную себестоимость, отклонения от норм и изменения норм;

- убедиться в правильности ведения учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости;

- убедиться, что изменение норм произведено в соответствии с первичными документами (извещения или служебные записки соответствующих служб);

- в случае существенности отклонения от норм, проанализировать причины и условия их появления;

- убедиться в наличии нормативных карт на детали, узлы или ведомости нормативного набора затрат по цехам;

- убедиться, что ведомость нормативного набора затрат составлена только по прямым затратам;

- убедиться в наличии ведомости сводного учета затрат на производство по изделию или группе изделий;

- убедиться в правильности расчета норматива на незавершенное производство.

### 4. В случае применения попередельного метода:

- убедиться, что количество переделов обусловлено технологическим процессом и отраслевыми инструкциями;

- убедиться, что учет затрат ведется по каждому обособленному переделу;
- убедиться в наличии баланса исходного сырья, расчета выхода продукта, брака и отходов;
- убедиться в правильности определения стоимости полуфабрикатов;
- убедиться в организации учета по местам возникновения затрат (цехам, участкам);
- убедиться в наличии документов, подтверждающих инвентаризацию по переделам (цехам, участкам) на конец месяца.

5. В случае применения позаказного метода:

- убедиться, что «открытие заказа» плановой службой в соответствии с утвержденным планом производства подтверждено извещением в бухгалтерию;
- убедиться, что заказы зарегистрированы и им присвоены очередные номера;
- убедиться в наличии карты аналитического учета затрат по заказу;
- убедиться, что после закрытия заказа по нему не производится отпуска материалов или начисления заработной платы;
- убедиться в наличии системы контроля для предотвращения выполнения работ, не предусмотренных технологическим процессом, для обеспечения правильности отнесения затрат на соответствующие заказы;
- убедиться в правильности отражения в учете потерь по аннулированным заказам в составе прочих расходов;
- убедиться в отсутствии фактов переброски расходов с одного заказа на другой.

6. Проверка правильности группирования затрат по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

При этом необходимо убедиться, что данная группировка затрат имеет место и расходы по отдельным элементам отнесены на соответствующие счета бухгалтерского учета.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Детальные процедуры предполагают проверку различных элементов или статей затрат и тесно пересекаются со всеми разделами аудита бухгалтерского учета и отчетности.

1. Проверка правильности формирования элементов материальных затрат (счета 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44):

– убедиться в соответствии списания ТМЦ нормативам расхода согласно технологическому процессу и отраслевым инструкциям;

– убедиться в наличии разрешительных документов (требования, лимитно-заборные карты), а также в правильности их оформления и наличии подписи технологов;

– убедиться в отсутствии фактов списания на расходы ТМЦ, не относящихся к материалам, используемым в производстве (по технологическому процессу);

– убедиться в отсутствии фактов списания на затраты НДС по ТМЦ (сравнить стоимость ТМЦ по приходным и расходным накладным);

– убедиться в отсутствии включения в расходы ТМЦ, переданных в цеха, но не использованных в процессе производства;

– убедиться в отсутствии списания ТМЦ на непроизводственные цели, например, для содержания и ремонта объектов социально-культурного назначения;

– проверить правильность отражения расходов по потерям и нормам естественной убыли:

- убедиться в наличии нормативных документов, устанавливающих нормы потерь и естественной убыли;
- убедиться в наличии актов на списание потерь, утвержденных внутренней комиссией и подписанных технологом;
- убедиться в том, что восстановлена сумма НДС, относящаяся к стоимости недостающих материалов, отнесенная на расчеты с бюджетом в прошлых отчетных периодах;

– проверить правильность формирования расходов по недостаткам материальных ценностей в производстве при отсутствии виновных лиц:

- убедиться в наличии актов, на основании которых списывается недостача ТМЦ;
- убедиться в действительном отсутствии виновных лиц (на основании решений судебных и других уполномоченных органов);
- убедиться в том, что восстановлена сумма НДС, относящаяся к стоимости недостающих материалов, отнесенная на расчеты с бюджетом в прошлых отчетных периодах;

– проверить правильность формирования стоимости возвратных отходов. Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону;

- проверить правильность учета потерь от брака продукции:
- убедиться в наличии утвержденных руководителем актов о браке или иных документов, в которых указываются характеристика брака, его причина, количество забракованной продукции, фактическая себестоимость этой продукции, отметка склада о приемке вторсырья, полученного из забракованной продукции (при его наличии), потери от брака;
  - убедиться в обоснованности брака с точки зрения технологии производства;
  - убедиться в правильности учета неисправимого брака;
  - проверить правильность формирования расходов на исправление брака;
  - проверить обязательность отражения реализованного брака (например, продажа вторсырья или лома) на счетах реализации;

– проверить правильность списания спец. одежды, обуви, спец. питания в соответствии с законодательством РФ:

- убедиться в наличии внутренних распорядительных документов, устанавливающих перечень профессий работников, имеющих право на спец. одежду, обувь, питание;
- убедиться в правомерности применения специальной одежды, обуви, специального питания в соответствии с законодательством.

2. Проверка правильности формирования расходов по статье затраты на оплату труда:

– проверить наличие штатного расписания, Положения о премировании или коллективного договора;

– проверить правильность учета заработной платы работников основного производства (убедиться в отражении в учете на соответствующих счетах);

– убедиться, что затраты на отпуска будущих периодов и социальные отчисления на эти суммы не включены в затраты на оплату труда, а учтены на счете 97 «Расходы будущих периодов»;

– убедиться, что заработная плата работников непромышленной сферы отражена на соответствующих счетах (отдел капитального строительства — на счете 08, цех общественного питания, медицинский пункт — на счете 29 и т. п.);

– выявить факты несистемного премирования, отнесенного к расходам предприятия (премии за введение нового оборудования или окончание строительства должны быть учтены в составе капитальных вложений);

– убедиться в правомерности применения выплат компенсирующего характера в виде надбавок к должностным окладам и тарифным ставкам в соответствии с законодательством РФ (районный коэффициент, совмещение профессий, разъездной характер работы и т. п.);

– проверить правильность отражения стоимости продукции, выдаваемой в качестве оплаты труда в натуральной форме, а также порядок оценки стоимости продукции;

- проверить правильность отражения стоимости форменной одежды и обмундирования, убедиться, что данные расходы произведены в соответствии с законодательством РФ;

- проверить правильность включения в расходы на оплату труда сумм платежей работодателей по договорам обязательного и добровольного страхования;

- выявить факты включения в расходы на оплату труда выплат за счет чистой прибыли (материальная помощь, оплата коммунальных услуг, питания и проезда, оплата дополнительных отпусков, надбавки к пенсиям и т. п.);

- выявить факты включения в расходы выплат, относящихся к прочим расходам;

- проверить правильность включения в состав себестоимости отчислений во внебюджетные фонды (ФОМС, ПФ, ФСС).

### 3. Оценка отчислений во внебюджетные фонды:

- проверить правильность определения облагаемой базы для Фонда социального страхования, Пенсионного фонда, федерального и территориального фондов медицинского страхования;

- проверить правильность заполнения расчета по авансовым платежам;

- проверить правильность применения тарифов для расчета страховых взносов;

- проверить наличие, правильность оформления, содержание договоров гражданско-правового характера для правильности формирования облагаемой базы по страховым взносам.

### 4. Проверка правильности учета амортизационных отчислений:

- убедиться в отсутствии фактов отнесения на расходы амортизационных отчислений по объектам, по которым амортизация не начисляется;

- убедиться в отсутствии фактов отнесения на расходы амортизации по основным средствам, переданным по договорам в безвозмездное пользование, финансовую аренду (лизинг) с учетом имущества у лизингополучателя;

- убедиться в отсутствии начисления амортизации на основные средства, переведенные на консервацию на срок более 3 месяца;

цев (проверить наличие приказов руководства о консервации основных средств, правильность их оформления, проверить сроки консервации);

– убедиться в отсутствии начисления амортизации на основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев (убедиться в наличии документов, подтверждающих необходимость направления объекта на реконструкцию и модернизацию, приказов руководства, убедиться в правильности определения срока реконструкции);

– убедиться, что в расходы не включена амортизация по объектам мобилизационных мощностей.

#### 5. Проверка правильности формирования прочих затрат:

– проверить правильность формирования затрат на ремонт основных средств:

- убедиться, что при наличии резерва на ремонт основных средств расходы на ремонт не относятся единовременно на счета затрат;
- произвести оценку произведенных расходов с точки зрения отнесения ремонта к текущему, капитальному, реконструкции или модернизации. При реконструкции и модернизации основных средств убедиться, что расходы включены в стоимость основного средства, а не учтены в составе текущих расходов;

– убедиться, что отражение в бухгалтерском учете расходов на НИОКТР производится в соответствии с ПБУ 17/2002:

- убедиться, что в составе НИОКТР отражены работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»;
- убедиться, что информация о расходах по НИОКТР отражена в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы;
- проверить, что выполнены все условия для отнесения в учете работ к НИОКТР;

- проверить дату начала списания расходов на НИОКТР и срок списания (не более 5 лет);
- убедиться, что для списания применяется один из двух методов (линейный способ или способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)) и он закреплен в учетной политике;
  - проверить суммы и отражение в бухгалтерском учете расходов на освоение природных ресурсов:
  - убедиться, что к таким расходам отнесены расходы на освоение природных ресурсов, геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера;
  - проверить правильность отражения расходов. В бухгалтерском учете они отражаются в составе расходов будущих периодов с последующим списанием на затраты;
  - проверить расходы на обязательное и добровольное страхование имущества и ответственности:
    - убедиться, что затраты документально подтверждены договорами страхования;
    - убедиться, что затраты экономически целесообразны и закреплены внутренними документами;
  - убедиться, что платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду осуществляются за счет прочих расходов, а платежи за превышение их — за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
    - убедиться, что на затраты отнесена оплата работ по сертификации продукции;
    - проверить правильность учета затрат на командировки:
      - наличие приказов по служебным командировкам;
      - затраты на командировки по производственной деятельности учтены на соответствующих счетах (20, 23, 25, 26, 44) в соответствии с целью командировки;
      - затраты на командировки по приобретению оборудования и материалов учтены в фактической стоимости ТМЦ и основных средств;

- убедиться в правильности оценки суммы командировочных расходов при служебных командировках за границу;
- проверить правомерность учета в составе расходов платы сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану:
  - убедиться в наличии договоров и лицензий сторонних организаций;
  - убедиться, что в составе расходов учтена охрана имущества собственника;
  - в случае осуществления других охранных мероприятий убедиться в отнесении расходов за счет прибыли;
- проверить правомерность учета в составе затрат платы за подготовку и переподготовку кадров:
  - убедиться в наличии договоров на обучение;
  - убедиться в факте успешного завершения обучения сотрудника (наличие в качестве подтверждения диплома, сертификата, свидетельства об обучении);
  - убедиться в наличии программы профессионального обучения сотрудников на предприятии, приказов руководства о направлении сотрудников на обучение;
  - убедиться, что обучение детей сотрудников, получение сотрудниками второго высшего образования, а так же обучение по профессии, не связанной с производством, производится за счет прибыли;
  - убедиться, что расходы по обучению длительностью более 1 года учтены в составе «Расходов будущих периодов» счет 97, а не списаны единовременно;
- проверить правильность учета затрат на гарантийный ремонт и обслуживание произведенной продукции;
- проверить правильность учета расходов по оплате услуг связи:
  - убедиться в наличии договоров с организациями, предоставляющими услуги связи, а так же в том, что имеется лицензия на оказание данных услуг;
  - убедиться, что при использовании сотовой связи имеются распорядительные документы руководства, должностные ин-

- струкции, перечень сотрудников, пользующихся сотовыми телефонами;
- проверить правильность учета в составе расходов затрат по пожарной охране и гражданской обороне:
    - убедиться в наличии договоров и лицензий сторонних организаций, производящих данные работы;
    - убедиться в том, что работы по первоначальной установке пожарной сигнализации включены в стоимость основных средств, а не отнесены одновременно на расходы;
  - проверить правильность учета представительских расходов:
    - убедиться в наличии сметы на представительские расходы;
    - убедиться в наличии актов списания представительских расходов;
    - убедиться, что списание представительских расходов произведено на основании первичных документов;
    - убедиться, что произведенные расходы отнесены к представительским расходам в соответствии с законодательством;
  - проверить правильность учета расходов на рекламу:
    - убедиться в наличии первичных документов;
    - убедиться в соответствии произведенных расходов расходам на рекламу в соответствии с законодательством;
  - убедиться в правильности формирования и списания общехозяйственных расходов (счета 25, 26) в стоимость основного производства:
    - убедиться в соответствии учетной политики и действующего порядка списания общехозяйственных расходов;
    - определить порядок списания (Дебет 20 — Кредит 26 или Дебет 90/2 — Кредит 26).

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета затрат и незавершенного производства требованиям нормативных документов, о правомерности формирования стоимости незавершенного производства, о своевременности и правильности отражения операций, связанных с незавершенным производством, в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Аудит затрат производства занимает одно из ключевых мест в ходе проверки, так как при этом оценивается правильность учета многих других участков: учет материалов, заработной платы, амортизации основных средств и НМА и др. Цель аудита сводится к оценке правильности организации учета затрат и калькулирования себестоимости в соответствии с законодательством РФ.

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита затрат и НЗП;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры;
- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций (оценка НЗП, калькулирование и расчет себестоимости и др.).

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита затрат на производство и НЗП.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите затрат на производство и НЗП.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу затрат на производство и НЗП.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту затрат на производство и НЗП, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 7. АУДИТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

### § 1. Цель, задачи, нормативная база и источники аудита

**Целью аудита** является оценка правильности организации учета расчетов на предприятии, подтверждение законности образования различных видов дебиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения.

К **задачам** аудита дебиторской задолженности относятся:

- сопоставление данные дебиторской задолженности, отраженных в бухгалтерской отчетности организации и бухгалтерских регистрах;
- проверка раскрытия в учетной политике организации обязательной информации в части:
  - оценка организации внутреннего контроля по учету дебиторской задолженности партнеров;
  - анализ состояния и динамики дебиторской задолженности с партнерами;
  - проверка договорной работы;
  - проверка соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям законодательных и нормативных актов;
  - проверка правильности производимых расчетов с партнерами-дебиторами;
  - оценка реальности сумм дебиторской задолженности, своевременности и правильности отражения расчетов с дебиторами в учете;
  - проверка претензионной работы;
  - проверка НДС, предъявленного покупателям;
  - оценка качества проводимых инвентаризаций.

**Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;

- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- бухгалтерская отчетность за проверяемый и предшествовавшие периоды для аналитических процедур;
- Главная книга;
- списки дебиторов с указанием сумм задолженности на начало и конец отчетного периода;
- договоры на поставку товарно-материальных ценностей;
- договоры купли-продажи, мены, подряда, возмездного оказания услуг и др.
- договоры уступки прав требования задолженности;
- договоры на выполнение работ (оказание услуг);
- учетные регистры: журналы-ордера № 6, 6-с, 8, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 62, 63, 76, другие регистры синтетического и аналитического учета;
- журнал регистрации полученных от поставщиков счетов-фактур (в случае предоплаты);

- журнал регистрации выданных счетов-фактур при отгрузке;
- таможенные декларации (при вывозе ценностей по экспортным контрактам);
- книги покупок и продаж;
- акты сверок с покупателями (заказчиками);
- первичные документы по отгрузке товарно-материальных ценностей (выполнению работ, принятию услуг) (в т. ч. накладные, доверенности, акты, формы КС-3 и т. п.);
- приказ о проведении инвентаризации и инвентаризационные документы;
- коммерческие акты;
- судебные иски, заявленные претензии покупателей к организации и наоборот; другие материалы юридического отдела.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ**

Прежде всего аудитор должен внимательно проанализировать информацию о дебиторской задолженности с целью определения зон повышенного риска наличия существенных искажений. Для этого ему необходимо выполнить следующие аналитические процедуры и тесты средств контроля:

1. Сопоставить данные дебиторской задолженности, отраженных в бухгалтерской отчетности организации и бухгалтерских регистрах.

2. На основании карточек аналитического учета (или других аналитических данных) выполнить выборку с включением в нее наиболее значительных сумм дебиторской задолженности.

3. Проверить раскрытие в учетной политике организации обязательной информации в части:

- расчетов с дебиторами, расчетов по претензиям;
- порядок инвентаризации расчетов с дебиторами;
- порядок описания дебиторской задолженности, в т. ч. просроченной;

- наличие у организации типовой схемы корреспонденции счетов по расчетам с дебиторами, по расчетам по претензиям;
- соответствие принципов учета дебиторов, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;
- соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета расчетов с дебиторами требованиям учетной политики предприятия;
- было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом, и чем это было вызвано;
- было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений;
- разработаны ли на предприятии регистры учета внутренней отчетности по учету расчетов с дебиторами, расчетов по претензиям.

4. Оценить организацию внутреннего контроля по учету дебиторской задолженности партнеров:

- проверить наличие системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т. д.) В случае наличия ревизионных комиссий и внутреннего аудита:
  - проверить Положения об указанных ревизионных комиссиях, внутреннем аудите;
  - выяснить, входит ли в их обязанности контроль расчетов с дебиторами;
  - запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии;
- установлена ли в организации ответственность за соблюдение правил оформления документации;
- узнать, существует ли в организации архивная служба;
- соблюдается ли в организации требование визирования договоров и других финансовых документов главным бухгалтером;
- проверить, регистрируются ли счета-фактуры в соответствующих журналах;
- выяснить, на какие службы (должностные лица) возложена ответственность за претензионную работу с покупателями;

- выяснить, как организована работа с дебиторской задолженностью;
  - организуются ли главным бухгалтером или внутренней аудиторской службой проверки с целью определения наличия и комплектности первичных документов и с целью выявления нарушений при оформлении первичных документов;
  - проводится ли инвентаризация расчетов с дебиторами во всех установленных законодательством случаях.
5. Анализ Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

Детальные тесты рекомендуется выполнять в следующей последовательности:

1. Анализ состояния и динамики дебиторской задолженности с партнерами:

- определить динамику состава дебиторской задолженности с партнерами по квартально, а также на начало и конец отчетного года (в абсолютных величинах и в %);
- проанализировать причины изменения состава дебиторской задолженности в отчетном периоде;
- выразить мнение о состоянии дебиторской задолженности организации (положительная или отрицательная тенденция, причины, вызвавшие изменения, влияние на финансовое положение субъекта экономической деятельности и т. п.).

2. Проверка договорной работы:

- проверить, организована ли регистрация и учет договоров, а также порядок регистрации договоров, т.е. указать, каким образом договоры регистрируются:
  - в едином регистре;
  - по отделам, подразделениям;
  - каким-либо иным способом;
- проверить наличие договоров с партнерами (проверке должны быть подвергнуты договоры по всем существенным суммам

задолженности в соответствии с выборкой, но рекомендуется не менее 60% дебиторской задолженности);

– ознакомиться с содержанием договоров. Особое внимание уделить разовым контрагентам. Оценить правильность оформления договоров с правовой точки зрения;

– для дальнейшей оценки правильности бухгалтерских записей по отдельным сделкам выделить основные типы заключенных договоров (купли-продажи, в т.ч. договоры коммерческого кредита, договоры мены, экспортные договоры, договоры на оказание услуг и др.);

– на основании данных договоров, синтетических, аналитических регистров бухгалтерского учета выявить договоры с просроченным сроком исполнения обязательств по расчетам с покупателями и обязательств поставщиков по выданным авансам.

3. Проверка соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям законодательных и нормативных актов:

– проверить правильность заполнения первичных документов на соответствие первичных документов и регистров бухгалтерского учета организации требованиям к их оформлению, предъявляемым законодательством в области бухгалтерского учета и Росстата (Госкомстата) России. Убедиться, что в случае применения организацией самостоятельно разработанных форм первичных документов (регистров учета и отчетности), указанные формы документов утверждены распорядительным документом организации, как приложение к учетной политике;

– проверить правильность заполнения аналитических и синтетических регистров:

- убедиться, что по данным регистров аналитического и синтетического учета можно установить участников расчетных отношений и их число;
- убедиться, что аналитические и синтетические регистры организации позволяют в полной мере оценить состояние расчетов с каждым партнером. Для этого на основе произведенной выборки первичных документов от поставщиков (счетов,

- платежных поручений, требований, накладных и т. п.) проследить их отражение в учетных регистрах;
- убедиться, что по представленным регистрам учета можно установить применяемые организацией формы расчетов (в безналичном порядке, наличными денежными средствами, векселями, путем взаимозачета и обмена продукцией и товарами);
  - проверить наличие аналитических регистров в разрезе покупателей по полученным векселям, срок оплаты которых не наступил, и по просроченным оплатой векселям;
  - оценить используемые регистры учета с точки зрения возможности группировки задолженности по срокам ее возникновения (в т. ч. просроченной);
  - проверить правильность определения сроков дебиторской задолженности:
    - на соответствие данных дебиторской задолженности в бухгалтерских регистрах (наименование дебитора, дата возникновения, сумма дебиторской задолженности) данным, представленным в перечне дебиторов;
    - убедиться, что на счетах учета дебиторской задолженности с партнерами не значится задолженность с истекшим сроком исковой давности;
  - проверить правильность бухгалтерских записей по отдельным сделкам:
    - отражаются ли на счетах учета расчетов с партнерами проценты по договорам коммерческого кредита и проценты по полученным от покупателей векселям, выданным в обеспечение задолженности, по мере погашения этой задолженности (производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счетов: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») (с точки зрения полноты, своевременности и правильности отражения в учете);
    - определить своевременность отражения на счетах учета расчетов операций по договорам мены. Для этого убедиться, что в сумме остатков дебиторской задолженности не значится суммы задолженности по договорам мены, т.к. момент пере-

хода права собственности на отгруженные контрагенту по договору мены товары совпадает с моментом исполнения обеими сторонами обязательств по договору мены;

- убедиться, что при получении собственных векселей покупателей организация ведет забалансовый учет по счету 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», а также аналитический учет по указанному счету, книгу учета ценных бумаг;
- выявить наличие на счетах учета расчетов сумм дебиторской задолженности в иностранной валюте. Проверить правильность исчисления (арифметический пересчет) и отражения на указанных счетах курсовых разниц (курсовые разницы относятся на прочие доходы и расходы);
- проверить своевременность и правильность списания задолженности с истекшим сроком исковой давности и других нереальных для взыскания долгов. Для этого выяснить, создаются ли организацией резервы по сомнительным долгам в соответствии с учетной политикой;
- убедиться в наличии доказательств нереальности взыскания сумм задолженности.

4. Проверка правильности производимых расчетов с партнерами-дебиторами:

– выборочно сравнить цены, указанные в счетах организации, с ценами, указанными в договорах, и с суммами, полученными от покупателей и заказчиков;

– установить, имели ли место в отчетном периоде зачеты взаимной задолженности. На основании договоров (соглашений) о взаимозачете, актов взаимных сверок между партнерами, производящими взаимозачет, убедиться в правильности и обоснованности списания сумм дебиторской задолженности. Следует иметь в виду, что согласно ст. 411 ГК РФ не допускается зачет требований в отношении задолженности, срок исковой давности которой истек.

5. Оценка реальности сумм дебиторской задолженности, своевременности и правильности отражения расчетов с дебиторами в учете:

- проверить имеются ли в регистре аналитического учета данные о номерах и датах договоров и первичных документы к ним;
- существуют ли фактически указанные в регистре договоры и первичные документы;
- убедиться в отсутствии фактов отражения в учете дебиторской задолженности без подтверждения ее первичными документами (актами, накладными, приходными ордерами и т.п.);
- выборочно осуществить пересчет сумм, указанных в счетах и накладных;
- подтвердить, что расчеты с покупателями и заказчиками отражены в учете своевременно и в полном объеме;
- убедиться, что они правильно отражены в учете. При выявлении некорректных проводок или хозяйственных операций, оформленных на основании несоответствующих первичных документов проанализировать влияние на достоверность учетных данных;
- оценить объем подтвержденной дебиторской задолженности:
  - определить % охвата партнеров взаимными сверками, для чего сравнить дебиторскую задолженность на конец отчетного периода и сумму дебиторской задолженности, подтвержденную актами взаимных сверок;
  - при наличии существенного процента неподтвержденных отдельными партнерами сумм дебиторской задолженности самостоятельно получить письменные подтверждения дебиторов;
  - произвести выборку из бухгалтерских регистров данных (наименование покупателей, дату возникновения задолженности, сальдо задолженности на определенный момент) и сверить эти данные с актами сверок;
  - указать на возможность проведения встречных проверок налоговыми органами и, следовательно, возможности возникновения налоговых последствий;
- убедиться, что за проверяемый период не было случаев перекрытия дебиторской задолженности одного и того же контрагент

та его кредиторской задолженностью (без договоров о взаимозачете и соответствующих первичных документов и бухгалтерских записей).

6. Проверка претензионной работы:

- проверить, предусмотрено ли договорами урегулирование возможных претензий, штрафных санкций, обращение в суд и т. п.;

- выяснить, своевременно ли предъявляются штрафные санкции покупателям (если нет — указать причину) за нарушение договорных обязательств;

- выявить, предъявляются ли судебные иски покупателям на неудовлетворенные претензии;

- на основании анализа договоров и данных юридического отдела проверить, всегда ли применяются штрафные санкции к покупателям за невыполнение договорных обязательств;

- на основании копий документов, приложенных к исковым заявлениям, выяснить степень доказательности предъявляемых покупателям претензий;

- на основании копий документов, приложенных к исковым заявлениям, выяснить степень доказательности претензий, предъявляемых покупателями (заказчиками) к проверяемой организации (поставщику);

- проверить правильность и своевременность бухгалтерских записей, связанных с предъявленными покупателями претензиями и исками;

- проверить, раскрыта ли информация об исках и ограничениях в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

7. Проверка НДС, предъявленного покупателям:

- проверить наличие счетов-фактур по конкретным сделкам;

- проверить правильность определения предъявленного НДС, для чего произвести выборку счетов-фактур, предъявленных покупателям. Пересчитать суммы налога на добавленную стоимость;

- убедиться в соответствии сумм НДС, указанных в счетах-фактурах, бухгалтерским записям по кредиту счета 68 в бухгалтерских регистрах и машинограммах;

– проверить правильность заполнения счетов-фактур в соответствии с требованиями, предъявляемыми к их заполнению и своевременность отражения счетов в журнале регистрации и книге продаж.

#### 8. Оценка качества проводимых инвентаризаций:

– подтвердить, что инвентаризации проводятся во всех обязательных случаях, предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете и др. нормативными актами;

– подтвердить, что инвентаризация проводится на основании приказов руководителя;

– подтвердить полноту и правильность оформления документов, связанных с проведением инвентаризаций;

– проверить наличие актов сверок с покупателями и поставщиками (в части остатков по авансам выданным), по расчету, по претензиям. Убедиться, что организация ежеквартально (на конец года) производит сверки с покупателями и поставщиками (в части дебиторской задолженности);

– убедиться, что документы, связанные с проведением инвентаризации соответствуют унифицированным формам учета результатов инвентаризации, утверждены Госкомстатом России;

– убедиться, что результаты инвентаризации своевременно и в полном объеме отражены в учете;

– убедиться, что суммы расхождений между данными инвентаризации и данными бухгалтерского учета организацией отрегулированы.

9. Проверить наличие исков и ограничений в части расчетов с дебиторами, а также раскрыта ли информация об исках и ограничениях в бухгалтерской отчетности.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета расчетов с дебиторами (в т. ч. расчетов по претензиям) требованиям нормативных документов, о правомерности, своевременности и правильности отражения соответствующих операций в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Целью аудита дебиторской задолженности является формирование мнения о достоверности показателей бухгалтерской отчетности, отражающих обязательства по внешним расчетам, и о соответствии применяемой методики учета нормативным документам.

Для достижения данной цели аудитору необходимо:

- составить план аудита дебиторской задолженности;
- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица и выполнить аналитические процедуры;
- разработать программу аудиторских процедур и методы проверки;
- выполнить детальные тесты в отношении отдельных операций (проверка своевременности, полноты, точности расчетов, списания просроченной задолженности и др.).

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита дебиторской задолженности.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите дебиторской задолженности.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу дебиторской задолженности.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту дебиторской задолженности, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 8. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

Аудиторская проверка финансовых вложений проводится с **целью** формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Аудит финансовых вложений включает проверку:

- взаимосвязей и сопоставление данных о финансовых вложениях в различных регистрах и отчетности;
- информации о финансовых вложениях в учетной политике предприятия;
- наличия системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т. д.);
- осуществления контроля за финансовыми вложениями со стороны руководства;
- наличия прав собственности, системы внутреннего контроля финансовых вложений и организации хранения ценных бумаг, экономической целесообразности финансовых вложений;
- состояния синтетического и аналитического учета финансовых вложений;
- правильности формирования стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете при их поступлении;
- доходов по финансовым вложениям;
- порядка формирования затрат профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- своевременности отражения операций с финансовыми вложениями в бухгалтерском учете;
- полноты отражения финансовых вложений в бухгалтерском учете.

**Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» № 39-ФЗ от 22.04.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/2002), утверждено Приказом Минфина России № 126н от 10.12.2002 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

#### **Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- форма №1 «Бухгалтерский баланс», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», пояснительная записка (за ряд лет для анализа);
- Главная книга и синтетические и аналитические регистры по счетам 58, 59, 91, 008, 009;
- книга учета ценных бумаг или заменяющий ее регистр;
- документы, подтверждающие наличие вкладов в уставные капиталы других организаций (выписки из реестров, протоколы, учредительные документы);
- документы, подтверждающие право собственности или владения ценными бумагами (договора, выписки из реестров, депозитария), ценные бумаги, хранящиеся в кассе предприятия;
- договоры займа, простого товарищества;

- книга записи залога или заменяющий ее регистр;
- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.
- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений (судебные разбирательства, договоры передачи в залог и т.д.);
- приказы об инвентаризации финансовых вложений и результаты проведенных инвентаризаций и другие учетные регистры и документы.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

С целью выявления наиболее значимой информации о финансовых вложениях сначала проводятся аналитические процедуры:

1. Сопоставление данных по финансовым вложениям, отраженных в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- данные вступительного баланса по финансовым вложениям за отчетный период с соответствующими исходящими данными баланса за предыдущий период;
- данные Главной книги с данными формы №1 «Бухгалтерский баланс» по финансовым вложениям на начало и конец отчетного периода;
- данные аналитического учета финансовых вложений по счетам 58, 008, 009, 91 (субсчет «Продажа и прочее выбытие финансовых вложений») с данными Главной книги;
- вступительные данные по форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» с исходящими данными предыдущего отчетного периода в части финансовых вложений (раздел 5). В случае обнаружения расхождений, выяснить причину и дать рекомендации по исправлению;
- данные формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» с данными Главной книги. В случае обнаружения расхождений, выяснить причину и дать рекомендацию по исправлению;

– данные формы № 1 «Бухгалтерский баланс» с данными формы №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». В случае обнаружения расхождений, выяснить причину и дать рекомендации по исправлению;

– проверить взаимосвязку показателей (сопоставление данных) в различных формах бухгалтерской отчетности;

– проверить полноту раскрытия информации (касающейся финансовых вложений) в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности:

- в случае несопоставимости данных предыдущего и отчетного периодов — о каждой существенной корректировке данных периода, предшествующего отчетному, вместе с указанием причин, ее вызвавших;
- об изменениях в учетной политике, имеющих отношение к методам учета финансовых вложений, имевших место в течение отчетного года и предполагаемых на следующий отчетный год;
- об условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с финансовыми вложениями, с большой вероятностью влияющих на увеличение (уменьшение) экономических выгод организации — не завершенных на отчетную дату судебных разбирательствах, не разрешенных на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет (ПБУ 8/01) и др.

2. Проверка отражения информации о финансовых вложениях в учетной политике предприятия:

– об утвержденных организацией формах первичных документов для учета финансовых вложений;

– о создании и порядке создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги;

– о сроках проведения инвентаризации финансовых вложений;

– стоимость ценных бумаг, переданных в залог;

– порядок отнесения разницы между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью по долговым ценным бумагам на финансовые результаты у коммерческой орга-

низации или увеличение расходов у некоммерческой (равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода или иным).

Кроме того, для профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов:

- предусмотрено ли проведение переоценки вложений в ценные бумаги, по мере изменения котировки на фондовой бирже;

- проверить соответствие принципов учета финансовых вложений, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;

- проверить соответствие фактически применяемых счетов аналитического учета финансовых вложений субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов, являющимся приложением к учетной политике;

- проверка соответствия фактически применяемых предприятием способов и методов учета финансовых вложений требованиям учетной политики предприятия в отношении учета и оценки финансовых вложений;

- проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано;

- проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

3. Проверка наличия системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т.д.). В случае наличия ревизионных комиссий и внутреннего аудита:

- проверить положения об указанных ревизионных комиссиях, внутреннем аудите;

- выяснить, входит ли в их обязанности контроль за финансовыми вложениями;

- запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии.

4. Проверка осуществления контроля за финансовыми вложениями со стороны руководства:

- получить приказ, удостоверяющий полномочия лиц подписывать документы, оформляющие финансовые вложения;
- проверка наличия на первичных документах и всех регистрах, необходимых для учета финансовых вложений, всех предусмотренных законодательством реквизитов: разрешающих подписей ответственных лиц и расшифровок этих подписей, а также всех необходимых дат;
- проверить порядок проведения инвентаризации финансовых вложений.

5. Проведение анализа Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

1. Проанализировать информацию о составе финансовых вложений на основании данных первичных документов и учетных регистров, проверить наличие права собственности на них, изучить систему внутреннего контроля финансовых вложений и организацию хранения ценных бумаг, оценить экономическую целесообразность финансовых вложений:

- провести проверку на соответствие указанных документов, подтверждающих финансовые вложения, требованиям нормативных правовых актов, регулирующих операции с ценными бумагами:

Вид финансового вложения	Первичные документы, подтверждающие их наличие
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 т. ч. долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя)	Договоры на приобретение ценной бумаги, 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

Вид финансового вложения	Первичные документы, подтверждающие их наличие
	ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру (при наличных расчетах), накладные на передачу имущества (активов) в оплату за ценные бумаги
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в т. ч. дочерних и зависимых хозяйственных обществ)	Учредительные договоры, договоры совместной деятельности, акт приема-передачи вклада в совместную деятельность
Предоставленные другим организациям займы	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, прочих документов (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

– выяснить, **не** учитываются ли на счете 58 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, предоставляемое 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 (основные средства, материально-производственные запасы);
  - нематериальные активы;
    - проверить, выполняются ли одновременно три условия, при которых финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету (данное требование закреплено в ПБУ 19/02):
      - наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или иных активов;
      - переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями;
      - способность финансового вложения приносить организации экономические выгоды (доход).
2. Проверка состояния синтетического и аналитического учета финансовых вложений:
- установить, имеется 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.). 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;
- проверить правильность ведения книги учета ценных бумаг или заменяющего ее регистра:
- проверить, соблюдаются ли правила оформления книги учета ценных бумаг;
  - убедиться, все ли ценные бумаги описаны в книге — провести выборочную проверку отражения поступления и выбытия ценных бумаг по данным книги; в случае выявления расхождений выяснить причины и оценить существенность данных расхождений;
- выяснить, как организован бухгалтерский учет на счете 58, какие используются субсчета, соответствует ли система открытых субсчетов к счету 58 действующему плану счетов или рабочему плану счетов организации, закрепленному в ее учетной политике.

3. Подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений заключается в том, что аудитор устанавливает:

- определен ли круг лиц, ответственных за сохранность ценных бумаг, и обеспечено ли неразглашение 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.

4. Проверка правильности формирования стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете при их поступлении:

- выяснить, складывается ли стоимость финансовых вложений из:
  - сумм, уплачиваемых продавцу в соответствии с договором;

- сумм, уплачиваемых организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов; если организации оказаны такие услуги и организация не принимает решения о таком приобретении, то стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или на расходы некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
  - вознаграждения, уплачиваемого посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
  - иных затрат, непосредственно связанных с приобретением активов в качестве финансовых вложений;
- проверить, 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;
  - проверить, что в случае незначительности 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 этот критерий и состав расходов, которые могут быть списаны единовременно. Предельная величина и состав таких расходов должны быть зафиксированы в учетной политике организации;
  - проверить оценку финансовых вложений, осуществленных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал или полученных безвозмездно. Она совпадает с оценкой, которая используется в бухгалтерском учете для товарно-материальных ценностей или основных средств (п. 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 исчисляется в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг). Если организатором торговли в соответствии с принятым порядком не исчисляется рыночная стоимость каких-либо ценных бумаг, то 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, то первоначальная стоимость должна быть определена исходя из оценки, применяемой в аналогичных договорах;

– проверить правильность отражения случаев изменения первоначальной стоимости финансовых вложений. ПБУ 19/02 установлены случаи, когда первоначальная стоимость финансовых вложений может изменяться.

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. 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 увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений;

– 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 финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО);

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

#### 5. Аудит доходов по финансовым вложениям:

– проверить полноту и правильность отражения в бухгалтерском учете доходов от финансовых вложений:

- получить протоколы собрания учредителей о распределении прибыли для подтверждения размера полученных дивидендов по инвестициям в уставные капиталы организаций или их отсутствия;
- пересчитать величину процентных доходов от инвестиций в процентные ценные бумаги и сравнить их с фактической величиной начисленных доходов, проанализировать возникшие отклонения;

– убедиться, что доходы по акциям и другим ценным бумагам, выплаченные персоналу организации отражены на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– проверить порядок отражения выручки в бухгалтерском учете профессиональных участников рынка ценных бумаг:

- убедиться, что выручка от реализации ценных бумаг, приобретенных для перепродажи, отражается по кредиту счета 90-1 «Выручка» в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убедиться, что выручка от реализации и прочего выбытия ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, отражается по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов.

6. Проверить порядок формирования затрат профессиональных участников рынка ценных бумаг:

– убедиться, что затраты, связанные с деятельностью профессиональных участников и инвестиционных фондов, отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и ежемесячно списываются в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж»;

– убедиться, что к прочим расходам отнесены и отражены по дебету счета 91-2 «Прочие расходы»:

- затраты, связанные с обслуживанием ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, в т. ч. расходы на оплату услуг депозитария, регистратора;
- затраты, связанные с реализацией и прочем выбытием ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, в т. ч. на выплату комиссионных и вознаграждение посреднику.

7. Проверка своевременности отражения операций с финансовыми вложениями в бухгалтерском учете:

– операции поступления:

• убедиться, что ценные бумаги принимаются к бухгалтерскому учету в момент перехода права собственности на них к обществу. Момент перехода права собственности на ценные бумаги устанавливается на основании ст. 29 Федерального закона от 22.04.96 №39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;

• убедиться, что финансовые вложения в уставные капиталы сторонних организаций принимаются к учету с момента возникновения права организации на участие в прибыли, т.е. по дате фактической оплаты вклада денежными средствами или иным способом. Величина финансовых вложений в уставные капиталы должна быть подтверждена учредительными документами;

• убедиться, что предоставленные займы отражаются в учете по дате фактической выдачи их заемщику;

– операции реализации и прочего выбытия:

• убедиться, что списание ценных бумаг с баланса организации производится по дате перехода права собственности на них покупателю;

- убедиться, что списание с баланса финансовых вложений в уставные капиталы сторонних организаций производится на момент внесения изменений в учредительные документы;
  - убедиться, что списание векселей третьих лиц с баланса организации, отражается в бухгалтерском учете по дате акта приема-передачи векселей;
  - убедиться, что списание дебиторской задолженности по выданным займам отражается в учете по дате погашения заемщиком основной суммы и начисленных процентов;
  - операции по начислению доходов по финансовым вложениям:
    - убедиться, что начисление купонного дохода по долговым ценным бумагам производится своевременно: по государственным ценным бумагам — согласно условиям эмиссии соответствующего выпуска;
    - убедиться, что начисление дивидендов по финансовым вложениям в уставные капиталы производится по дате возникновения права на их получение, т.е. по дате утверждения протокола собрания учредителей с решением о распределении прибыли;
    - убедиться, что дата начисления процентов к получению по выданным займам производится в соответствии с условиями заключенных договоров.
8. Проверка полноты отражения финансовых вложений в бухгалтерском учете:
- выбрать несколько объектов ценных бумаг, отраженных в бухгалтерском учете и убедиться в том, что они реально существуют в кассе (в случае их физического наличия в кассе предприятия) или на них существуют выписки из депозитария (в случае хранения их в депозитарии);
    - убедиться в том, что существующие физически ценные бумаги, отражены в бухгалтерском учете;
    - по выбранному перечню приобретенных в проверяемом периоде ценных бумаг, проверить наличие первичных документов (договор, выписка из реестра, депозитария), подтверждающих право собственности общества на эти ценные бумаги;

– убедиться что на счете 58 не учтены ценные бумаги, не принадлежащие обществу, но находящиеся в его пользовании или распоряжении в соответствии с договором, либо на ответственном хранении или залоге (указанные ценные бумаги должны быть учтены на забалансовых счетах бухгалтерского учета).

9. Провести анализ результатов инвентаризаций финансовых активов, проведенных в проверяемом периоде.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета финансовых вложений требованиям нормативных документов, правомерности формирования стоимости финансовых вложений, своевременности и правильности отражения операций по финансовым вложениям в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Целью аудита финансовых вложений является составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации о них, отраженной в финансовой отчетности аудируемого лица.

Операции с финансовыми вложениями, как правило, немногочисленны, но существенны в стоимостном выражении. При проверке финансовых вложений аудитору необходимо оценить систему внутреннего контроля (используемые процедуры контроля) и адекватно спланировать и осуществить аудиторские процедуры в отношении финансовых вложений.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита финансовых вложений.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите финансовых вложений.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.

5. Раскройте содержание основных процедур по существу финансовых вложений.

6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).

7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту финансовых вложений, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 9. АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** — установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами на предприятии, правильность их отражения в учете.

В ходе аудита денежных средств решаются следующие **задачи**:

- изучение фактического порядка документального оформления операций по учету денежных средств;
- проверка соблюдения правил заполнения документации;
- проверка правильности, своевременности и полноты отражения денежных средств в кассе и на расчетных, валютных счетах;
- проверка правильности, своевременности и полноты расходования денежных средств, в т.ч. целевого использования полученных денежных средств;
- проверка соблюдения лимита остатка денежной наличности в кассе;
- проверка соблюдения предельного размера расчетов наличными деньгами с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями;
- ознакомление с условиями хранения наличных денег, ценных бумаг и других денежных документов в кассе предприятия;
- порядок применения ККМ;
- проверка полноты и своевременности сдачи депонированных сумм в банк;
- порядок выдачи подотчетных сумм.

**Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.96 г.;
- Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» РФ № 54-ФЗ от 22.05.2003 г.;

- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Порядок ведения кассовых операций в РФ (Письмо ЦБ РФ № 18от 04.10.93 г.);
- Положение Банка России «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» № 14п от 5 января 1998 г.;
- Положение Банка России «О безналичных расчетах в Российской Федерации» № 2-П от 03.10.02 г.;
- Указание ЦБ РФ 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»;
- Приказ Минфина России № 49 от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;
- Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» № 88 от 18 августа 1998 г.

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- форма № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 4 «Отчет о движении денежных средств» (за проверяемый и предыдущий отчетные периоды);
- Главная книга;

- кассовая книга;
- журнал (книга) регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- журнал-ордер № 1, 2 и ведомость № 1, 2 (или регистры их заменяющие);
- отчеты кассира с приложенными к ним первичными документами;
- приказы о материальной ответственности кассиров;
- договор о материальной ответственности с лицом, временно заменяющим кассира (если такое имеет место);
- приказ, утверждающий перечень лиц, имеющих право подписи кассовых документов;
- приказ о создании комиссии ревизии кассы;
- акты ревизии кассы;
- документы, подтверждающие регистрацию ККМ в налоговых органах;
- договор с банком на расчетно-кассовое обслуживание;
- расчет на установление лимита остатка денежных средств в кассе, утвержденный банком;
- в случае наличие филиалов: приказ о распределении установленного лимита остатка денежных средств в кассе между различными филиалами;
- акты проверки со стороны банка (если имели место);
- чековая книжка с корешками чеков, по которым были получены наличные деньги в банке;
- авансовые отчеты;
- журнал-ордер № 7 или регистр, его заменяющий;
- приказ (или иной организационно-распорядительный документ), в котором указан перечень лиц, имеющих право на получение наличных денег под отчет, а также срок, на который выдаются подотчетные суммы;
- договоры на открытие банковского счета;
- сведения о рублевых и валютных счетах в банках и иных кредитных учреждениях (взять копии для файла рабочей документации);

- выписки банков;
- платежные поручения;
- банковские мемориальные ордера;
- акты сверки остатков на счетах в банках;
- первичные документы — основания для совершения платежа (договоры, счета и т. д.);
- акты проверки со стороны банка (если имели место);
- документы по учету денежных документов, бланков, а также собственных акций предприятия.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

Аудит денежных средств с точки зрения оценки рисков существенного искажения определяется наличием высокого уровня риска недобросовестных действий (мошенничества). Поэтому выполнение всех процедур следует выполнять с должной тщательностью и профессиональной компетентностью, проявляя высокий уровень профессионального скептицизма. Проверку следует начинать с анализа бухгалтерской отчетности, синтетических регистров, тестов средств контроля за осуществлением операций с денежными средствами на предприятии.

1. Сопоставление данных по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Прочие счета в банках», 57 «Переводы в пути», забалансовому счету 006 «Бланки строгой отчетности» и счету 81 «Собственные акции (доли)», отраженных в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- данные по счетам 50, 51, 52, 55, 57, 81 и 006 вступительного баланса за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период;
- данные аналитического учета по счетам 50, 51, 52, 55, 57, 81 и 006 с данными Главной книги;
- данные Главной книги с данными формы № 1 «Бухгалтерский баланс» на начало и конец отчетного периода;

– данные Главной книги с данными формы № 4 «Отчет о движении денежных средств»;

– данные по форме № 4 «Отчет о движении денежных средств» с исходящими данными предыдущего отчетного периода. В случае наличия валютных средств, убедиться, что вступительные данные формы №4 отличаются от исходящих данных формы № 4;

– проверка взаимоувязки показателей формы № 1 и формы № 4. В случае наличия движения валютных средств убедиться, что вступительные данные формы № 1 по стр. 260 отличаются от вступительных данных формы № 4 по стр. 010, а сальдо исходящее сальдо по форме № 1 по стр. 260 равно исходящему сальдо формы № 4 по стр. 260;

– проверка полноты раскрытия информации о денежных средствах в пояснительной записке;

– проанализировать акты сверки остатков по счетам с обслуживающими проверяемое предприятие банками;

– выяснить, по всем ли открытым счетам предоставлены акты сверки;

– самостоятельно провести сопоставление данных актов сверки с данными банковских документов.

2. Проверка отражения информации о денежных средствах в учетной политике предприятия:

– проверить раскрытие в учетной политике организации обязательной информации:

- о сроках проведения инвентаризации денежных средств;
- проведении внезапных ревизий кассы;
- применении собственных форм первичных учетных документов и др.;

– проверить соответствие фактически применяемых на предприятии субсчетов для аналитического учета операций с денежными средствами субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов (являющимся приложением к учетной политике);

– выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по учету денежных средств и денежных документов;

– проверить соответствие принципов учета денежных средств и денежных документов, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;

– проверить соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета денежных средств и денежных документов требованиям учетной политики предприятия;

– проверить, было ли изменение учетной политики в части способов учета денежных средств и денежных документов в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано;

– проверить, было ли изменение Учетной политики в части операций по учету денежных средств и денежных документов в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

3. Проверка наличия системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т.д.):

– в случае наличия ревизионных комиссий и внутреннего аудита:

- проверить положения об указанных службах внутреннего контроля;
- выяснить, входит ли в их обязанности контроль за соблюдением кассовой дисциплины;
- запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии;
- проверить наличие приказа, устанавливающего периодичность внезапных проверок кассы;
- проверить назначение указанным приказом ревизионной комиссии по проведению внезапных проверок кассы в соответствии с Порядком ведения кассовых операций;
- убедиться, что документы по результатам проведения внезапных ревизий кассы подписаны всеми членами ревизионной комиссии;
- проверить проведение внезапных ревизий кассы в сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассира. Убедиться, что срок не установлен точно (например,

- последний день каждого месяца), т.к. это исключает внезапность указанных ревизий;
- запросить перечень лиц, имеющих право подписи кассовых документов, а также образцов подписей вышеуказанных лиц. Убедиться, что приказ, устанавливающий право подписи первичных документов, и образцы соответствующих подписей имеются у кассиров и бухгалтеров, ведущих учет кассовых операций;
  - проверить наличие на первичных документах и всех регистрах, необходимых для учета операций с денежными средствами, всех предусмотренных законодательством реквизитов: разрешающих подписей ответственных лиц и расшифровок этих подписей, а также всех необходимых дат (т. е. проверка санкционированности произведенных в проверяемом отчетном периоде выплат);
  - запросить договоры о полной материальной ответственности с кассирами. Обратит внимание на наличие договоров материальной ответственности с лицами, заменяющими кассира во время его болезни или отпуска;
  - проверить порядок проведения инвентаризации денежных средств;
  - провести анализ Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета в части операций с денежными средствами и денежными документами:
    - с точки зрения корректности бухгалтерских проводок;
    - с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают;
    - оценить влияние неправильного отражения операций в бухгалтерском учете на достоверность отчетных данных.

### **§ 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ**

#### **Аудит кассовых операций**

1. Проверка соблюдения лимита остатка денежной наличности в кассе:

- проверить наличие утвержденного банком «Расчета на установление лимита остатка денежных средств в кассе»;

– выборочно проверить соответствие остатка денежных средств в кассе лимиту, установленному банком, с учетом того, что предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги, сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней, включая день получения денег в банке;

– в случае наличия у проверяемого предприятия структурных подразделений, проверить, каким образом распределяется лимит остатка денежных средств в кассах;

– проверить соблюдение требования сдачи в банк денежной наличности сверх установленного лимита.

2. Проверка правильности документального оформления операций по приему и выдаче денежных средств:

– проверить применение и правильность оформления на предприятии типовых форм первичной документации по учету кассовых операций, утвержденных Постановлением Госкомстата №88 от 18.08.98 г.;

– проверить порядок применения и правильность оформления унифицированных форм по учету денежных средств и денежных документов;

– проверить применение собственных форм первичных документов по учету кассовых операций;

– проверить наличие на собственных формах первичных документов обязательных реквизитов, предусмотренных законодательством;

– проверить соответствие хозяйственных операций по учету денежных средств и денежных документов, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам;

– проверить соблюдение правил заполнения документации по учету кассовых операций:

- на приходных (ПКО) и расходных (РКО) кассовых ордерах — наличие подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;
- на РКО — наличие подписи руководителя или уполномоченного лица, а также расписки получателей денежных средств;

- погашение документов штампом «Оплачено» с указанием даты;
- указание в ПКО и РКО основания для их составления и перечисления прилагаемых к ним документов;
- документальное оформление (подтверждение) выдачи денежных средств из кассы, а именно проверка приложения к расходным кассовым ордерам необходимых оправдательных документов (заявлений на выдачу денег, приказов руководителя и др.);
- правильность оформления документов в случае, если выдача денег производится по доверенности (проверить, указывается ли в тексте расходного кассового ордера после фамилии, имени и отчества получателя фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег; проверить, что в случае если выдача денег производится по доверенности, то перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности» напротив выдаваемой суммы). Проверить правильность сведений, содержащихся в доверенности (правильность ее оформления);
- убедиться в том, что:
  - кассовые ордера заполнены четко и ясно чернилами шариковой ручкой или на пишущей машине — в случае ведения ручного учета, а не карандашом;
  - на кассовых ордерах отсутствуют подчистки, помарки и исправления;
- проверить, ведется ли на проверяемом предприятии журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
  - все ли приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в вышеуказанном журнале (полнота отражения);
    - убедиться в соответствии сумм, указанных в ПКО и РКО, и сумм, отраженных в журнале регистрации ПКО и РКО (полнота отражения);
    - убедиться в своевременности регистрации ПКО и РКО в журнале регистрации (для этого необходимо сверить даты, стоящие на кассовых ордерах и в журнале регистрации);

- проверить, применяется ли на предприятии установленная Госкомстатом унифицированная форма КО-4 «Кассовая книга»;
- убедиться, что на предприятии ведется одна кассовая книга;
- проверить, соответствует ли порядок ведения кассовой книги требованиям, установленным Порядком ведения кассовых операций (кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью; количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера и т. д.);

- убедиться, что к кассовым ордерам подшиты оригиналы оправдательных документов;

- убедиться, что факсимильные копии и ксерокопии первичных оправдательных документов принимаются к бухгалтерскому учету только при условии заверения соответствия этих копий оригиналу в установленном действующим законодательством порядке, а именно:

- ниже реквизита «Подпись» проставляется надпись «Верно»; должность лица, заверившего копию; его личная подпись; расшифровка подписи (фамилия, инициалы); дата заверения. Заверительная надпись может дополнительно заверяться печатью организации, заверившей документ.

### 3. Проверка обеспечения сохранности денежной наличности:

- в случае если на предприятии имеется несколько кассиров, проверить, ведется ли книга учета принятых и выданных кассиром денег, а также убедиться, что перед началом рабочего дня главный (старший) кассир выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег;

- проверить, оборудовано ли должным образом помещение кассы в целях обеспечения сохранности денежной наличности (в соответствии с требованиями Порядка ведения кассовых операций в РФ);

- проверить, не хранятся ли в кассе проверяемого предприятия наличные денежные средства и другие ценности, принадлежащие другому предприятию;

- выяснить, ознакомлены ли кассиры с Порядком ведения кассовых операций и со всеми ли заключены договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;

- проверить, проводятся ли периодически внезапные ревизии кассы (в сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров);

- проверить акты ревизий наличных денежных средств.

4. Проверка правильности, своевременности и полноты оприходования наличных денежных средств:

- проверить полноту и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных в корешках чеков, ПКО, кассовой книге и выписках банка;

- проверить полноту оприходования наличной выручки от реализации продукции, основного производства (а также прочих доходов): сверить записи в кассовой книге, ПКО, отчетах кассира, накладных, счетах-фактурах и других документах;

- проверить полноту и своевременность оприходования возвращенных подотчетных сумм:

- сверить данные приходных кассовых ордеров с данными авансовых отчетов;

- проверить, соблюдаются ли сроки отчетности за суммы, полученные под отчет;

- убедиться, что все операции по поступлению денежной наличности своевременно (без пропусков и изъятий) отражаются на счетах бухгалтерского учета. Проверить одновременность оформления кассовых ордеров и отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета (аналитических и синтетических).

5. Проверка правильности, своевременности и полноты расходования наличных денежных средств:

- проверить правильность отнесения сумм по РКО в дебет соответствующих счетов бухгалтерского учета с точки зрения экономического смысла хозяйственных операций;

- проверить полноту сдачи наличной выручки (сверх установленных лимитов) в банк;

- проверить своевременность сдачи наличной выручки в обслуживающий банк;
- проверить правомерность использования наличной выручки на нужды организации;
- убедиться в наличии разрешения обслуживающего банка на использование наличной выручки на нужды организации.

6. Проверка соблюдения лимита остатка денежной наличности в кассе:

- проверить наличие утвержденного банком «Расчета на установление лимита остатка денежных средств в кассе»;
- выборочно проверить соответствие остатка денежных средств в кассе лимиту, установленному банком, с учетом того, что предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги, сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней, включая день получения денег в банке;
- в случае наличия у проверяемого предприятия структурных подразделений, проверить, каким образом распределяется лимит остатка денежных средств в кассах;
- проверить соблюдения требования сдачи в банк денежной наличности сверх установленного лимита.

7. Проверка соблюдения предельного размера расчетов наличными деньгами с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями:

- проверить, имеются ли факты расчетов организации наличными деньгами с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за поставленную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- проверить, не превышает ли предельный размер расчетов наличными деньгами по одной сделке 100 тыс. руб.

8. Проверка кассовых операций с применением контрольно-кассовых машин (ККМ):

- проверить, осуществляются ли на предприятии расчеты наличными деньгами с населением;

– убедиться, что вышеуказанные расчеты производятся с применением контрольно-кассовых машин (за исключением предприятий, включенных в Перечень отдельных категорий предприятий, которые в силу специализации своей деятельности могут осуществлять расчеты с населением без применения ККМ);

– убедиться, что все ККМ, используемые для расчетов с населением, зарегистрированы в налоговом органе по месту нахождения проверяемого предприятия;

– проверить порядок документального оформления расчетов с населением с применением ККМ:

- убедиться, что при работе на всех ККМ в обязательном порядке применяется контрольно-кассовая лента (ККЛ).
- убедиться, что ККЛ оформляется в соответствии с требованиями законодательства, а именно: ККЛ оформляется на начало и конец дня, при этом на ней проставляется число, время начала работы, номер ККМ, клише и сумма выручки за день, которые заверяются подписями кассира и представителя администрации предприятия; убедиться, что в случае обрыва контрольной ленты, на ней проставляется время обрыва и указанные выше реквизиты и подписи;
- проверить, ведется ли на предприятии для учета поступающей выручки книга кассира-операциониста;
- убедиться, что если на предприятии имеется несколько ККМ, то на каждую из них заведена отдельная книга кассира-операциониста;
- убедиться, что книга кассира-операциониста ведется по установленной законодательством форме № КМ-4;
- убедиться, что книга кассира-операциониста ведется в соответствии с требованиями законодательства: в обязательном порядке указываются показания счетчика кассовой машины на начало и конец рабочего дня, а также сумма поступившей за день выручки; записи в книге производятся в хронологическом порядке чернилами, без помарок, подчисток и неоговоренных исправлений, с подписями кассира и представителей администрации предприятия; книга кассира-операциониста

должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписями руководителя и главного (старшего) бухгалтера и печатью предприятия;

- проверить, используется ли на предприятии унифицированная форма кассового отчета кассира-операциониста;
  - проверить правильность, полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете выручки, полученной с применением контрольно-кассовых машин:

- сдается ли выручка, полученная с применением ККМ в центральную кассу предприятия ежедневно;
- убедиться, что порядок сдачи наличной выручки соответствует порядку, установленному законодательством: по окончании работы предприятия или по прибытию инкассатора банка, если он прибывает до закрытия предприятия, кассир обязан подготовить денежную выручку и другие платежные документы; составить кассовый отчет и сдать выручку вместе с кассовым отчетом по приходному кассовому ордеру старшему (главному) кассиру; представитель администрации в присутствии кассира-операциониста снимает показания секционных и контрольных счетчиков (регистров), вынимает из кассовой машины использованную в течение дня контрольную ленту или получает ее распечатку и подписывает конец контрольной ленты (распечатку), указывая на ней тип и номер машины, показания секционных и контрольных счетчиков (регистров), дневную выручку, дату и время окончания работы;
- убедиться, что сумма выручки по показаниям секционных и контрольных счетчиков ККМ соответствует выручке, указанной в ККЛ и отчете кассира.

9. Проверка полноты и своевременности сдачи депонированных сумм в банк:

- убедиться в составлении реестра депонированных сумм;
- убедиться в соответствии депонированных сумм, указанных в платежных ведомостях, и сумм, отраженных в реестрах депонированных сумм;

– сопоставить данные банковских документов (мемориальных ордеров) с данными расходных кассовых ордеров.

10. Проверка расчетов с подотчетными лицами в части кассовых операций:

– убедиться в наличии приказа руководителя о размерах подотчетных сумм на хозяйственно-операционные расходы и сроках отчета по ним, а также и лицах, имеющих право получать денежные средства под отчет;

– убедиться, что подотчетные суммы выдаются только лицам, поименованным в вышеуказанном приказе;

– убедиться в соответствии размера выдаваемых сумм подотчетным лицам размеру, установленному приказом руководителя;

– убедиться, что подотчетные суммы выдаются на основании письменного заявления подотчетного лица, подписанного руководителем предприятия;

– убедиться, что лица, получившие наличные денежные средства под отчет, отчитываются по ним не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки;

– убедиться, что выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу;

– убедиться, что не нарушается следующее требование Порядка ведения кассовых операций: передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

11. Проверка кассовых операций в валюте:

– проверить, имеется ли на проверяемом предприятии валютная касса;

– убедиться, что в случае ее наличия на предприятии, к счету 50 открыт отдельный субсчет;

– проверить целевое использование наличной иностранной валюты;

– убедиться, что валютные средства, полученные в кассу из банка, расходуются организацией только на оплату командировочных расходов.

- проверить правильность документального оформления операций, связанных с покупкой организацией иностранной валюты:
  - убедиться, что выдача уполномоченным банком наличной иностранной валюты осуществляется на основании заявки, оформленной по форме и в соответствии с требованиями, установленными законодательством;
  - убедиться, что заявка оформляется на основании следующих документов: приказ (распоряжение) о норме суточных командируемому лицу, устанавливаемой организацией; приказ о командировании работника в служебную командировку за пределы РФ, в котором указываются следующие реквизиты: фамилия, имя и отчество командируемого лица, предполагаемая дата выезда в служебную командировку за пределы РФ, дата возвращения из командировки или планируемый срок командирования, страна пребывания;
  - убедиться, что покупка наличной иностранной валюты осуществляется только через уполномоченный банк (покупка иностранной наличной валюты другими способами, например, в пунктах обмена валюты, запрещается);
  - проверить, что наличная иностранная валюта поступает в кассу организации не ранее, чем за 10 рабочих дней до даты убытия командируемых сотрудников в служебную командировку;
  - убедиться в отсутствии остатка по валютной кассе: наличная иностранная валюта, дорожные чеки, не использованные сотрудником в случае несостоявшейся служебной командировки за пределы РФ, возвращаются из кассы организации в уполномоченный банк в течение 5 рабочих дней с даты предполагавшегося убытия командируемого лица в служебную командировку за пределы РФ; подотчетные суммы наличной иностранной валюты (а также выданные под отчет дорожные чеки), не использованные во время служебной командировки за пределами РФ, возвращаются командируемым лицом в кассу в течение 10 календарных дней (с даты окончания служебной командировки за пределы РФ), а затем сдаются в

- уполномоченный банк в течение 10 рабочих дней с момента их возвращения командиремым лицом в кассу предприятия;
- убедиться, что во всех кассовых документах, связанных с валютными операциями, проставляются одновременно две суммы — в рублях и в иностранной валюте;
  - убедиться, что пересчет наличных денежных знаков в иностранной валюте в рубли осуществляется в обязательном порядке на дату совершения операций в иностранной валюте (на дату оприходования денежных знаков в кассу и на дату выдачи денежных знаков из кассы), а также на дату составления бухгалтерской отчетности.

12. Проверка соблюдения порядка расчетов между работником и организацией по результатам заграничных командировок:

– убедиться, что окончательные расчеты между работником и организацией по командировочным расходам производятся в иностранной валюте — как в той, которая была выдана работнику в виде аванса, так и в любой другой, курс которой по отношению к рублю котируется Банком России, а также в рублях;

– убедиться в том, что если аванс выдавался работнику за счет иностранной валюты, купленной на внутреннем валютном рынке РФ, остаток неиспользованного аванса возвращается работником в иностранной валюте, т.к. организация обязана вернуть эту валюту на специальный транзитный валютный счет и произвести ее обратную продажу;

– убедиться, что при обработке авансового отчета все суммы иностранной валюты пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета;

– убедиться в том, что если расходы работника по заграничной командировке производились в иностранной валюте, отличной от той, которая ему была выдана, то для расчета суммы задолженности применяется обменный курс, указанный в документе банка страны командирования, подтверждающем факт обмена выданной для оплаты командировочных расходов наличной иностранной валюты на иную наличную иностранную валюту;

– убедиться, что при отсутствии вышеназванного документа, применяется курс, установленный ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

### **Аудит расчетного, валютного и других счетов в банках**

1. Проверка количества и состава открытых предприятием в банках рублевых и валютных счетов. Проверить, на все ли открытые счета имеются договоры банковского счета.

2. Проверка порядка документального оформления операций по расчетному и валютному счету:

– проверить, содержат ли расчетные документы все необходимые реквизиты;

– убедиться, что в расчетных (банковских) документах отсутствуют исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости;

– убедиться, что приложенные к выпискам банков первичные документы на иностранном языке имеют построчный перевод на русский язык (для валютных операций).

3. Проверка правильности, полноты и своевременности отражения в учете операций по расчетному счету:

– проверить полноту зачисления денежных средств на расчетный счет: от покупателей и заказчиков (Дебет 51 Кредит 62, 76); сдаваемых в кассу банка: сверить записи по дебету счета 51 и кредиту счета 50 «Касса»;

– проверить полноту и правомерность списания денежных средств с расчетного счета: в оплату по счетам поставщиков и прочих кредиторов (Дебет 60, 76 Кредит 51); подтверждается ли списание денежных средств с расчетного счета в оплату по счетам поставщиков приложением соответствующих оправдательных документов — договоров, счетов, актов сдачи-приемки работ и др.; сверить записи по кредиту счета 51 и дебету счетов 60, 76;

– проверить списание денежных средств со счета и полноту оприходования наличных денег в кассу: приложена ли к выписке банка по операции снятия наличных денег квитанция к приходному кассовому ордеру; сверить записи по кредиту счета 51 и дебету счета 50; указаны ли в чековой книжке на корешках чеков номера ПКО и даты;

– проверить порядок отражения в бухгалтерском учете услуг банков. Отражаются ли расходы, связанные с оплатой услуг банков, на счете 91 «Прочие расходы и доходы», как это предусмотрено (только те услуги, которые относятся к услугам, оказываемым кредитными организациями).

4. Проверка правильности, полноты и своевременности отражения в учете операций по валютному счету:

– изучить контракты (договоры), заключенные предприятием с иностранными партнерами по экспортно-импортным операциям;

– проверить полноту и своевременность зачисления валютной выручки предприятия-экспортера на его валютные транзитные счета в уполномоченных банках;

– при закупках товаров по импорту, следует обратить внимание на исчисление покупной стоимости поступающих ТМЦ, исходя из условий контракта с учетом таможенных пошлин, транспортных расходов и прочих расходов по закупке ТМЦ;

– проверить порядок учета курсовых разниц (ПБУ 3/2006):

- убедиться, что пересчет иностранной валюты в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (дату зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета), на отчетную дату, а также по мере изменения курсов иностранных валют;

- убедиться, что курсовая разница, возникающая при совершении операций с иностранной валютой, отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность;

- убедиться, что курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации как прочие доходы и расходы (счет 91) (кроме случая с формированием УК);

- убедиться, что курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, относится на ее добавочный капитал;

– проверить порядок учета покупки и продажи валюты.

5. Выяснить, открыты ли в банке у проверяемого предприятия прочие (специальные) счета. Убедиться, что в случае открытия специальных счетов в банках (т.е. наличия у проверяемого предприятия денежных средств, требующих обособленного хранения), на предприятии налажен соответствующий аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банках», т.е. к нему открыто необходимое количество субсчетов, дающих возможность получения данных о наличии и движении денежных средств по видам целевого назначения, например:

- для учета денежных средств целевого финансирования (поступления), например, на содержание детского сада (яслей) и др.;
- для аккумулирования средств на финансирование капитальных вложений;
- специальный карточный счет в банке, предназначенный для хранения денежных средств при осуществлении расчетов с использованием банковских карт;
- депозитные счета;
- карточные счета.

6. Проверка денежных документов:

- убедиться, что для учета денежных документов, хранящихся в кассе предприятия (почтовых марок, марок государственной пошлины, оплаченных авиабилетов, оплаченных путевок в дома отдыха и санатории и других денежных документов), к счету 50 открыт отдельный субсчет 50/3 «Денежные документы»;
- убедиться, что на проверяемом предприятии налажен аналитический учет денежных документов по их видам;
- проверить учет бланков строгой отчетности (БСО):
  - утвержден ли перечень БСО;
  - назначены ли ответственные лица, хранящие и использующие БСО;
  - учет поступления и движения БСО ведется в приходно-расходных книгах, которые должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены сургучной печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера;
  - бланки документов сдаются материально ответственным лицам по накладной или под подпись в книге;

- списываются использованные бланки с подотчета материально ответственных лиц по акту.
7. Проверка переводов в пути:
- убедиться, что на счете 57 «Переводы в пути» учитываются:
    - денежные средства, которые организация внесла в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод денег осуществляется более одного дня;
    - денежные средства, которые организация сдала в вечернюю кассу банка или передала инкассаторам для зачисления на расчетный счет, если реальное зачисление денег производится только на следующий день;
    - денежные средства, которые организация перечисляет с одного своего расчетного или валютного счета на другой, если перевод денег осуществляется более одного дня;
    - денежные средства, которые организация направила на корпоративную пластиковую карту, если расчетный счет организации находится в одном банке, а «карточный счет» — в другом, и перевод средств может занять более одного дня;
    - на отдельном субсчете счета 57 вышестоящие организации учитывают суммы, подлежащие получению, переведенные организациям своей системы, но не зачисленные в отчетном месяце на соответствующий счет;
  - проверить документальное подтверждение принятия сумм на учет по счету 57 «Переводы в пути». Убедиться, что принятие сумм по счету 57 документально обосновано, т. е., что имеются следующие документы:
    - выписки банка;
    - заявления на продажу валюты;
    - квитанции кредитных организаций Банка России, банков, почтовых отделений;
    - копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка;
    - полученные извещения (авизо) от вышестоящих организаций с указанием даты, номера получения, суммы и наименования

кредитного учреждения Банка России, Сбербанка, почтового отделения, принявшего перечисление и т. п.

8. Проверка результатов инвентаризации денежных средств и денежных документов:

– проверить наличие приказа руководителя на проведение инвентаризации денежных средств, в котором должна быть назначена инвентаризационная комиссия и установлены сроки проведения инвентаризации и дата, по состоянию на которую она проводится;

– проверить соответствие даты, по состоянию на которую проводилась инвентаризация, и сроков ее фактического проведения установленным на предприятии срокам и дате (в соответствии с приказом);

– проверить, проводилась ли инвентаризация денежных средств и денежных документов во всех законодательно установленных случаях;

– проверить соответствие порядка проведенной в организации инвентаризации положениям, установленным Приказом Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 г.;

– проверить наличие всех необходимых первичных документов по проведению инвентаризации и оформлению выявленных отклонений от учетных данных (по установленным унифицированным формам, либо по самостоятельно разработанным формам), а также правильности и полноты их оформления;

– проверить, выявлены ли виновные лица в недостатках и хищении и относятся ли на них соответствующие убытки. В том случае, если виновные лица не выявлены, проверить наличие:

- решений следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц;
- отказа на взыскание ущерба с виновных лиц.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета денежных средств и денежных документов требованиям нормативных документов, о своевременности, полноте и правильности отражения операций с денежными средствами в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации т. п.

## РЕЗЮМЕ

Аудит денежных средств представляет собой проверку кассовых, банковских и валютных операций, которые были осуществлены предприятием за исследуемый период. Аудит операций с денежными средствами происходит, как правило, в силу значительного риска существенных искажений сплошным методом. В ходе проверки необходимо удостовериться в правильности оформления и содержания документов, подтверждающих совершение операций с денежными средствами.

Таким образом, документы должны быть проверены как с формальной (наличие обязательных реквизитов), так и содержательной стороны, т.е. их назначение, целевое использование, правильность бухгалтерских записей в регистрах учета и отражение в бухгалтерской отчетности.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита денежных средств.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите денежных средств.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу денежных средств.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту денежных средств, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 10. АУДИТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Целью** аудиторской проверки собственного капитала и резервов является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного, резервного, добавочного капиталов, средств целевого финансирования, резервов и соответствие методологии их учета нормативным актам.

В ходе аудита собственного капитала и резервов аудитором решаются следующие **задачи**:

- соответствие устава и других учредительных документов законодательству;
- сопоставление данных аналитического учета с оборотами и остатками синтетического учета, данных бухгалтерского учета с данными бухгалтерской отчетности;
- проверка раскрытия в учетной политике организации обязательной информации капитале и резервах;
- проверка выполнения требований нормативных актов о порядке формирования уставного капитала и его изменений и отражения этих операций в бухгалтерском учете;
- проверка операций по договору простого товарищества;
- проверка операций с собственными акциями (долями);
- проверка операций по формированию, использованию резервного и добавочного капитала;
- проверка операций по целевому финансированию;
- проверка операций по формированию, использованию резервов.

#### **Основные нормативные акты:**

- см. главу 1 «Аудит организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля»;

– Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утверждено Приказом Минфина России № 105н от 24.11.2003 г.).

**Источники информации:**

- устав или учредительный договор;
- протоколы собрания учредителей;
- свидетельство о государственной регистрации предприятия;
- свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала;
- свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во внебюджетных фондах;
- проспекты эмиссии;
- реестр акционеров для акционерных обществ; лицензии;
- акты оценки имущества внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала);
- документы, подтверждающие права на объекты недвижимости и земельные участки;
- учетные регистры;
- Главная книга и бухгалтерская отчетность;
- договора на банковское обслуживание.

*Для аудита резервов:*

- расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности за ряд лет по каждому дебитору с указанием даты возникновения;
- журналы-ордера (или регистры их заменяющие) по счетам 14, 59, 63, 96;
- книга учета ценных бумаг, а также кассовые документы (в части учета ценных бумаг);
- рыночные котировки;
- информация, на основании которой подтверждались рыночные цены на материально-производственные запасы;
- номенклатуры-ценники;
- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.;
- материалы юридического отдела в случае наличия исков и ограничений (судебные разбирательства, договоры передачи в залог и т. д.);

- документы по инвентаризации (приказ; ведомость результатов, выявленных инвентаризацией и др.);
- другая документация по учету резервов.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ**

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

1. Изучение и анализ устава предприятия и других учредительных документов:

- проверить, не было ли изменений в составе директоров (увольнения или назначения на должность) в проверяемом периоде;

- в случае наличия должностных перестановок, сверить даты назначения на должность и даты увольнения директоров с протоколами заседаний;

- в случае смены директоров, убедиться, что все необходимые сведения были представлены в соответствующие органы (регистрационную палату, налоговую инспекцию, банки);

- установить размер уставного капитала и доли каждого учредителя. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого — не менее 100 МРОТ на дату его государственной регистрации. Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100 МРОТ на дату представления документов для его государственной регистрации. В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 19 июня 2000 г. №82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» с 1 января 2001 г. вместо показателя минимального размера оплаты

труда применяется показатель базовой суммы, размер которой составляет 100 руб.;

– убедиться в том, что доли участия директоров в капитале надлежащим образом раскрываются в финансовой отчетности (пояснительной записке). Число учредителей открытого акционерного общества не ограничено, число учредителей закрытого акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью не должно превышать — 50. Акционеры ОАО не могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров этого общества. Акции ЗАО распределяются только среди его учредителей или иного определенного круга лиц. В ООО распределение долей осуществляется между его учредителями;

– проверить своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;

– проверить правильность оформления документов по взносам в уставный капитал;

– установить, предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности;

– установить, предусмотрено ли в уставе создание резервного капитала и других фондов;

– проверить, имеет ли право экономический субъект создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и др. структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс;

– проверить наличие лицензий на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством;

– определить порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении по итогам года после уплаты обязательных платежей;

– проверить правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т. п.;

– убедиться в том, что общее собрание акционеров (участников — если ООО) собирается во всех установленных законодательством случаях (Федеральный Закон №208-ФЗ от 26.12.1995 г. «Об акционерных обществах», Федеральный Закон № 14-ФЗ от

08.02.1998 г. «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 г. №51-ФЗ и др. нормативные документы);

- рассмотреть протоколы общих собраний акционеров и совета директоров для выявления рассматриваемых вопросов, имеющих отношение к данной аудиторской проверке, и получить копии соответствующих выписок;

- обратить особое внимание на свидетельства о дополнительных существенных условных обязательствах, подлежащих раскрытию в бухгалтерской отчетности, т. е. убедиться, что важные решения, принятые организацией, занесены в протоколы заседания правления (совета директоров), а их влияние должным образом раскрыто в бухгалтерской отчетности;

- отметить дату последнего заседания, протоколы которого рассматривались;

- при осуществлении аудиторской проверки в первый раз изучить учредительный договор и устав и проверить, были ли соблюдены при создании организации основные законодательные нормы;

- изучить список основных держателей акций и проверить, поддерживается ли в нем вся необходимая (исчерпывающая) информация;

- в том случае, если акции проверяемой организации котируются на фондовой бирже, убедиться, что в отчете совета директоров и в пояснениях к бухгалтерской отчетности представлена об этом соответствующая информация;

- убедиться в том, что проверяемая организация своевременно, в полном объеме и правильно отражает в бухгалтерском учете требования учредительных документов (например, создание резервов и т.п.), решения всех собраний акционеров (участников), Совета директоров, а также раскрывают всю необходимую (обязательную) информацию в бухгалтерской отчетности;

- внести новые сведения в постоянный файл (папку) о клиенте.

2. Сопоставление данных аналитического учета с оборотами и остатками синтетического учета, данных бухгалтерского учета с данными бухгалтерской отчетности.

*Уставный капитал:*

– убедиться, что аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций;

– сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 80 синтетического учета уставного капитала. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

– проверить правильность записей, произведенных в главной книге, провести подсчет сумм оборотов и сальдо по счету 80 учета уставного капитала;

– убедиться, что конечные сальдо по счету синтетического учета уставного капитала (80) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

– убедиться, что соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета уставного капитала;

– сальдо по счету 80 «Уставный капитал» соответствует размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации;

– сверить с учредительными документами.

*По операциям по договору простого товарищества:*

– при проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 80 «Вклады товарищей» синтетического учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

– проверить правильность записей, произведенных в Главной книге, осуществить подсчет сумм оборотов и сальдо по счету 80 учета вкладов товарищей;

– суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны;

- конечные сальдо по счету синтетического учета вкладов товарищей (80) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
- соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета вкладов товарищей;
- проверить правильность учета вкладов по договору простого товарищества.
- проверить формирование показателей формы № 3 «Отчет о движении капитала», сверить данные с другими формами и регистрами.

*Резервный и добавочный капитал, целевое финансирование:*

- сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам 82, 83, 86 синтетического учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- проверить правильность записей, произведенных в главной книге, осуществить подсчет сумм оборотов и сальдо по счетам 82, 83, 86;
- убедиться, что суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны;
- конечные сальдо по счетам синтетического учета (82, 83, 86) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
- соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета;
- проверить формирование показателей формы № 3 «Отчет о движении капитала», сверить данные с другими формами и регистрами;
- проверить полноту раскрытия информации резервном, добавочном капитале, целевом финансировании в пояснительной записке, в т. ч. проверить полноту раскрытия изменений в проверяемом периоде.

*Резервы:*

- сверить данные аналитического учета по счетам 14, 59, 63, 96 с данными главной книги;
  - сверить данные Главной книги с данными бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода;
  - сопоставить данные Главной книги с данными других форм бухгалтерской отчетности;
  - сопоставить вступительные данные в приложении к бухгалтерскому балансу с исходящими данными предыдущего отчетного периода в части резервов предстоящих расходов;
  - сопоставить данные бухгалтерского баланса с данными приложения к бухгалтерскому балансу;
  - проверить формирование показателей формы №3 «Отчет о движении капитала», сверить данные с другими формами и регистрами.
  - проверить полноту раскрытия информации о создаваемых организацией резервов в пояснительной записке, в т. ч. проверить полноту раскрытия фактически применяемых методов учета:
    - о видах создаваемых резервов;
    - об их наличии и размерах на начало и конец отчетного периода;
    - о движении средств каждого резерва в течение отчетного периода и др.
3. Проверка раскрытия в учетной политике организации обязательной информации о создаваемых в организации резервах:
- виды создаваемых резервов;
  - методы расчета оценочных значений для образования резервов предстоящих платежей, а также резервов под снижение стоимости МПЗ;
    - утвержденные организацией формы первичных документов, необходимых для учета резервов, а также для внутренней бухгалтерской отчетности (если такие используются на предприятии);
    - перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету резервов;
    - порядок документооборота по учету резервов;

- порядок проведения инвентаризации резервов;
- сроки проведения инвентаризации;
- сроки проведения инвентаризации дебиторской задолженности для создания резерва по сомнительным долгам и др.

Необходимо:

- выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по учету создания и списания резервов;
- проверить соответствие принципов учета создаваемых резервов, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;
- проверить соответствие фактически применяемых на предприятии субсчетов для аналитического учета создаваемых резервов субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов;
- проверить соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета резервов требованиям учетной политики предприятия;
- проверить, было ли изменение учетной политики в части резервов в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано;
- проверить, было ли изменение учетной политики в части резервов в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

#### Проверка уставного капитала

1. Проверка выполнения требований нормативных актов о порядке формирования уставного капитала и отражения этих операций в бухгалтерском учете:

- убедиться, что величина уставного капитала указана в учредительных документах общества — уставе и учредительном договоре (п. 2 ст. 52 ГК РФ), она соответствует значению в бухгалтерском балансе;
- проверить, что не менее 50% акций, распределенных при учреждении акционерного общества, были оплачены в течение трех месяцев с момента регистрации;

– убедиться, что для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций, независимо от их стоимости, обязательно привлекался независимый оценщик;

– проверить, что для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации используется счет 80 «Уставный капитал» и соответствующие ему субсчета;

– установить, все ли учредители в соответствии с законодательством своевременно и правильно вносили свои вклады в уставный капитал;

– проверить соблюдение требования о недопустимости освобождения участников (акционеров) общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал (оплаты акций) общества, в т. ч. путем зачета требований к обществу (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ);

– выявить факты невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации, в случае наличия указать на основание для соответствующих органов управления для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации;

– проверить, что средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ, не облагались НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации организации, в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (долю) юридических лиц;

– установить перечень видов имущества, которое вносилось в уставный капитал (складочный и паевой капитал, уставный фонд):

- денежные средства;
- ценные бумаги;
- основные средства, материально-производственные запасы;
- другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку;

– проверить правильность денежной оценки вкладов участников. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками)

общества, а в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке. Например, если номинальная стоимость вносимого в оплату акций имущества составляет более двухсот установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, то необходимо установить, проводилась ли независимая экспертная оценка.

## 2. Проверка операций по увеличению уставного капитала:

– проверить, что учредители (участники) организации принимали решение об увеличении уставного капитала только после полной оплаты его суммы, заявленной в учредительных документах при создании;

– определить перечень способов применявшихся при увеличении уставного капитала:

- средства акционеров (участников), в частности, в результате дополнительной эмиссии акций в акционерном обществе;
- средства добавочного капитала;
- нераспределенная прибыль общества;
- дополнительные вклады отдельных участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в участники общества;

– проверить источники увеличения уставного капитала, которые возможны только за счет:

- средств, полученных акционерным обществом-эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости (эмиссионный доход);
- остатков фондов накопления, потребления и социальной сферы;
- нераспределенной прибыли по итогам предыдущего года;
- средств от переоценки основных фондов;
- дивидендов;

– установить наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капитализации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении;

– в случае если принято решение об увеличении уставного капитала путем *увеличения номинальной стоимости* всех размещенных акций либо акций определенной категории и типов, проверить, что номинальная стоимость всех обыкновенных и привилегированных акций одних типов возросла одинаково;

– убедиться, что в процессе изменения номинальной стоимости акций эти ценные бумаги не переходили в акции другого типа, т.е., приобретая новую номинальную стоимость, они сохраняют свою прежнюю категорию;

– в случае если принято решение об увеличении уставного капитала общества путем *размещения дополнительных акций*, проверить, что в соответствии с уставом общества общее собрание акционеров или Совет директоров (наблюдательный совет) общества, обладает правом принимать такое решение;

– в случае если принято решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций, проверить, что в следующих случаях данное решение принимает только общее собрание акционеров:

- при размещении акций посредством закрытой подписки;
- при размещении посредством открытой подписки обыкновенных акций, составляющих более 25% количества ранее размещенных обыкновенных акций;
- при размещении посредством открытой подписки конвертируемых в обыкновенные акции эмиссионных ценных бумаг, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, составляющие более 25% количества ранее размещенных обыкновенных акций;

– убедиться, что дополнительные акции размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества. Решение вопроса об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может быть принято общим собранием акционеров одновременно с решением о внесении в устав общества положений об объявленных акциях, необходимых для принятия такого решения, или об изменении положений об объявленных акциях;

– проверить, что решением об увеличении уставного капитала общества путем выпуска дополнительных акций определены:

- количество размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа);
- способ размещения;
- цена размещения дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, или порядок ее определения, в т. ч. цена размещения или порядок определения цены размещения дополнительных акций акционерам, имеющим преимущественное право приобретения размещаемых акций;
- форма оплаты дополнительных акций, размещаемых посредством подписки;
- иные условия размещения;

– выяснить способ выпуска дополнительных акций: по подписке или путем распределения среди акционеров общества.

3. Проверка операций по уменьшению уставного капитала должна установить:

– были ли у организации случаи обязательного уменьшения уставного капитала.

*Для акционерных обществ согласно Федеральному закону № 208-ФЗ от 26.12.95 г.:*

– если находящиеся в распоряжении общества собственные акции (поступившие вследствие неполной оплаты размещенных акций в установленные законодательством сроки, в результате выкупа акций у акционеров) не реализованы в течение года после их поступления, общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем их погашения (п. 2 ст. 34, п. 3 ст. 72);

– если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов (п. 4 ст. 35). В этом случае уставный капитал общества может быть уменьшен путем снижения

номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества (п. 1 ст. 29).

*Для обществ с ограниченной ответственностью в соответствии с Федеральным законом № 14-ФЗ от 08.02.98 г.:*

– в случае неполной оплаты уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно или объявить об уменьшении своего уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке, или принять решение о ликвидации общества (п. 2 ст. 20);

– если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, оно обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке (п. 3 ст. 20);

– если для выплаты участнику ООО действительной стоимости доли (части доли) недостаточно разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму (п. 8 ст. 23, п. 3 ст. 26);

– если доля (часть доли), принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу не распределена между всеми участниками либо не продана, она должна быть погашена с соответствующим уменьшением уставного капитала общества (ст. 24):

- кроме того, необходимо определить способ уменьшения уставного капитала: путем снижения номинальной стоимости долей всех участников общества в его уставном капитале и (или) погашения долей, принадлежащих;

- проверить, что в случае невыполнения учредителями своих обязательств по внесению вкладов в уставный капитал общества в течение одного года с момента его регистрации уставный капитал уменьшен до его оплаченной величины;

- убедиться, что уменьшение величины уставного капитала и изменение соотношения долей учредителей подлежали обязательной регистрации;

- проверить, что по окончании второго и каждого последующего финансового года организация рассчитывала величину своих чистых активов. Если их стоимость окажется меньше величины уставного капитала, организация обязана объявить о его уменьшении до размера, не превышающего стоимости чистых активов, и зарегистрировать это изменение в установленном порядке.

- проверить, что в регистрах бухгалтерского учета уменьшение уставного капитала до стоимости его чистых активов отражено записью: Дебет счета 80 Кредит счета 84.

#### 4. Проверка вкладов по договору простого товарищества:

- установить, кто по договору о простом товариществе ведет общие дела;

- если это проверяемая организация, убедиться, что обеспечен обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются;

- проверить, что вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором;

- убедиться, что для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества уполномоченным участником используется счет 80, который в таком случае именуется «Вклады товарищей»;

- проверить, что имущество, внесенное участниками в простое товарищество в счет их вкладов, приходится уполномоченным участником по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 80 «Вклады товарищей» в оценке, предусмотренной договором. При этом аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и по каждому участнику договора;

- проверить наличие документального оформления. Подтверждением получения имущественного вклада для организации-участника является авизо об оприходовании имущества участни-

ком, ведущим общие дела, или первичные учетные документы о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному ордеру, акт и пр.).

5. Проверка операций с собственными акциями (долями):

- проверить, что в организации (ЗАО и ОАО) счет 81 используется для учета собственных акций, выкупленных у акционеров;
- проверить, выполнены ли требования законодательства РФ по выкупу акций. Акционерные общества могут выкупить собственные акции (соблюдая установленные законодательством процедуры и ограничения), чтобы:

- перепродать акции по более высокой цене;
- изменить соотношение сил на общем собрании акционеров (собственные акции, находящиеся на балансе общества, не принимают участия в голосовании);
- уменьшить уставный капитал общества, аннулировав выкупленные акции;

- проверить правильность корреспонденции при отражении выкупа акций. При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств.

6. Проверка операций по перепродаже собственных акций:

- выполняются ли требования нормативных актов о порядке перепродаже собственных акций и отражения этих операций в бухгалтерском учете. Перепродажа собственных акций отражается в учете в следующем порядке:

Дебет 51 Кредит 91-1 — проданы акции;

Дебет 91-2 Кредит 81 — списана учетная стоимость акций.

7. Проверка операций по аннулированию собственных акций.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между

фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

8. Проверка операций по формированию резервного капитала:

– убедиться, что если организация является акционерным обществом, (как закрытым - ЗАО, так и открытым - ОАО) размер резервного капитала должен быть не менее 5% от уставного капитала акционерного общества;

– проверить, что при аудите ЗАО и ОАО ежегодно отчисляются в резервный капитал не менее 5% чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда резервный капитал достигает размера, определенного уставом;

– проверить, что отчисления в резервный капитал отражаются в учете записями: Дебет 84 Кредит 82 - чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала. Суммы, направленные на формирование резервного капитала, налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают.

9. Проверка операций по использованию средств резервного капитала:

– проверить, куда направлены средства резервного капитала. Акционерные общества могут расходовать средства резервного капитала на:

- покрытие убытка за отчетный год;
- погашение облигаций и выкуп акций общества, если иных средств для этого недостаточно.

Общества с ограниченной ответственностью могут расходовать средства резервного капитала как на покрытие убытка, так и на другие цели, предусмотренные их уставами. Законодательных ограничений на использование средств резервного капитала для ООО не установлено;

– проверить правильность корреспонденции при отражении использования средств резервного капитала: отражается в учете записями: Дебет 82 Кредит 84.

10. Проверка операций по формированию добавочного капитала:

– убедиться, что кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются только:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости.
  - эмиссионный доход;
  - положительные курсовые разницы по операциям, связанным с внесением имущества, стоимость которого определена в иностранной валюте;
- проверить правильность отражения операций по переоценке основных средств в бухгалтерском учете.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумма увеличения относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал». В учете делаются проводки:

Дебет 01 Кредит 83 — увеличена стоимость основного средства в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02 — доначислена сумма амортизации основного средства в результате переоценки.

В ходе переоценки можно увеличить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумма дооценки, равная сумме предыдущей уценки, относится на счет нераспределенной прибыли. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включается в состав добавочного капитала.

В учете производятся записи:

Дебет 01 Кредит 84 — отражена дооценка основного средства в пределах предыдущей уценки;

Дебет 01 Кредит 83 — отражена дооценка основного средства сверх предыдущей уценки;

Дебет 84 Кредит 02 — увеличена амортизация основного средства в пределах предыдущей уценки;

Дебет 83 Кредит 02 — увеличена амортизации основного средства сверх предыдущей уценки;

– проверить порядок отражения суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного

капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, — в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Эмиссионный доход образуется при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала.

В учете производятся записи:

Дебет 75-1 Кредит 80 — учтена задолженность учредителей по оплате акций;

Дебет 51 Кредит 75-1 — оплачены акции по цене выше номинала;

Дебет 75-1 Кредит 83 — отражен эмиссионный доход.

11. Проверка правильности использования добавочного капитала:

– проверить уменьшение добавочного капитала за счет погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости.

В ходе переоценки может уменьшиться стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были дооценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, уменьшает добавочный капитал.

Превышение суммы уценки над суммой дооценки относится в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В учете производятся записи:

Дебет 83 Кредит 01 — отражена уценка основного средства в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 84 Кредит 01 — отражена уценка основного средства сверх предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83 — уменьшена амортизация основного средства в пределах предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 84 — уменьшена амортизация основного средства сверх предыдущей дооценки.

Если выбывает объект основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 «Добавочный капитал», включают в состав нераспределенной прибыли: Дебет 83 Кредит 84 — сумма до-

оценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

Данная операция оформляется бухгалтерской справкой. В справке рекомендуется привести перечень и стоимость основных средств, на приобретение (создание) которых была направлена соответствующая часть нераспределенной прибыли, включенной в добавочный капитал;

- проверить уменьшение добавочного капитала за счет направления средств на увеличение уставного капитала;

Если средства добавочного капитала были направлены на увеличение уставного капитала организации, необходимо зарегистрировать соответствующие изменения в учредительных документах, а в учете сделать проводку: Дебет 83 Кредит 80 - отражено увеличение уставного капитала;

- проверить уменьшение добавочного капитала за счет распределения сумм между учредителями организации.

Согласно Инструкции по применению плана счетов, в том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредит счета 83 «Добавочный капитал».

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности формирования и использования добавочного капитала и отражения в учете этих операций.

#### 12. Проверка операций по целевому финансированию:

- проверить порядок отражения средств целевого назначения, полученных в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий. Они отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- проверить порядок отражения использования целевого финансирования: отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами: 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении

средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств; 98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т. п.;

– установить, что после покупки внеоборотных активов за счет средств целевого назначения и ввода их в эксплуатацию в коммерческой организации сделаны записи:

Дебет 86 Кредит 98 — сумма средств целевого финансирования учтена в составе доходов будущих периодов.

А по мере начисления амортизации на купленные основные средства или нематериальные активы вы должны сделать запись на сумму начисленной амортизации:

Дебет 98 Кредит 91-1 — средства целевого финансирования, отраженные в доходах будущих периодов, включены в состав прочих доходов организации;

– убедиться, что если материально-производственные запасы за счет средств целевого финансирования покупает коммерческая организация, списание целевых средств в момент оприходования приобретенных запасов отражено проводкой:

Дебет 86 Кредит 98 — средства целевого финансирования учтены в составе доходов будущих периодов.

НДС по материальным ценностям, оплаченным за счет средств целевого финансирования, из бюджета не возмещается.

А после отпуска материально-производственных запасов в производство или использования для нужд организации сделать такую запись:

Дебет 98 Кредит 91-1 — средства целевого финансирования, отраженные в доходах будущих периодов, включены в состав прочих доходов организации.

Аналогичные проводки нужно сделать при начислении заработной платы, единого социального налога и других расходов, на покрытие которых получены целевые средства.

13. Проверка состава и организации учета резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов:

- выяснить, какие виды резервов создаются на предприятии:
  - на предстоящую оплату отпусков;
  - на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
  - на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
  - на ремонт основных средств;
  - производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
  - на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
  - резерв под условные факты хозяйственной деятельности;
  - резерв по сомнительным долгам;
  - резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
  - резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
  - на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством;
- проверить обоснованность создания того или иного резерва, т.е. проверка документального подтверждения резервирования тех или иных сумм (приказ об учетной политике, решение собрания акционеров (участников), приказы руководителя, специальные расчеты и сметы и т. д.);
  - убедиться, что для отражения создания резервов предстоящих расходов (предстоящая оплата отпусков, выплата ежегодного вознаграждения и т. д.) на предприятии открыт счет 96 «Резервы предстоящих расходов»;
  - убедиться, что создание резерва под условные факты хозяйственной деятельности учитывается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» на отдельном субсчете. Убедиться, что в том случае, если целью резерва, создаваемого в связи с условным фактом хозяйственной деятельности, является уточнение величины (оценки) какого-то актива или обязательства, его создание отражается в бухгалтерском учете на счете, используемом для учета соответствующего оценочного резерва (14, 59, 63);
  - убедиться, что для отражения создания резерва по сомнительным долгам на проверяемом предприятии открыт счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

- убедиться, что для отражения создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей на проверяемом предприятии открыт счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

- убедиться, что для отражения создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги на проверяемом предприятии открыт счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

14. Проверка правильности, правомерности и своевременности отражения в бухгалтерском учете создания и распределения резервов предстоящих расходов:

- убедиться, что аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по каждому виду резерва в отдельности;

- убедиться, что резервирование тех или иных сумм отражается по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44, 97 (в зависимости от характера создаваемого резерва) в корреспонденции с кредитом счета 96;

- убедиться, что фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, отражаются в бухгалтерском учете по назначению: относятся в дебет счета 96 в корреспонденции со счетами 70, 69 — на суммы оплаты труда работникам, включая платежи на социальное страхование и обеспечение, за время отпуска, ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год; 23 — на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и т. д.;

- убедиться, что резервы предстоящих расходов создаются на проверяемом предприятии сроком на один отчетный год. Убедиться в том, что резервы предстоящих расходов не имеют остатков на конец отчетного года за исключением некоторых резервов, по которым, в соответствии с нормативными документами, допускаются остатки резервов, переходящие на следующий год (Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом МФ РФ от 13.06.1995 № 49, Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утв. Постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072 и т. д.);

– убедиться, что предприятием по состоянию на 1 января проводится инвентаризация резервов предстоящих расходов и платежей (в случае проведения годовой проверки);

– если по результатам инвентаризации сумма фактически начисленного резерва на предстоящую оплату отпусков больше суммы расчета, подтвержденного инвентаризацией, убедиться, что в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления — делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства;

– убедиться, что в случае изменения учетной политики на следующий год в части образования резервов предстоящих расходов, сальдо резерва на первое число следующего года списывается оборотами декабря на увеличение финансового результата (Дебет 96 Кредит 99);

– убедиться, что в том случае, если на следующий отчетный год организация не меняет учетную политику в части резервов предстоящих расходов и платежей, то данный резерв остается числиться в учете и отчетности в размере, подтвержденном инвентаризационным расчетом.

15. Проверка учета резервов на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год:

– убедиться, что коллективным соглашением (помимо учетной политики) при образовании резервов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год предусмотрено ежемесячное или ежеквартальное начисление указанных вознаграждений;

– убедиться в том, что, если организация выплачивает вышеуказанные вознаграждения за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов, резервы на выплату данных вознаграждений не создаются.

16. Проверка учета резервов на ремонт основных средств:

– убедиться, что учет резервов на ремонт основных средств соответствует требованиям п. 3.52 Методических указаний по ин-

вентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина России № 49 от 13.06.1995 г.:

- при наличии излишне зарезервированных сумм в конце года указанные суммы сторнируются;
- в случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется;
- по окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода (т. е. того периода, в котором произошло окончание ремонта).

17. Проверка учета резерва на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства:

– проверить учет на предприятии сумм, образовавшихся в результате превышения созданного резерва на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства над фактическими затратами;

– выяснить и отразить в отчете, производит ли организация корректировку на следующий период уже рассчитанных норм затрат;

– убедиться, что организация относит полученную разницу на счет 97 «Расходы будущих периодов», а не списывает всю сумму единовременно.

18. Проверка учета резерва по сомнительным долгам:

– убедиться в том, что, создавая резерв по сомнительным долгам, предприятие использует метод определения выручки «по отгрузке» (п. 3.54 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина России № 49 от 13.06.1995 г.);

– убедиться, что при создании резерва по сомнительным долгам выполняется обязательное условие: истечение сроков погашения задолженности, т. е. убедиться, что резерв образуется при признании долга сомнительным (на основании проведенной инвентаризации расчетов и приказа руководителя);

– убедиться, что созданию резерва по сомнительным долгам предшествует инвентаризация дебиторской задолженности (как в конце отчетного периода, так и в течение всего отчетного, в соответствии с приказами руководителя);

– убедиться, что сумма создаваемого резерва (подтвержденная материалами инвентаризации) в бухгалтерском учете предприятия отражается проводкой дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

– убедиться, что величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично на основании проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

– убедиться, что при списании не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами;

– убедиться, что нереальная к взысканию дебиторская задолженность после списания ее за счет ранее созданного резерва учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет;

– проверить списание на финансовые результаты (обратной проводкой Дебет 63 Кредит 91) на конец отчетного года всей неизрасходованной суммы резерва в том случае, если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва, он не был полностью израсходован;

– проверить документальное оформление списания не востребовавшихся долгов за счет созданных резервов. Убедиться, что основанием для списания являются:

- договор на поставку продукции (работ, услуг, товаров);
- документы, подтверждающие поставку;
- акт инвентаризации дебиторской задолженности;
- постановление судебных органов об отказе взыскания задолженности с организации-дебитора;
- приказ (распоряжение) руководителя организации о списании суммы долга и др.

19. Проверка порядка создания резервов в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации (резервов под условные факты хозяйственной деятельности):

– проверить правомерность создания резервов в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации;

– проверить, сопровождается ли создание резервов под условные факты хозяйственной деятельности одновременным выполнением следующих условий:

- убедиться, что существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации;

- убедиться, что величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена;

– проверить соответствие порядка отражения в бухгалтерском учете создания резерва под условные факты хозяйственной деятельности порядку, утвержденному учетной политикой: убедиться, что создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом организации и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности (резервы по гарантийному обслуживанию) или прочие расходы (штрафные санкции по судебному разбирательству).

– убедиться, что в конце отчетного года была проведена инвентаризация созданных резервов по условным обязательствам;

– убедиться, что в случае недостаточности зарезервированных сумм, не перекрытые резервом расходы организации отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке;

– убедиться, что в случае, если резерв создан на сумму, большую, чем фактический расход, то неиспользованная сумма резерва признается прочим расходом организации.

20. Проверка порядка учета резервов под снижение стоимости материальных ценностей:

– проверить правомерность создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей:

- убедиться, что резерв под снижение стоимости материальных ценностей формируется, когда эти ресурсы морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное

качество или их рыночные цены имеют устойчивую тенденцию к снижению;

- проверить наличие информации, на основании которой подтверждались текущие рыночные цены;
  - проверить правильность формирования суммы резерва: убедиться, что сумма резерва определяется как разница между фактической себестоимостью изготовления (приобретения) материальных ценностей по каждому номенклатурному номеру или группам однородных материалов и текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) на конец отчетного периода;
    - убедиться, что резервы не создавались по укрупненным группам МПЗ (основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы и т.п.);
    - убедиться, что начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете проверяемого предприятия проводкой Дебет 91 Кредит 14, а списание — Дебет 14 Кредит 91 (по мере отпуска относящихся к нему запасов);
    - убедиться, что МПЗ отражены в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва;
    - убедиться, что если в отчетном периоде текущая рыночная стоимость МПЗ, под снижение которых в предшествующем отчетному периоду был создан резерв, увеличилась, то соответствующая часть резерва была отнесена в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в отчетном периоде (п. 20 Методических рекомендаций, утвержденных Приказом Минфина России № 119н от 28.12.2001 г.).

21. Проверка порядка учета резервов под обесценение вложений в ценные бумаги:

- проверить, ведется ли на проверяемом предприятии аналитический учет резервов под обесценение ценных бумаг;
- проверить правомерность создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги;
- убедиться, что на предприятии происходит оценка вложений только для акций: котирующихся на фондовой бирже; котировки которых регулярно публикуются;

- запросить соответствующую документацию, подтверждающую выполнение предприятием вышеуказанные требования;
- проверить правильность создания резервов: убедиться, что создание рассматриваемых резервов происходит 31 декабря каждого отчетного года, при этом начисление отражается в бухгалтерском учете проводкой Дебет 91 Кредит 59;
- проверить правильность использования резервов:
- убедиться, что использование резервов под обесценение вложений в ценные бумаги происходит только в следующих случаях: повышения на конец отчетного периода рыночной стоимости ценных бумаг; списания с баланса ценных бумаг при их отчуждении;
- убедиться, что если в отчетном году суммы резервов под обесценение вложений в какой-либо части были не использованы (учитывая, что год создания — это год, предшествующий отчетному), то они надлежащим образом списаны на финансовый результат (Дебет 59 Кредит 91);
- убедиться, что финансовые вложения отражены в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва.

22. Проверка результатов инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов:

- проверить наличие приказа руководителя на проведение инвентаризации резервов, в котором должна быть назначена инвентаризационная комиссия и установлены сроки проведения инвентаризации и дата, по состоянию на которую она проводится (либо эта дата должна быть определена в учетной политике);
- проверить соответствие даты, по состоянию на которую проводилась инвентаризация, и сроков ее фактического проведения установленным на предприятии срокам и дате (в соответствии с приказом);
- проверить проведение инвентаризации созданных резервов во всех законодательно установленных случаях;
- проверить соответствие порядка проведенной в организации инвентаризации положениям, установленным Приказом Минфина России № 49 от 13.06.1995 г.;

– проверить наличие всех необходимых первичных документов по проведению инвентаризации и оформлению ее результатов (по установленным унифицированным формам, либо по самостоятельно разработанным формам), а также правильности и полноты их оформления;

– подтвердить, что результаты инвентаризации отражены в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с установленным порядком.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета собственного капитала и резервов требованиям нормативных документов, о своевременности и правильности отражения операций, связанных с их созданием и использованием в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации.

## РЕЗЮМЕ

Целью аудиторской проверки капитала является подтверждение правильности его формирования и изменений, соответствия ведения бухгалтерского учета действующему законодательству, а также достоверности соответствующих показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Проверке чаще сплошным образом подвергаются операции с уставным, резервным и добавочным капиталом, а также целевое финансирование.

Резервы как объект учета признаются частью собственного капитала до момента их использования. С учетом особенностей конкретного предприятия проверке подлежат операции по формированию, отражению в учете, использованию и списанию резервов.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита собственного капитала и резервов.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите собственного капитала и резервов.

3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу собственного капитала и резервов.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту собственного капитала и резервов, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 11. АУДИТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** — оценка правильности организации учета расчетов на предприятии по кредитам и займам.

**Задачами** аудита кредитов и займов является проверка:

- документального оформления операций по кредитам и займам на соответствие законодательству РФ;
- синтетического и аналитического учета кредитов и займов;
- отражения расходов по кредитам и займам в бухгалтерском учете;
- учета расходов по кредитам и займам, связанным с приобретением, созданием инвестиционного актива;
- правильности учета кредитов или займов, полученных или выраженных в иностранной валюте или условных денежных единицах, его соответствия валютному законодательству;
- займов, полученных в натуральном виде (вещами);
- кредитов, полученных организацией для выдачи займов своим работникам;
- операций получения займов и кредитов на условиях залога имущества.

**Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» № 173-ФЗ от 10.12.2003 г.;
- Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» № 395-1 от 02.12.1990 г.;
- Закон РФ «О залоге» № 2872-1 от 29.05.1992 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;

– Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утверждено приказом Минфина России № 107н от 06.10.2008 г.;

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н;

– Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.

#### **Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- кредитные договоры с банком;
- договоры займа;
- выписки банка по расчетным, валютным и ссудным счетам;
- приложения к выпискам банка;
- кассовая книга и отчеты кассира;
- приходные кассовые ордера;
- расходные кассовые ордера;
- объявления на взнос наличными;
- приказы руководителя на проведение инвентаризации и акты инвентаризации расчетов;
- документы, подтверждающие целевое использование кредита или займа;
- книга записи залогов;
- Главная книга;
- журналы-ордера № 4, 2, 1, 3, 6, 8; ведомость № 2, 1 (или регистры их заменяющие);
- бухгалтерская отчетность;
- документы финансового отдела, документы планово-экономического отдела и других аналитических служб;

- материалы юридического отдела для выявления исков и ограничений (судебные разбирательства, договоры передачи в залог и т. д.);
- материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**

Сначала аудитору необходимо ознакомиться в целом с ситуацией по данному разделу. Для чего необходимо выполнить ряд аналитических тестов и тестов средств контроля.

1. Сопоставление данных по кредитам и займам, отраженных в различных регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- сопоставить данные вступительного баланса по кредитам и займам за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период. В случае расхождений выявить причины и выяснить, подтверждены ли они документально;
- сопоставить данные аналитического учета по счетам: 66, 67, 008 с данными Главной книги. В случае расхождений выявить причины, а также дополнительно сверить данные различных аналитических регистров (между собой);
- сверить данные Главной книги с данными бухгалтерского баланса по кредитам и займам на начало и конец отчетного периода;
- провести анализ динамики при существенном изменении показателей и выяснить причины колебаний;
- сопоставить данные Главной книги с данными других форм бухгалтерской отчетности;
- сопоставить вступительные данные приложения к бухгалтерскому балансу с соответствующими исходящими данными предыдущего отчетного периода;
- проверить взаимосвязку показателей бухгалтерского баланса с данными формы приложения к бухгалтерскому балансу в части полученных кредитов и займов;

– проверить раскрытие следующей необходимой информации (касающейся кредитов и займов) в пояснительной записке, являющейся составной частью годовой бухгалтерской отчетности:

- о недополученных суммах организации-заемщиком в случае неисполнения или неполного исполнения заемщиком договора займа и (или) кредитного договора;
- в случае несопоставимости данных предыдущего и отчетного периодов — о каждой существенной корректировке данных периода, предшествующего отчетному, вместе с указанием причин, ее вызвавших;
- об изменениях в учетной политике, имеющих отношение к методам учета кредитов и займов, имевших место в течение отчетного года и предполагаемых на следующий отчетный год, а также о влиянии этих изменений на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- об условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с кредитами и займами, с большой вероятностью влияющих на увеличение (уменьшение) экономических выгод организации — не завершенных на отчетную дату судебных разбирательствах, не разрешенных на отчетную дату разногласиях с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет (ПБУ 8/01).

2. Проверка отражения информации о кредитах и займах в учетной политике предприятия:

– проверить раскрытие в учетной политике организации обязательной информации в соответствии с ПБУ 15/08:

- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств;

– проверить соответствие принципов учета кредитов и займов, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;

- проверить соответствие требований учетной политики предприятия в отношении учета и оценки кредитов и займов способам и методам учета, фактически применяемым предприятием на практике;

- выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по операциям, связанным с кредитами и займами;

- проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых в настоящем разделе операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом, и чем это было вызвано;

- проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых в настоящем разделе операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений.

3. Проверка наличия системы внутреннего контроля (ревизионных комиссий, внутреннего аудита и т.д.). В случае наличия ревизионных комиссий и внутреннего аудита:

- проверить положения об указанных ревизионных комиссиях, внутреннем аудите;

- выяснить, входит ли в их обязанности контроль операций, связанных с оформлением и учетом кредитов и займов, например контроль целевого использования кредитных и заемных средств;

- запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии.

4. Проверка осуществления контроля за получением и использованием кредитов и займов со стороны руководства организации:

- получить приказы, удостоверяющие полномочия лиц, подписывающих документы, оформляющие кредитные отношения (кредитные договоры, договоры займа и т.п.);

- проверить наличие разрешающих подписей ответственных лиц, а также наличие всех дат на документах;

- проверить порядок проведения инвентаризации обязательств по кредитам и займам за проверяемый период.

5. Проверка целевого использования кредитных (заемных) средств за отчетный период:

– проверить санкционированность получения и использования кредитов (займов) с помощью изучения протоколов правления или иной документации;

– проверить, кем и как осуществляется контроль за целевым использованием кредитов, займов;

– подтвердить целевое использование кредитных (заемных) средств на основании проверки выписок из банка, первичных документов от поставщиков (подрядчиков) на приобретенные ценности (товары, работы, услуги).

6. Проведение анализа Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г. в части обязательств по кредитам и займам):

– с точки зрения корректности бухгалтерских проводок;

– с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают;

– оценить влияние неправильного отражения операций в бухгалтерском учете на достоверность отчетных данных.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

1. Проверка ведения аналитического учета краткосрочных (счет 66) и долгосрочных (счет 67) кредитов и займов по субсчетам, утвержденным рабочим планом счетов, являющимся приложением к учетной политике:

– подтвердить, что по счету 66 ведется аналитический учет краткосрочных заемных средств:

- по видам: рублевые, валютные, полученные вещами и т. д.;
- по типу займодавца: кредитным и небанковским организациям;
- по срочности: срочные и просроченные;
- по начисленным процентам (согласно требованиям плана счетов);

– проверить наличие, полноту, правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете основной суммы долга:

- подтвердить основную сумму долга по кредитам и займам, которая должна учитываться в сумме фактически поступив-

- ших денежных средств или в стоимостной оценке поступивших вещей, предусмотренной договором;
- проверить дату включения основной суммы долга в состав кредиторской задолженности. Сделать это необходимо в момент фактической передачи денег или других вещей. Затребовать документы, подтверждающие фактическое получение заемных средств: приходный кассовый ордер, банковская выписка или приходная накладная. Получение кредита заемщиком может осуществляться не напрямую, а путем оплаты банком обязательств заемщика;
  - проверить правильность отражения операций по получению основной суммы долга в регистрах бухгалтерского учета;
    - проверить наличие просроченной задолженности по полученным займам и кредитам:
      - убедиться в наличии просроченной задолженности путем сопоставления фактических дат погашения кредита (займа) с условиями договора;
      - проверить своевременность перевода срочной задолженности в просроченную. (Дата перевода срочной задолженности в просроченную — день, следующий за днем возврата займа или кредита по условиям договора);
      - убедиться в наличии обособленного учета просроченной задолженности;
      - проверить отражение в бухгалтерской отчетности просроченной задолженности в приложении к бухгалтерскому балансу.
2. Проверка порядка учета расходов по займам и кредитам:
- убедиться, что в качестве расходов учитываются только: проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.
- Дополнительными расходами по займам являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов);

– проверить правильность учета процентов по займам и кредитам в зависимости от цели использования кредитов и займов: в составе текущих расходов (т.е. расходы того периода, в котором они произведены), в качестве прочих расходов; в стоимости инвестиционного актива: основного средства, имущественного комплекса и т. д.;

– проверить соответствие суммы начисленных процентов условиям договора;

– подтвердить наличие обособленного учета начисленных сумм процентов, т. е. на отдельном субсчете;

– проверить отражение на конец отчетного периода задолженности по полученным займам и кредитам с учетом причитающихся процентов, согласно условиям договора;

– проверить правильность учета привлеченных заемных средств, полученных путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций:

- правильность порядка учета суммы долга и процентов по причитающимся к оплате облигациям:

- по размещенным облигациям — организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность;

- при начислении дохода по облигациям в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним;

- начисление причитающегося дохода (процентов или дисконта) по размещенным облигациям отражается организацией — эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления;

- соблюдение порядка учета процентов, предусмотренного учетной политикой: учетной политикой должен быть выбран один из способов отнесения процентов или дисконта в качестве дохода по выданным векселям и облигациям на прочие расходы: либо полностью в момент начисления, либо путем

предварительного учета их в составе расходов будущих периодов в целях дальнейшего равномерного списания;

– проверить правильность порядка учета процентов по иным заемным обязательствам. Убедиться, что начисление причитающихся заимодавцу доходов по иным заемным обязательствам производится заемщиком равномерно (ежемесячно) и признается его прочими расходами в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления;

– убедиться, что вексель, переданный в обеспечение займа, отражен по номинальной стоимости на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;

– проверить производится ли отражение по номинальной стоимости поступления бланков облигаций и размещение их среди держателей на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». В случае выявления искажений, нарушений и т. д. оценить их существенность с точки зрения правильности отражения операций в учете и влияние на достоверность отчетности.

3. Проверка правильности учета дополнительных расходов по займам и кредитам:

– проверить виды дополнительных расходов, производимые заемщиком в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств. Расходы могут быть связаны:

- с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- осуществлением копировально-множительных работ;
- оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведением экспертиз;
- потреблением услуг связи;
- другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств;

– проверить своевременность отражения дополнительных расходов. Включение заемщиком дополнительных расходов в бухгалтерском учете производится в отчетном периоде, в котором были произведены указанные расходы.

4. Проверка правильности включения расходов по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива:

– проверить имеются ли документально оформленные обоснования возможного получения в будущем экономических выгод или необходимости для управленческих нужд организации (данные ПЭО, аналитиков, финансового отдела);

– проверить, не относятся ли на стоимость инвестиционных активов, по которым амортизация не начисляется, проценты по кредиту (займу). Убедиться, что указанные проценты относятся на текущие расходы организации;

– проверить наличие условий, необходимых для включения расходов по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива:

- возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;
- фактическое начало работ;
- наличие фактических затрат по займам и кредитам;

– убедиться в правильности соблюдения условий включения расходов в стоимость инвестиционного актива:

- включать расходы по займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива нужно до первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса. После указанной даты расходы по займам и кредитам относятся на текущие расходы;
- если же инвестиционный актив начал эксплуатироваться до ввода в эксплуатацию, то указанные расходы необходимо включать в состав текущих расходов начиная с месяца, следующего за месяцем эксплуатации;

– в случае наличия фактов временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений следует:

- убедиться, что расходы по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, умень-

шаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве финансовых вложений;

- убедиться, что данные финансовые вложения уменьшают расходы, связанные с финансированием инвестиционного актива;
- подтвердить расчет величины дохода;
  - проверить, имеются ли случаи приобретения организацией инвестиционного актива за счет заемных средств, полученных на цели, не связанные с его приобретением. Убедиться, что сумма процентов за использование указанных заемных средств, пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

5. Проверка правильности учета кредитов или займов, полученных или выраженных в иностранной валюте или условных денежных единицах, его соответствия валютному законодательству. Задолженность учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату фактического совершения операции (предоставления кредита, займа, включая размещение заемных обязательств):

- проверить полноту и правильность применения курсов иностранных валют и учета курсовых разниц, а также своевременность отражения в учете. Согласно ПБУ 3/2006 курсовые разницы по мере возникновения учитываются в составе прочих доходов или расходов, т. е. учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

- убедиться в целевом использовании средств валютного кредита (займа).

6. Особенности проверки займов, полученных в натуральном виде (вещами):

- убедиться в том, что бухгалтерский учет передачи вещей займодавцу отражен на счетах реализации. По договору займа вещи передаются заемщику в собственность (ст. 807 ГК РФ);

- в связи с тем, что согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа вещи передаются заемщику в собственность, убедиться в том, что

при возврате займа, операция нашла отражение на счетах реализации у заемщика.

7. Аудит банковских кредитов, полученных организацией для выдачи займов своим работникам:

- проверить законность и обоснованность выдачи займов для рабочих и служащих предприятия на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и для расчетов с торгующими организациями за товары, проданные в кредит (предусмотрено ли это протоколами, согласовано ли с собственниками и т. д.);

- проверить наличие и правильность оформления договоров между предприятием и сотрудниками;

- проверить указаны ли в договоре с сотрудниками сроки возврата ссуды, методы, погашения (удержания из заработной платы, внесение на расчетный счет или в кассу предприятия). Есть ли в договорах какие-либо оговорки на счет увольнения сотрудников до возврата ссуды;

- проверить, предусмотрена ли система контроля за целевым использованием займов в организации;

- проверить наличие документов, подтверждающих целевое использование займов;

- проверить обеспеченность ссуды (оформлен ли залог);

- проверить наличие заявления сотрудника о просьбе (соглашении) удержания из заработной платы суммы в счет погашения ссуды и правильность удержания ее из заработной платы сотрудника путем арифметического расчета;

- проверить, имеется ли задолженность по ссуде за уволенными сотрудниками;

- убедиться, что работа по возврату ссуды, выделенной уволенным сотрудникам ведется;

- проверить правильность проводок при получении банковского кредита, выдачи его сотрудникам, погашении предприятием банку. А так же проверить своевременность погашения предприятием банку полученных сумм;

- проверить имеет ли место погашение займов, числившихся за сотрудником, за счет собственных средств предприятия. При

наличии таких операций проверить ее обоснованность, законность, наличие соответствующих документов (согласие трудового коллектива, протоколы собраний и т. п.): Обратить внимание на удержание НДФЛ с этой суммы;

- сверить сальдо по счетам 73 (по субсчетам «расчеты за товары, проданные в кредит» и «расчеты по предоставленным займам») и счетам 66 (67) (субсчет «Кредиты банка для работников»);

8. Проверка операций получения займов и кредитов на условиях залога имущества:

- получить договоры, предусматривающие получение займа под залог имущества;

- получить подтверждение обеспеченности залогами займов, т. е. проверить фактическое наличие активов, отраженных в договорах;

- убедиться, что в договорах с различными заимодавцами не указываются одни и те же активы, сдаваемые под залог;

- проверить факт регистрации залога, если залог имущества подлежит государственной регистрации, то договор о залоге считается заключенным с момента его регистрации;

- проверить раскрытие в бухгалтерском учете и отчетности отданных в залог активов. Убедиться, что активы, переданные в залог, учитываются обособлено;

- проверить ведение забалансового счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». По дебету счета 009 отражается переданное в залог имущество в сумме, по которой данное имущество оценено сторонами в договоре о залоге. По мере погашения задолженности суммы обеспечения списываются в кредит счета 009;

- проверить наличие книг записи залога и соответствие ведения указанного регистра установленным требованиям;

- ведется ли контроль за имуществом, переданным в залог, заимодавцем;

- кем подписана книга залога, имеется ли приказ о разрешении подписывать книгу указанному лицу.

9. Проверка правильности документального оформления операций:

- проверить документы по результатам инвентаризаций обязательств по кредитам и займам за проверяемый период;
- проверить наличие исков и ограничений в части обязательств по кредитам и займам.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета обязательств по кредитам и займам требованиям нормативных документов, о правомерности формирования величины указанных обязательств, своевременности и правильности отражения операций, связанных с кредитами и займами, в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Цель аудита кредитных операций — подтверждение достоверности финансовой отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета кредитов и займов действующему законодательству.

При проведении аудита кредитных операций особое внимание уделяют следующим процедурам:

- проверка правильности классификации кредитов и займов на краткосрочные и долгосрочные;
- проверка правильности расчета и отражения на счетах бухгалтерского учета процентов по кредитам и займам, а также курсовых разниц (для кредитов и займов, выраженных в иностранной валюте);
- проверка реальности и надлежащего документального оформления кредитов и займов;
- проверка целевого использования заемных средств, полноты и своевременности их погашения;
- оценка остатков и начисленных процентов по непогашенным кредитам и займам, а также проверка их представления в бухгалтерской отчетности;

- проверка обоснованности отнесения процентов по полученным кредитам и займам к расходам, принимаемым для целей налогообложения прибыли;
- выявление различий между бухгалтерским и налоговым учетом кредитов и займов, проверка правильности применения ПБУ 18/02.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита кредитов и займов.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите кредитов и займов.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу кредитов и займов.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту кредитов и займов, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 12. АУДИТ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Целью аудита** является оценка правильности организации учета расчетов на предприятии, подтверждение законности образования различных видов кредиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения.

К **задачам** аудита кредиторской задолженности относятся:

- анализ состояния и динамики кредиторской задолженности с партнерами;
- анализ договоров;
- проверка соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям законодательных и нормативных актов;
- выявление неотфактурованных поставок;
- анализ правильности произведенных расчетов с торговыми партнерами;
- оценка реальности возникшей кредиторской задолженности;
- оценка претензионной работы;
- проверка НДС, предъявленного поставщиками;
- оценка качества проводимых инвентаризаций.

#### **Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено Приказом Минфина России № 154н от 27.11.2006 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

#### **Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- бухгалтерская отчетность (для аналитических тестов за несколько лет);
- списки кредиторов с указанием даты возникновения задолженности и сумм задолженности на конец отчетного периода;
- Главная книга;
- учетные регистры: журналы-ордера №№ 6, № 6-с, 8, вспомогательная ведомость № 5 «Аналитический учет расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей», № 5-с «Расчеты с подрядчиками за выполненные работы» (или регистры их заменяющие), карточки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, аналитические ведомости с кредиторами, расчеты с которыми ведутся на счете 76, другие регистры синтетического и аналитического учета;
- приказ, определяющий перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- договоры на поставку товарно-материальных ценностей;
- договоры на выполнение работ (оказание услуг);
- журнал регистрации полученных от поставщиков счетов-фактур;
- журнал регистрации выданных счетов-фактур;
- счета-фактуры поставщиков, таможенные декларации (при ввозе ценностей по импортным контрактам), счета и счета-фактуры на суммы, полученные от покупателей в форме предоплаты (авансов);

- книги покупок и продаж;
- акты сверок с поставщиками (подрядчиками);
- первичные документы по поступлению товарно-материальных ценностей (выполнению работ, принятию услуг) (в т. ч. накладные, доверенности, акты, формы КС-3 и т. п.);
- журнал регистрации доверенностей на получение ТМЦ;
- приказ о проведении инвентаризации и инвентаризационные документы;
- коммерческие акты;
- судебные иски, заявленные претензии организации к поставщикам (то же самое покупателей).

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ**

1. Сопоставление данных кредиторской задолженности с партнерами, отраженных в отчетности организации и бухгалтерских регистрах:

- сверить начальные данные остатков по расчетам с кредиторами в бухгалтерском балансе за проверяемый период с исходящими данными аналогичных остатков формы №1 за предыдущий отчетный период;
- сопоставить данные аналитического учета по счетам 60, 76, 007 с данными Главной книги;
- в случае расхождений выявить причины, а также дополнительно сверить данные различных аналитических регистров (между собой);
- сопоставить данные Главной книги по указанным выше счетам с данными формы бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода;
- провести анализ динамики при существенном изменении показателей;
- убедиться, что сальдо расчетов с кредиторами представлено в балансе развернуто;
- сверить данные Главной книги с данными других форм бухгалтерской отчетности;

– получить перечень кредиторов; сопоставить данные, в нем отраженные, со сведениями, отраженными в приложении к бухгалтерскому балансу;

– сопоставить начальные данные остатков по кредиторской задолженности в приложении к балансу за проверяемый период с исходящими данными аналогичных остатков формы №5 за предыдущий отчетный период. При выявлении расхождений получить документы, раскрывающие причину;

– сопоставить данные остатков по кредиторской задолженности формы № 1 «Бухгалтерский баланс» с данными формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

2. Проверка отражения информации о кредиторах в учетной политике предприятия:

– проверить раскрытие в учетной политике организации обязательной информации в части расчетов с кредиторами, расчетов по претензиям:

- порядок инвентаризации расчетов с кредиторами;
- порядок описания кредиторской задолженности, в т. ч. просроченной и др.;
- наличие у организации типовой схемы корреспонденции счетов по расчетам с кредиторами, по расчетам по претензиям;

– проверить соответствие принципов учета кредиторов, отраженных в учетной политике, требованиям нормативных документов;

– проверить соответствие фактически применяемых предприятием способов и методов учета расчетов с кредиторами требованиям учетной политики предприятия в отношении учета и оценки кредиторов;

– проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано;

– проверить, было ли изменение учетной политики в части рассматриваемых операций в течение отчетного периода. Получить разъяснения причин указанных изменений;

– разработаны ли на предприятии регистры учета внутренней отчетности по учету расчетов с кредиторами, расчетов по претензиям.

3. Оценка организации внутреннего контроля по учету кредиторской задолженности с партнерами.

В случае наличия ревизионных комиссий и внутреннего аудита:

- проверить положения об указанных ревизионных комиссиях, внутреннем аудите;

- выяснить, входит ли в их обязанности контроль за приобретением, созданием и движением кредиторов;

- запросить и изучить документы внутреннего аудита и ревизионной комиссии;

- проверить, выполняются ли фактически на практике все требования, предусмотренные графиком документооборота, для осуществления контроля за соблюдением сроков создания документов, их передачи по назначению. Определены ли лица, ответственные за сохранение и контроль правомерности совершения хозяйственной операции от начала до конца;

- соблюдается ли в организации требование закона «О бухгалтерском учете» визирования договоров и других юридических документов главным бухгалтером;

- проверить наличие утвержденного организацией внутреннего порядка выдачи доверенностей на получение материальных ценностей и процедуры отчета, предоставляемого бухгалтерии, о выполнении поручения по доверенности;

- убедиться, что лица, получающие ценности на основании выданных доверенностей, своевременно предоставляют соответствующие документы и отчеты в бухгалтерию о полученных материальных ценностях;

- проверить своевременность поступления от материально-ответственных лиц в бухгалтерию документов поставщиков на оприходованные товарно-материальные ценности;

- проверить, регистрируются ли счета-фактуры в соответствующих журналах;

- выяснить, на какие службы (должностные лица) возложена ответственность за претензионную работу по расчету с поставщиками;

- предусмотрено ли учетной политикой или другим приказом проведение инвентаризации кредиторской задолженности и проводилась ли она фактически;

– выполнить анализ записей Главной книги на предмет выявления бухгалтерских записей, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г.) в части расчетов с кредиторами:

- с точки зрения корректности бухгалтерских проводок;
  - с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают;
- оценить влияние неправильного отражения операций в бухгалтерском учете на достоверность отчетных данных.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

1. Анализ состояния и динамики кредиторской задолженности с партнерами:

– оценить динамику состава кредиторской задолженности с партнерами поквартально, а также на начало и конец отчетного года (в абсолютных величинах и в %);

– проанализировать причины изменения состава кредиторской задолженности в отчетном периоде. Выразить мнение о состоянии кредиторской задолженности организации (положительная или отрицательная тенденция, причины, вызвавшие изменения, влияние на финансовое положение субъекта экономической деятельности и т. п.).

2. Проверка хозяйственных договоров:

– проверить, организованы ли регистрация и учет договоров, а также порядок регистрации договоров. Указать, каким образом договоры регистрируются:

- в едином регистре;
- по отделам, подразделениям;
- каким-либо иным способом;

– проверить наличие договоров с партнерами (желательно, чтобы проверке были подвергнуты договоры по всем существенным суммам задолженности в соответствии с выборкой, но не менее 60% кредиторской задолженности);

- ознакомиться с содержанием договоров. Особое внимание уделить разовым контрагентам. Оценить правильность оформления договоров с правовой точки зрения;

- для дальнейшей оценки правильности бухгалтерских записей по отдельным сделкам выделить основные типы заключенных договоров (купли-продажи, в т. ч. договоры коммерческого кредита, договоры мены, договоры, заключенные с иностранными партнерами, договоры на оказание услуг и др.);

- выразить мнение о качестве договорной работы организации;

- выразить мнение о структуре задолженности применительно к отдельным партнерам (т. е. исследовать приоритетность погашения задолженности, например, задолженность перед постоянными поставщиками сырья меньше, чем перед поставщиками консультационных услуг и т. д.).

3. Проверка документального оформления ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов:

- проверить соответствие первичных документов и регистров бухгалтерского учета организации требованиям к их оформлению, предъявляемым законодательством в области бухгалтерского учета и Росстата (Госкомстата) России. Убедиться, что в случае применения организацией самостоятельно разработанных форм первичных документов (регистров), указанные формы документов утверждены распорядительным документом организации как приложение к учетной политике;

- убедиться, что по данным регистров аналитического и синтетического учета можно установить участников расчетных отношений и их количество;

- убедиться, что аналитические и синтетические регистры организации позволяют в полной мере оценить состояние расчетов с каждым партнером. Для этого на основе выборки первичных документов от поставщиков (счетов, платежных поручений, требований, накладных и т. п.) проследить их отражение в учетных регистрах;

- убедиться, что по представленным регистрам учета можно установить применяемые организацией формы расчетов (в безна-

личном порядке, наличными денежными средствами, векселями, путем взаимозачета, обмена продукцией и товарами);

- проверить наличие аналитических регистров в разрезе поставщиков, в т. ч. по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил, и по просроченным оплатой векселям;

- оценить используемые регистры учета с точки зрения возможности группировки задолженности по срокам ее возникновения (в т. ч. просроченной);

- выявить нестандартные (нетипичные) бухгалтерские записи;

- подтвердить, что все расчеты с кредиторами производятся своевременно, в полном объеме, отражаются в регистрах учета правильно, на основании соответствующих первичных документов;

- на основании представленных договоров, синтетических, аналитических регистров выявить договоры с просроченным сроком исполнения.

4. Проверка правильности определения сроков кредиторской задолженности:

- проверить соответствие данных бухгалтерских регистров (наименование кредитора, дата возникновения, сумма кредиторской задолженности) о кредиторской задолженности данным, представленным в перечне кредиторов;

- убедиться, что на счетах учета кредиторской задолженности с партнерами не значится задолженность с истекшим сроком исковой давности (более 3-х лет).

5. Проверка правильности бухгалтерских записей по отдельным сделкам:

- проверить, отражаются ли на счетах учета расчетов с партнерами проценты по договорам коммерческого кредита и проценты по векселям, выданным поставщикам в обеспечение своих обязательств по платежам (запись производится по кредиту 60 «Поставщики и подрядчики»);

- проверить правильность отражения на счетах учета расчетов операций, связанных с передачей собственных векселей за полученные товары (работы, услуги). Убедиться, что при выдаче собственных векселей организация ведет забалансовый учет по счету

009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», а также аналитический учет по указанному счету. Проверить ведение книги учета ценных бумаг;

– определить правильность и своевременность отражения на счетах учета расчетов операций по договорам мены. Для этого убедиться, что в сумме остатков кредиторской задолженности не значатся суммы задолженности по договорам мены, т.к. момент перехода права собственности на приобретенные по договору мены товары совпадает с моментом исполнения обеими сторонами обязательств по договору мены;

– выявить наличие на счетах учета расчетов сумм кредиторской задолженности по договорам с нерезидентами и проверить правильность отражения на указанных счетах курсовых разниц. Убедиться, что требования ПБУ 3/2006 соблюдаются;

– проверить правильность списания задолженности с истекшим сроком исковой давности:

- наличие приказа руководителя;
- инвентаризации кредиторской задолженности;
- правильность отражения в бухгалтерском учете операции по списанию;
- подтвердить, что списанная кредиторская задолженность учитывается в течение 5 лет за балансом.

#### 6. Выявление неотфактурованных поставок:

– путем сравнения имеющихся счетов-фактур поставщиков, приходных документов по учету поступающих ценностей, а также бухгалтерских записей по учету полученных материальных ценностей выявить неотфактурованные поставки на конец отчетного периода;

– выяснить, не числятся ли неотфактурованные поставки (поступившие МПЗ, расчетные документы по которым, еще не получены) как оплаченные, но находящиеся в пути;

– убедиться, что истребование документов по неотфактурованным поставкам производится в организации в разумные сроки. Проверить, установлены ли указанные сроки каким-либо распорядительным документом;

- изучить содержание запросов организации на недостающие первичные документы, счета-фактуры и другие сопроводительные документы и ответы торговых партнеров;

- провести сверку с поставщиками (при отсутствии запроса на недостающие первичные документы (накладные, товарно-транспортные накладные, др.), счета-фактуры со стороны проверяемой организации);

- убедиться, что материальные ценности по неотфактурованным поставкам учтены по ценам, предусмотренным договорами;

- убедиться, что НДС по неотфактурованным поставкам не принят к вычету;

- убедиться в правильности корректировки сумм по соответствующим позициям на счетах бухгалтерского учета, которые к моменту поступления документов уже были списаны на затраты проверяемого периода. Оценить величину неправильно отраженных сумм с точки зрения существенности;

- выразить свое мнение об оперативности работы организации с неотфактурованными поставками и правильности их учета и контроля.

7. Проверка правильности произведенных расчетов с партнерами:

- выборочно сравнить цены, указанные в счетах поставщиков, с ценами, указанными в договорах, и с суммами, уплаченными поставщиками по указанным счетам;

- убедиться, что производимые в адрес поставщиков платежи санкционированы;

- установить, имели ли место в отчетном периоде зачеты взаимной задолженности. На основании договоров (соглашений) о взаимозачете, актов взаимных сверок между партнерами, производящими взаимозачет, убедиться в правильности и обоснованности списания сумм кредиторской задолженности. Следует иметь в виду, что согласно ст. 411 ГК РФ не допускается зачет требований в отношении задолженности, срок исковой давности которой истек.

8. Оценка реальности возникшей кредиторской задолженности по полученным от поставщиков ценностям (работам, услугам) (наличие, полнота):

- проверить имеются ли в регистре аналитического учета данные о номерах и датах договоров и первичных документов;
- существуют ли указанные в регистре договоры и соответствующие первичные документы;
- подтвердить, что данные первичных документов соответствуют данным заключенных договоров;
- убедиться в отсутствии фактов отражения в учете полученных услуг, выполненных работ, приобретенных ценностей без подтверждения их первичными документами (актами, накладными, приходными ордерами и т.п.). Для выполнения указанной процедуры следует:
  - при просмотре первичных документов по конкретным операциям произвести выписку отдельных поставщиков;
  - выявить наличие заключенных договоров с указанными поставщиками;
  - убедиться в соответствии сумм данных договоров и первичных документов, связанных с операциями по указанным договорам;
- выборочно осуществить пересчет сумм, указанных в счетах и накладных;
- оценить размер подтвержденной партнерами задолженности:
  - определить % охвата торговых партнеров взаимными сверками, для чего сравнить кредиторскую задолженность на конец отчетного периода и сумму, кредиторской задолженности, подтвержденную актами взаимных сверок;
  - при наличии существенного процента неподтвержденных отдельными партнерами сумм кредиторской задолженности самостоятельно получить письменные подтверждения кредиторов;
  - произвести выборку из бухгалтерских регистров данных (наименование поставщиков, дату возникновения задолженности, сальдо задолженности на определенный момент) и сверить эти данные с актами сверок;
- убедиться, что за проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской задолженности одного и того же контр-

агента дебиторской задолженностью. (Без договоров о взаимозачете и соответствующих первичных документов и бухгалтерских записях).

9. Оценка претензионной работы:

– выполнить аналитические тесты по расчетам и претензиям с целью выявить:

- существенность задолженности по претензиям;
- сроки возникновения (просроченные, не просроченные);
- стадии прохождения (предъявленные или признанные должниками);
- причины возникновения;

– проверить договоры на предмет наличия в них разделов, касающихся вопросов урегулирования претензий;

– выяснить, имели ли место случаи недостач материальных ценностей, поставляемых на предприятие в течение проверяемого периода, или случаи поставки МПЗ, не соответствующих условиям договора (другой сорт, другое качество и т.п.);

– выяснить, своевременно ли предъявляются претензии поставщикам (если нет — указать причину) на основании коммерческих актов;

– убедиться, всегда ли предъявляемые поставщикам претензии удовлетворяются (если нет, указать причину);

– выявить, предъявляются ли иски поставщикам, транспортным организациям на неудовлетворенные претензии;

– на основании анализа договоров и работы с юридическим отделом проверить, всегда ли применяются штрафные санкции к поставщикам за невыполнение договорных обязательств;

– выяснить степень доказательности предъявляемых поставщикам претензий на основании копий документов, приложенных к исковым заявлениям;

– на основании выборочной сверки складских первичных документов или других документов и документов поставщиков (перевозчиков) убедиться в отсутствии расхождений по количеству и качеству оприходованных материальных ценностей;

– проверить правильность и своевременность бухгалтерских записей, связанных с предъявленными претензиями и искам.

10. Проверка НДС, предъявленного поставщиками:

- проверить наличие счетов-фактур по конкретным сделкам;
- проверить правильность определения предъявленного НДС, для чего произвести выборку счетов-фактур поставщиков. Пересчитать суммы налога на добавленную стоимость;
- убедиться в соответствии сумм НДС, указанных в счетах-фактурах, бухгалтерским записям по дебету счета 19 в бухгалтерских регистрах;
- проверить правильность заполнения счетов-фактур в соответствии с требованиями, предъявляемыми к их заполнению и своевременность отражения счетов-фактур в журнале регистрации и книге покупок.

11. Оценка соответствия проводимых в организации инвентаризаций расчетов с кредиторами, расчетов по претензиям требованиям нормативных документов:

- подтвердить, что инвентаризация расчетов кредиторской задолженности проводится во всех обязательных случаях, предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете и нормативными актами;
- подтвердить, что инвентаризация проводится на основании приказов руководителя;
- подтвердить полноту и правильность оформления документов, связанных с проведением инвентаризаций;
- проверить наличие актов сверок с поставщиками и покупателями (в части авансов, полученных по расчету и по претензиям). Убедиться, что организация ежеквартально (на конец года) производит сверки с поставщиками и покупателями (в части кредиторской задолженности);
- убедиться, что документы, связанные с проведением инвентаризации, соответствуют унифицированным формам учета результатов инвентаризации, утвержденным Госкомстатом России;
- убедиться, что результаты инвентаризации своевременно и в полном объеме отражены в бухгалтерском учете. Убедиться, что суммы расхождений между данными инвентаризации и данными бухгалтерского учета организацией отрегулированы;

– проверить наличие исков и ограничений в части расчетов с кредиторами, а также раскрыта ли информация об исках и ограничениях в бухгалтерской отчетности;

– проверить реальность погашения кредиторской задолженности (платежеспособности организации).

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета расчета с кредиторами требованиям нормативных документов, правомерности, своевременности и правильности отражения операций по расчету с кредиторами в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации (формально или реально) и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками является основным элементом проверки практически для всех хозяйствующих субъектов. К таким расчетам можно отнести не только сделки в рамках договоров купли-продажи, но и различные операции мены, зачеты взаимных требований, бартерные операции, расчеты векселями собственными или третьих лиц и т. д. В результате осуществляемой деятельности у организации образуется задолженность, информация о которой должна быть корректно раскрыта в финансовой отчетности.

Цель аудита кредиторской задолженности — подтвердить полноту, право, существование и стоимостную оценку сальдовых остатков по счетам расчетов с поставщиками и подрядчиками на конец отчетного периода.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита кредиторской задолженности.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите кредиторской задолженности.
3. Перечислите источники информации.

4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.

5. Раскройте содержание основных процедур по существу кредиторской задолженности.

6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).

7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту кредиторской задолженности, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 13. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Цель аудита** — проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильности организации расчетов с персоналом по оплате труда.

**Задачами** аудита являются:

- проверка правильности начисления заработной платы и удержания из нее;
- проверка документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками;
- проверка обоснованности и правильности начисления и выплаты основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний;
- проверка правильности начисления и перечисления взносов во внебюджетные фонды.

**Основные нормативные акты:**

- Трудовой кодекс РФ;
- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» № 212-ФЗ от 24.07.2009 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;

– Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999), утверждено Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999 г.;

– Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

– Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» № 1 от 5 января 2004 г.

**Источники информации:**

– приказ об учетной политике;

– бухгалтерская отчетность;

– Главная книга и регистры синтетического учета по счетам 70, 68, 69, 71, 73, 76;

– регистры аналитического учета по заработной плате;

– коллективный договор;

– штатное расписание;

– приказы руководства на премирование, выплату вознаграждений, материальной помощи и др.;

– трудовые договоры;

– договоры гражданско-правового характера;

– договоры на выдачу ссуд;

– ведомости по начислению и выдаче заработной платы;

– регистры учета депонированных сумм;

– авторские договора;

– табеля учета использования рабочего времени;

– заказ-наряды на выполнение работ;

– листки временной нетрудоспособности;

– расчеты по отчислениям во внебюджетные фонды, акты сверки с налоговой инспекцией;

– договоры обязательного и добровольного страхования, договоры с негосударственными пенсионными фондами;

– копии документов на применение налоговых вычетов;

– заявления сотрудников (на налоговые вычеты, оплату обучения, получение путевок, отпуск и пр.);

– материалы ревизионных комиссий, внутреннего аудита и др.

## § 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ

Сначала аудитору следует выполнить аналитические процедуры и тесты средств контроля.

1. Сопоставление данных по расчетам с персоналом, отраженных в различных регистрах бухгалтерского учета:

- данные по расчетам с персоналом за отчетный период с исходящими данными баланса за предыдущий период;
- данные аналитического учета с данными Главной книги по счетам 69, 70, 73;
- данные Главной книги (сч. 69, 70, 73) с данными формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

Кроме того, необходимо проверить полноту раскрытия всей необходимой информации о расчете с персоналом, налоговыми органами и внебюджетными фондами в пояснительной записке.

2. Проверка наличия ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита. Выяснить, входит ли в их обязанности контроль за правильностью расчетов с персоналом по оплате труда и другим выплатам и расчетов с внебюджетными фондами.

3. Проверка наличия штатного расписания, Положения о премировании или коллективного договора. Изучить и установить соответствие трудовому законодательству.

4. Проверка наличия приказов по инвентаризации и документов, подтверждающих ее проведение.

5. Проведение анализа Главной книги на предмет выявления проводок, не предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н) в части расчетов с прочими кредиторами: с точки зрения корректности бухгалтерских проводок и с точки зрения их соответствия хозяйственным операциям, которые они отражают. Оценить влияние неправильного отражения операций в бухгалтерском учете на достоверность отчетных данных.

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

1. Проверка правильности, полноты и своевременности начисления оплаты труда:

– убедиться, что при оформлении первичных документов применяются унифицированные формы в соответствии с законодательством:

- Т-12 «Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы» или Т-13 «Табель учета использования рабочего времени»;
- Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»;
- Т-73 «Акт о приемке работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы»;
- Т-54 и Т-54а «Лицевые счета рабочих и служащих» и др.

– при применении других регистров учета (самостоятельно разработанных) и внутренней отчетности, убедиться, что они утверждены в соответствии с учетной политикой и содержат все предусмотренные законодательством реквизиты;

– проверка соответствия хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерском учете, подтверждающим их первичным документам;

– в зависимости от источника начисления денежных средств убедиться в правильности бухгалтерских записей и корреспонденции счетов в соответствии с Планом счетов (по кредиту счета 70):

- по погрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа (Дебет 07);
- работников, занятых на строительных работах (Дебет 08);
- по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов (Дебет 10,15);
- работников основного производства (Дебет 20);
- работников вспомогательных производств (Дебет 23);
- общепроизводственного персонала (Дебет 25);
- аппарата управления организации (Дебет 26);
- за работы по исправлению брака (Дебет 28);
- работников обслуживающих производств (Дебет 29);

- за работы, связанные с демонтажом объектов основных средств (Дебет 91-2);
- за счет собственных средств организации (Дебет 84);
- за счет средств целевого финансирования (Дебет 86);
- убедиться, что отпуска будущих периодов отражены на счете 97 «Расходы будущих периодов», а не на счете 70;
- начислены пособия в государственные внебюджетные фонды (пособие по беременности и родам, по временной нетрудоспособности, по уходу за ребенком до 1,5 лет, по содержанию ребенка-инвалида и пр.) (Дебет 69);
  - выявить факты несистемного премирования, отнесенного к расходам предприятия;
  - убедиться в правомерности применения выплат компенсирующего характера в виде надбавок к должностным окладам и тарифным ставкам в соответствии с законодательством РФ (районный коэффициент, совмещение профессий, разъездной характер работы и т. п.);
  - проверить правильность отражения стоимости продукции, выдаваемой в качестве оплаты труда в натуральной форме;
  - проверить правильность отражения стоимости форменной одежды и обмундирования, убедиться, что данные расходы произведены в соответствии с законодательством РФ;
  - убедиться, что в фонд заработной платы включены:
    - выплаты по договорам добровольного и обязательного страхования;
    - дивиденды;
    - выплаты по авторским договорам;
  - проверить правильность включения в расходы на оплату труда сумм платежей работодателей по договорам обязательного и добровольного страхования;
  - выявить факты включения в расходы на оплату труда выплат за счет чистой прибыли (материальная помощь, оплата коммунальных услуг, питания и проезда, оплата дополнительных отпусков, надбавки к пенсиям и т. п.);
  - убедиться, что начисление заработной платы произведено в полном объеме, т. е. в соответствии с первичными документами;

– убедиться в своевременности отражения в учете начисления заработной платы.

2. Проверка полноты, правильности и своевременности учета операций по удержанию из оплаты труда и по выплате заработной платы:

– проверить правильность отражения в бухгалтерском учете удержаний из заработной платы и выдачи задолженности по оплате труда (по дебету счета 70):

- за допущенный брак (Кредит 28);
- налог на доходы физических лиц (Кредит 68);
- своевременно не возвращенные подотчетные суммы (Кредит 71);
- погашение задолженности по ссудам, недостачам, за форменную одежду (Кредит);
- по исполнительным листам в пользу юридических и физических лиц (Кредит 76);
- депонированная заработная плата (Кредит 76);
- сумма оплаты труда в натуральной форме (Кредит 90). Убедиться, что оплата труда в натуральной форме (товары, питание сотрудников, услуги) отражена на счетах реализации;
- выплачено работнику в погашение задолженности по оплате труда из кассы (Кредит 50), перечислено с расчетного счета (Кредит);

– убедиться, что удержания из заработной платы произведены в полном объеме, т.е. в соответствии с первичными документами;

– убедиться в своевременности отражения в учете удержаний из заработной платы;

– проверить полноту, правильность и своевременность отражения в учете операций по удержанию алиментов, удержанию по исполнительным документам в пользу юридических и физических лиц:

- убедиться в наличии первичных документов (решения судебных и др. компетентных органов при удержаниях в пользу юридических и физических лиц);
- убедиться в правильности учета исполнительных документов

- в организации (наличие журнала или картотеки учета движения исполнительных листов);
- сопоставить данные журнала движения исполнительных листов с данными исполнительных листов;
  - убедиться в правильности и своевременности отражения удержания на отдельных субсчетах к счету 76 в соответствии с первичными документами.
3. Проверка правильности расчета налога на доходы физических лиц:
- убедиться в правильности формирования облагаемой базы по НДФЛ, исходя из начисленного фонда оплаты труда, иных выплат и материальной выгоды сотрудников и требований статей 211-214 НК РФ;
  - убедиться в исключении из налогооблагаемой базы государственных пособий, иных выплат и компенсаций, выплачиваемых в соответствии со ст. 217 НК РФ;
  - убедиться в правильности исключения из налогооблагаемой базы стандартных налоговых вычетов (в соответствии со статьей 218 НК РФ), в т. ч.:
    - участникам ликвидации аварии на ЧАЭС;
    - участникам ВОВ, инвалидов 1 и 2 групп;
    - вычет на каждого ребенка налогоплательщика (1000 руб. до достижения дохода 280 000 руб.);
    - вычет 400 р. до достижения дохода 40 000 руб.
  - убедиться в наличии документов, подтверждающих право сотрудников на стандартные вычеты;
  - убедиться в уведомлении сотрудников по применению социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ в соответствии с НК РФ:
    - убедиться, что сотрудники поставлены в известность о вышеуказанных налоговых вычетах;
    - убедиться, что сотрудники уведомлены о самостоятельном предоставлении декларации в ИМНС вместе с первичными документами по указанным налоговым вычетам;

– убедиться, что в случае выдачи сотрудникам доходов в натуральной форме по себестоимости продукции, разница между рыночной ценой и себестоимостью продукции включается в налогооблагаемый доход сотрудников;

– проверить правильность применения налоговых ставок для разных видов доходов:

- убедиться в правомерности применении налоговой ставки 9% для НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;
- убедиться в правильности применения налоговой ставки 35% в соответствии с характером полученного дохода. Убедиться, что ставкой 35% облагаются НДФЛ (статья 224 НК);
- убедиться в правильности применения ставки 30% для доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.
- произвести аудиторскую выборку по нескольким сотрудникам:
  - убедиться в наличии личных карточек сотрудников по форме 1- НДФЛ;
  - убедиться в правильности определения налогооблагаемой базы по НДФЛ по каждому из выбранных сотрудников по всем выплатам, вознаграждениям и суммам материальной выгоды;
  - убедиться в правильности расчета налога на доходы физических лиц исходя из ставок;
  - убедиться в наличии первичных документов при применении стандартных налоговых вычетов (свидетельство о рождении ребенка, документы об инвалидности, об участии в ликвидации аварии ЧАЭС и пр.);
  - выявить случаи фактического получения сотрудником дохода без отражения на счете 70 и включения в совокупный доход;
  - проверить наличие каких-либо исков и ограничений, связанных с расчетом по НДФЛ.

4. Проверка правильности выдачи средств на оплату труда:

– убедиться в правильности и своевременности заполнения ведомости на выдачу заработной платы:

- убедиться в наличии подписи руководителя и главного бухгалтера;
- убедиться в правильности отражения в бухгалтерском учете сумм, указанных в ведомости по выдаче заработной платы;
- убедиться в правильности оформления ведомости при получении денежных средств по доверенности в соответствии с законодательством;
- убедиться в наличии штампа «Депонировано» на платежной ведомости при наличии депонированных сумм;

– убедиться в правильности, полноте и своевременности отражения депонированных сумм;

– убедиться, что учет депонированных сумм ведется на отдельных счетах и в соответствующих регистрах учета;

– убедиться в правильном оформлении депонированных сумм с заполнением формы РТ-11 «Реестр не выданной заработной платы» или книги учета депонированной заработной платы;

– сопоставить (выборочно) ведомость выдачи заработной платы и книги учета деponentsов.

5. Проверка результатов инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям:

– проверить наличие приказа руководителя на проведение инвентаризации расчетов с персоналом, в котором должна быть назначена инвентаризационная комиссия и установлены сроки проведения инвентаризации и дата, по состоянию на которую она проводится;

– проверить соответствие даты, по состоянию на которую проводилась инвентаризация, и сроков ее фактического проведения, срокам и дате, установленным Приказом по инвентаризации;

– проверить соответствие порядка проведенной в организации инвентаризации положениям, установленным Приказом Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 г.;

– проверить наличие всех необходимых первичных документов по проведению инвентаризации и оформлению выявленных

отклонений от учетных данных (по установленным унифицированным формам, либо по самостоятельно разработанным формам), а также правильности и полноты их оформления;

- убедиться в наличии актов сверки с Пенсионным фондом, ФСС и ФОМС на отчетную дату налогового периода. Проверить соответствие данных бухгалтерского учета и данных, подтвержденных сверкой с внебюджетными фондами;

- убедиться в полноте, правильности и своевременности оформления результатов инвентаризации по счетам учета расчетов с персоналом;

- подтвердить, что результаты инвентаризации отражены в бухгалтерском учете и отчетности своевременно, в соответствии с данными инвентаризационных ведомостей.

6. Проверка расчетов по взносам в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования (ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС), Территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС):

- убедиться в правильности бухгалтерских записей по начислению взносов в соответствии с планом счетов и инструкцией по его применению;

- убедиться в правильности применения тарифов страховых взносов в части ПФ — 20% (с 01.01.2011 — 26%), Фонда социального страхования — 2,9%, Федерального фонда медицинского страхования — 1,1% (с 01.01.2011 — 2,1%), Территориального фонда медицинского страхования (2%) (с 01.01.2011 — 3%) (ст. 12 Закона №212-ФЗ);

- убедиться в правильности формирования источника начисления в зависимости от источника выплат, т.е. отнесение на соответствующие счета (08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.);

- убедиться в правильности формирования облагаемой базы (ст. 8 Закона № 212-ФЗ);

- убедиться в правильности исключения из налогооблагаемой базы сумм, не подлежащих налогообложению (в соответствии со ст. 9 Закона № 212-ФЗ);

– произвести аудиторскую выборку по нескольким сотрудникам:

- убедиться в наличии личных карточек об уплате взносов;
- убедиться в правильности определения налогооблагаемой базы по каждому из выбранных сотрудников по всем выплатам, вознаграждениям и суммам материальной выгоды;
- произвести арифметический пересчет начисленных взносов по выбранным сотрудникам;
- убедиться в правомерности применения льгот по взносам, наличии копий документов, подтверждающих право на льготы;
- убедиться в своевременном отражении в индивидуальной карточке сотрудника льгот по взносам;
- сопоставить индивидуальные карточки и сводные регистры по начислению взносов;

– убедиться в правильности исчисления взносов: убедиться в том, что после достижения суммы 415 тыс. руб. по каждому сотруднику, страховые взносы прекращают взиматься;

– проверить фактическое наличие первичных документов (больничные листы, справки, путевки, документы по предоставлению материальной помощи) для подтверждения правомерности выплат, производимых за счет Фонда социального страхования;

– проверить соответствие данных бухгалтерского учета по счету 69 с данными, предоставляемыми в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд медицинского страхования в течение отчетного периода;

– проверить порядок персонифицированного учета сотрудников в Пенсионном Фонде РФ:

- убедиться, что сотрудникам присвоены номера регистрации в ПФ РФ;
- убедиться в своевременности подачи в ПФ данных по персонифицированному учету.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям и с внебюджетными фондами по требованиям нормативных документов, о своевременности

и правильности отражения указанных операций в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля; оценить результаты инвентаризации.

## РЕЗЮМЕ

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с внебюджетными фондами действующим в проверяемом периоде нормативным документам.

Аудит данного раздела включает следующие виды работ:

- проверка оформления первичных документов;
- проверка системы начислений заработной платы;
- проверка обоснованности льгот и удержаний из заработной платы;
- проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- проверка расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды (ФСС, фонды ОМС, ПФ).

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита расчетов по оплате труда и внебюджетными фондами.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите расчетов по оплате труда и внебюджетными фондами.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу расчетов по оплате труда и внебюджетными фондами.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту расчетов по оплате труда и внебюджетными фондами, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 14. АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Целью аудита** является установление соответствия порядка исчисления различных налогов требованиям налогового законодательства, а также отчислений во внебюджетные фонды.

**Задачами аудита** является:

- анализ хозяйственной деятельности с точки зрения полноты уплаты всех предусмотренных законодательством налогов;
- правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и взносов в бюджет и внебюджетные фонды;
- правомерности применения льгот по налогообложению;
- оценка соблюдения законодательства по налогам и сборам.

**Основные нормативные акты:**

- Налоговый кодекс РФ;
- Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» № 914 от 02.12.2000 г.;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета;
- бухгалтерская отчетность;
- налоговые декларации;

- бухгалтерские регистры по счетам 60, 62, 68, 69, 76, Главная книга, книга продаж.
- журнал учета выставленных счетов-фактур, счета-фактуры.
- акты взаимозачета, акты приема-передачи векселей, книга учета ценных бумаг;
- договоры цессии, акты инвентаризации дебиторской задолженности, акты списания дебиторской задолженности;
- регистры синтетического и аналитического учета по учету основных средств, НМА, МПЗ;
- договоры на приобретение на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных юридических лиц, договоры аренды имущества, находящего в государственной собственности, регистры синтетического и аналитического учета по счетам денежных средств;
- первичные документы, подтверждающие доходы и расходы для целей налогообложения.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ**

Перед проверкой по существу следует внимательно изучить учетную политику по бухгалтерскому и налоговому учету, устав и другие учредительные документы, сопоставить данные в различных бухгалтерских и налоговых регистрах, отчетности. Протестировать средства внутреннего контроля на их эффективность и качество предупреждения, выявления, исправления нарушений налогового законодательства.

### **Налог на добавленную стоимость**

Предварительная оценка начинается с общего анализа элементов системы налогообложения и определения факторов, влияющих на налоговые показатели. При этом необходимо получить информацию по следующим вопросам, касающимся проверяемой организации:

- как определен порядок исчисления НДС в учетной политике в целях налогообложения;
- как организована работа по исчислению НДС (назначены ли ответственные лица, распределены ли между ними обязанности, имеются ли в наличии должностные инструкции);

– каков порядок подготовки, оборота и хранения документов налогового учета и налоговой отчетности, отражения облагаемых оборотов в регистрах бухгалтерского и налогового учета, каким образом происходит обобщение этих данных и как определяется налоговая база;

– при проведении каких операций наиболее велик риск возникновения ошибок (как правило, наибольшее количество искажений в связи с исчислением НДС встречается при использовании организацией неденежных форм расчетов — зачета взаимных требований, бартерных операций, оплаты векселями и т. п.);

– ведется ли аналитический учет товаров, облагаемых НДС по разным ставкам, имеется ли в организации перечень товаров, облагаемых по пониженным ставкам;

– осуществляются ли операции, освобождаемые от налогообложения;

– представлены ли в налоговые органы соответствующие документы, подтверждающие право организации на освобождение или применение налоговых вычетов;

– производится ли сверка статей налоговых деклараций с данными синтетического учета и налоговыми регистрами (книгой покупок и журналом учета полученных счетов-фактур) должностными лицами (главным бухгалтером или заместителем главного бухгалтера, начальником отдела и т. п.) в конце отчетного периода;

– проверить наличие журнала учета полученных счетов-фактур, книги покупок, подшитых оплаченных и неподшитых неоплаченных счетов-фактур;

– если организация ведет учет НДС по приобретенным товарам без использования компьютерной обработки данных, то:

- устанавливается, в каком регистре учета накапливается информация по счету 19;
- проводится проверка наличия и правильности оформления документов по каждой операции приобретения товаров: накладной поставщика, товарного отчета склада, счета-фактуры поставщика;
- определяется частота составления товарных отчетов.

При использовании средств компьютеризации учета взаимосвязь данных по накладной и счету-фактуре поставщика обеспечивается автоматически, задача же аудитора ограничивается взаимной сверкой данных указанных документов с показателями товарных отчетов материально ответственных лиц;

– по данным Главной книги установить, какие формы расчетов с поставщиками применяются в организации (корреспонденции с дебетом счетов 60 и 76):

- безналичные (кредит 51);
- наличные (кредит 50);
- взаимозачет (кредит 62);
- бартер (кредит 90, 91);
- ценными бумагами (кредит 91) и др.

Некорректные или редкие бухгалтерские записи должны рассматриваться более внимательно по существу. Соответствующую информацию необходимо проверять одновременно со смежным участком учета — расчетами с поставщиками.

### **Налог на прибыль**

Тестирование учетной политики на соответствие требованиям ст. 313 НК РФ.

Для эффективного подхода к проведению аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом аудитор должен получить представление об учетной политике аудируемого лица и оценить влияние на прибыль имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета.

Он должен проанализировать и установить существующие различия в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете у предприятия.

## **§ 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ**

### **Налог на добавленную стоимость**

1. Проверка полноты определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость:

– сопоставить данные бухгалтерского учета, налоговой отчетности и книги продаж;

– проверить ведение журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур;

– установить перечень операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст.149 НК РФ, с целью подтверждения правомерности невключения их в налогооблагаемую базу. Проверить отражение указанных операций в соответствующем приложении к налоговой декларации;

– проверить порядок формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг):

- товарообменные (бартерные) операции;
- реализация на безвозмездной основе;
- передача права собственности на предметы залога;
- передача товаров при оплате труда в натуральной форме;
- реализация с учетом субсидий и льгот, предоставляемых в соответствии с федеральным законодательством;
- реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом НДС;
- реализация с/х продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками);
- реализация в многооборотной таре;
- реализация услуг на основе договоров комиссии, поручения и агентских договоров;

– проверить момент определения налоговой базы (с учетом отдельных особенностей):

- при оплате путем зачета взаимных требований;
- при погашении задолженности векселями;
- по истечении срока исковой давности;
- при уступке права требования;

– проверить порядок формирования налоговой базы по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственного потребления;

– проверить порядок формирования налоговой базы по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления и даты выполнения строительно-монтажных работ;

- проверить определение налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг):
    - авансы и иные платежи, связанные с предстоящей поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг);
    - штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств;
    - за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи;
    - проценты (дисконты) по векселям, облигациям, проценты по товарному кредиту;
  - проверить определение налоговой базы налоговыми агентами;
  - проверить операции, связанные с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта и прочих операций, реализация по которым облагается по ставке 0%:
    - включение в налоговую базу сумм авансовых платежей;
    - подтверждение обоснованности применения ставки 0% и расчета суммы НДС по операциям, применение налоговой ставки 0% по которым подтверждено;
    - определение налоговой базы по операциям, применение налоговой ставки 0% по которым не подтверждено;
    - заполнение отдельной налоговой декларации по налоговой ставке 0%;
  - проверить правомерность применения налоговой ставки 10%;
  - проверить операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ:
    - документов, подтверждающих место реализации;
    - отражение в соответствующем приложении к налоговой декларации.
2. Проверка правильности организации расчетов по вычетам НДС:
- установить список главных поставщиков товаров, порядок поставок и их оплаты. Основные объемы поставок, как правило, приходится именно на сделки с крупными постоянными партнерами. Операции по этим по ставкам обычно типовые и могут прове-

ряться выборочно методом прослеживания по нескольким видам товаров;

- проследить данные по цепочке «накладная → приходный документ склада → счет-фактура → отражение в журнале учета полученных счетов-фактур → документ на оплату → отражение в книге покупок»;

- убедиться, что в журнале учета отмечены все полученные счета-фактуры поставщиков, как оплаченные, так и неоплаченные, а в книге покупок — только оплаченные счета-фактуры;

- проверить счета-фактуры, не оплаченные к концу отчетного периода. Они подлежат хранению в неподшитом виде. Сумма этих неоплаченных счетов-фактур подтверждает на конец отчетного периода кредиторскую задолженность поставщикам и сальдо по счету 19. Таким образом, в случае ведения организацией журнала учета счетов-фактур можно подтвердить величину дебетового оборота по счету 19, а по книге покупок — сумму кредитового оборота по этому счету за проверяемый период;

- проверить по книге покупок, производятся ли записи по частично оплаченным счетам-фактурам, а также по партиям товаров, полученным от поставщиков, не являющихся плательщиками НДС. По соответствующей графе книги покупок должен быть показан общий дебетовый оборот (оплата) по счетам 60, 76 вне зависимости от того, содержит ли он НДС или нет;

- проконтролировать дальнейший путь движения товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и убедиться, что его стоимость списана в связи с реализацией, а не в связи с другими вариантами выбытия (недостача, порча, передача для собственных производственных нужд и пр.);

- убедиться, что любое движение ТМЦ, кроме списания в дебет счетов реализации — счет 90 или издержек обращения (расходов на продажу) — счет 44, не допускает формирования вычета по НДС;

- при наличии записи по дебету счетов 94, 84, 76, 99 и др. в корреспонденции с кредитом счета 41 следует установить, производилось ли соответствующее восстановление сумм НДС путем

сторнировочной записи Дебет 68 Кредит 19, если НДС уже был принят к вычету в предыдущем отчетном периоде, или путем записи по кредиту счета 19 с отнесением НДС на тот счет, на который отнесена стоимость товаров. В первом случае необходимо также проверить, как указанная операция по восстановлению НДС отражена в налоговой отчетности;

- выяснить, какие товарно-материальные ценности и услуги приобретались за отчетный период (корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76): основные средства (дебет 07, 08), материалы (дебет 10), услуги (дебет 44);

- из общей совокупности приобретенных ценностей выделить те, которые однозначно носят непроизводственный характер (по ним НДС не принимается к вычету), приступить к отдельной проверке каждой группы ценностей с учетом их особенностей;

- проверить, что по материалам учитывались нормативы расходов, принимаемых в целях налогообложения при формировании вычетов по НДС (например, по ГСМ, шинам и др.);

- при проверке НДС по внеоборотным активам необходимо убедиться в том, что приобретенные основные средства и нематериальные активы действительно введены в эксплуатацию. По этим ценностям проверяется цепочка «накладная поставщика → акт приемки-передачи → акт ввода в эксплуатацию → счет-фактура → журнал учета полученных счетов-фактур → документ об оплате → книга покупок». При этом следует помнить о том, что по автотранспортным средствам ввод в эксплуатацию может быть осуществлен только после регистрации в органах ГИБДД;

- проверить правильность учета НДС по приобретенным работам и услугам производственного и не производственного характера: проверить цепочку «акт выполненных работ (оказанных услуг) → счет-фактура → журнал учета полученных счетов-фактур → документ об оплате → книга покупок». Часто первый документ цепочки отсутствует, что является грубым нарушением требований законодательства и вызывает сомнения в производственном характере работ;

- проверить НДС, формируемый по строительно-монтажным работам (СМР) капитального характера. Вычеты по этим затратам производятся в момент принятия на баланс законченного строительством объекта или при его реализации;
- провести выборочную арифметическую проверку выделения НДС по расходам на командировки;
- проверить правильность формирования вычета при расчетах:
  - векселями;
  - по зачету взаимных требований;
  - по товарообменным операциям;
  - по договору цессии;
- проверить правильность формирования вычетов по возвратным операциям;
- проверить правильность отражения вычета по суммам авансов и предоплаты, засчитываемым в отчетном периоде при реализации или в случае возврата авансов.

### **Налог на прибыль**

1. Проверка порядка признания *доходов*. Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена, признаются равномерно; пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК).

2. Проверка определения *внереализационных доходов* по видам. Внимательно изучить структуру внереализационных доходов:

– доходы от сдачи имущества в аренду: Проверить порядок признания дохода от сдачи в аренду в соответствии с условиями заключенных договоров, наличие актов передачи в аренду, порядок определения размера арендной платы. Доходы от сдачи имущества в аренду признаются (пп. 3 п. 4 ст. 271 НК):

- в момент предъявления документов, служащих основанием для расчетов;
- в момент осуществления расчетов в соответствии с условиями договоров;
- последний день отчетного (налогового) периода;

– курсовые и суммовые разницы: Порядок определения положительной курсовой и суммовой разниц изложен в п.п. 11, 11.1 ст. 250 НК РФ:

- признаются продавцом: на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары, работы, услуги; на дату реализации товаров, работ, услуг — в случае предварительной оплаты;
- признаются покупателем: на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары, работы, услуги; на дату приобретения товара, работ, услуг — в случае предварительной оплаты;

– штрафы, пени, признанные должником по хозяйственным договорам: проверить решение суда, вступившее в силу;

– процентный доход: 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 устанавливаются ст. 290 НК РФ), должны быть отражены в полном размере в составе внереализационных доходов на основании заключенных организацией договоров;

– доходы в виде сумм по восстановленным резервам: если налогоплательщик в соответствии с 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;

– доходы от безвозмездно полученного имущества и имущественных прав: при получении имущества (результатов работ, услуг) безвозмездно аудитор должен убедиться в том, что оценка стоимости этого имущества (работ, услуг) осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже исчисляемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной

стоимостью — 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;

– доходы 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;

– доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде:

- по доходам, не относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в момент выявления дохода (получения, обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) (пп. 6 п. 4 ст. 271 НК);
- по доходам, относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК);

– прочие доходы, в т. ч. доходы от участия в совместной деятельности, доверительного управления: проверить документы, подтверждающие распределение дохода от участия в совместной деятельности.

### 3. Проверка определения *расходов* по видам:

– проверить материальные расходы (ст. 254 НК РФ);

– проверить расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ);

– проверить амортизационные отчисления (ст. 256-259.3 НК РФ);

– прочие расходы (ст. 264 НК РФ):

- суммы налогов и сборов, начисленные в установленном порядке (ст. 264 НК РФ);
- убытки от реализации и выбытия амортизируемого имущества (ст. 268 НК РФ);

- расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг (ст. 268 НК РФ);
  - расходы на ремонт (ст. 260, 324 НК РФ);
  - расходы на НИОКР (ст. 262 НК РФ);
  - обязательное и добровольное страхование работников и имущества (ст. 263 НК РФ);
  - консультационные и информационные услуги (ст. 268 НК РФ);
  - убытки от реализации основных средств (ст. 268 НК РФ);
  - представительские расходы (ст. 264 НК РФ);
  - расходы на рекламу (ст. 264 НК РФ);
  - командировочные расходы (ст. 264 НК РФ).
4. Проверка определения *внереализационных расходов* по видам:
- на уплату процентов;
  - на формирование всех видов резервов;
  - штрафы, пени;
  - по списанной дебиторской задолженности;
  - по аренде;
  - расход в виде премии (скидки), выплаченной покупателю за выполнение определенных условий договора;
  - прочее по значимым суммам.
5. Проверка правильности переноса убытков прошлых лет.
6. Проверка правильности определения доходов и расходов, не учитываемых при определении налоговой базы.
7. Проверка правильности формирования постоянных разниц по возникающим при корректировке бухгалтерской прибыли доходам и расходам (ст. 270 НК РФ).
8. Проверка правильности формирования временных разниц по доходам и расходам, возникающим при корректировке бухгалтерской прибыли.
9. Проверка полноты и своевременности уплаты организацией в бюджет налога на прибыль.

## РЕЗЮМЕ

Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам — один из самых сложных и востребованных у аудируемых лиц участков аудита. Проверка помогает организации выявить и устранить ошибки, тем самым облегчая взаимодействие предприятия с налоговыми органами.

В главе приводятся процедуры проверки наиболее сложных участков:

- аудит налога на добавленную стоимость;
- аудит налога на прибыль.

Аудит налога на добавленную стоимость определяет правомерность применения различных ставок НДС, проверяет правомерность применения вычетов по НДС и т. д. Проверка перед сдачей налоговой декларации по НДС снижает риск наличия существенных нарушений и возможных санкций со стороны налоговых органов.

Аудит налога на прибыль может рассматриваться как отдельный вид аудита, а именно, как налоговый аудит. Безусловно, это один из самых трудоемких и сложных участков проверки, так как некоторые пробелы в законодательстве создают трудности при определении налогооблагаемой базы. В ходе проверки анализируется налоговая учетная политика, все виды доходов и расходов и определяется правильность формирования налоговой базы.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита расчетов по НДС и налогу на прибыль.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите расчетов по НДС и налогу на прибыль.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу расчетов по НДС и налогу на прибыль.

6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).

7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту расчетов по НДС и налогу на прибыль, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 15. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Целью** аудита финансовых результатов и распределения прибыли является выражение мнения о достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков организации, законности распределения и использования прибыли, остающейся в ее распоряжении после налогообложения.

**Задачами** аудита финансовых результатов являются:

- анализ состава, структуры и динамика доходов, расходов, прибыли организации;
- оценка организации синтетического и аналитического учета доходов и расходов;
- проверка соблюдения условий для признания доходов и расходов в учете, их полного и своевременного отражения;
- проверка прочих доходов и расходов с точки зрения правильности их документального оформления и отражения операций в учете;
- проверка раскрытия информации о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности.

**Основные нормативные акты:**

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999), утверждено Приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999 г.;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/2002), утверждено Приказом Минфина России № 114н от 19.11.2002 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утверждено Приказом Минфина России № 11н от 27.01.2000 г.;
- Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

**Источники информации:**

- приказ об учетной политике;
- 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 «Касса», 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих доходов», 99 «Прибыли и убытки» и др.;
- Главная книга;
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

1. Сверка данных аналитического учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, и прочих доходов и расходов, с оборотами и остатками синтетического учета:

– сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 90, 91 синтетического учета доходов и расходов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

– проверить правильность записей, произведенных в Главной книге, осуществить подсчет сумм оборотов и сальдо по счету 90, 91 учета доходов и расходов;

– убедиться, что данные об остатках на счетах отложенных налоговых активов (ОНА) на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости и Главной книге, соответствуют данным, указанным по стр. 145 бухгалтерского баланса;

– убедиться, что данные об остатках на счетах отложенных налоговых обязательств (ОНО) на начало и конец отчетного периода, указанные в оборотно-сальдовой ведомости и Главной книге, соответствуют данным, указанным по стр. 515 бухгалтерского баланса;

– проверить, что данные в отчете о прибылях и убытках корректно отражены: по стр. 141 показана сумма ОНА, по стр. 142 — сумма ОНО, по стр. 200 справочно — сумма постоянных налоговых обязательств;

– 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;

– проверить, были ли произведены на сумму образовавшихся ОНА и ОНО соответствующие записи в регистрах бухгалтерского учета:

- Дебет 99, субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», Кредит 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — при наличии бухгалтерской прибыли (условного расхода по налогу на прибыль),
- Дебет 68, Кредит 99, субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» — при наличии бухгалтерского убытка (условного дохода по налогу на прибыль).

2. Проверка раскрытия информации о доходах и расходах в учетной политике:

– проверить наличие утвержденных организацией форм первичных документов для учета доходов и поступлений и внутренней отчетности;

– выяснить метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского и налогового учета;

– выяснить виды доходов и расходов, относимых организацией к обычным видам деятельности и к прочим;

– убедиться, что для обобщения информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности (определены уставом) используется счет 90, во всех остальных случаях — счет 91;

– выяснить, какие субсчета открыты к счету 90 в рабочем плане счетов, насколько полно это позволяет формировать информацию о доходах и расходах по обычным видам деятельности в разрезе сегментов (ПБУ 12/2000);

– убедиться, что в учетной политике раскрыта информация о порядке определения доходов и расходов:

- при товарообменных операциях;
- при безвозмездном поступлении (передаче) имущества;
- при сдаче/ получении имущества в аренду;
- от операций с финансовыми вложениями (ценные бумаги, предоставленные займы, уступка прав требования и др.);
- при экспортных и импортных операциях;
- в случаях приобретения имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте;

– выяснить, разработана ли организацией типовая схема корреспонденции счетов по операциям, связанным с отражением полученных доходов;

– проверить, было ли изменение учетной политики в части учета доходов и расходов в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом и чем это было вызвано;

3. Проанализировать финансовые результаты за ряд лет, оценить динамику и структуру показателей по форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». По результатам анализа определить особенности, требующие более внимательного отношения (высокая доля прочих доходов или расходов, значительная динамика, отклонение показателей выручки, прибыли от плановых или прогнозных и т. п.).

4. Проверка осуществления контроля учета доходов и расходов со стороны руководства организации:

- подтвердить наличие системы внутреннего контроля;
- проверить наличие принятых от представителей покупателей доверенностей на отпуск материальных ценностей, а также полноты их заполнения (в т. ч. особое внимание следует обратить на наличие образцов подписей доверенных лиц и сроки действия доверенностей);
- проверить наличие следующих документов:
  - договоры о материальной ответственности с лицами, ответственными за отпуск товарно-материальных ценностей;
  - перечень лиц, имеющих право затребовать и получать товарно-материальные ценности со склада;
  - перечень лиц, имеющих право подписывать документы организации (первичную документацию, сметную документацию, договоры и др.);
  - образцы подписей всех указанных выше лиц;
- проверить, проводилась ли в отчетном периоде инвентаризация имущества и финансовых обязательств организации.

### **§ 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ**

#### **Аудит доходов от обычных видов деятельности**

1. Проверка правомерности осуществления видов деятельности организации и их соответствие действующему законодательству, то есть:

- ознакомиться с уставом организации;
- проверить наличие лицензий, разрешений и иных аналогичных документов, необходимых для осуществления той или иной деятельности, без которых она является незаконной;
- проверить сроки действия указанных лицензий и разрешений;
- зафиксировать в отчете отсутствие документов, необходимых в соответствии с требованиями действующего законодательства.

2. Проверка организации учета доходов от обычных видов деятельности:

– убедиться, что организацией ведется аналитический учет по раздельному отражению доходов, в т. ч.:

- по видам деятельности;
- по отдельным договорам;
- по отдельным товарам, работам, услугам;
- по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией;

– убедиться, что применяемые в организации регистры бухгалтерского учета и первичные документы по учету реализации товаров, работ и услуг, самостоятельно разработанные организацией, утверждены в учетной политике;

– проверить наличие и достаточность сводных регистров по доходам;

– проверить порядок оформления используемых регистров бухгалтерского учета и первичных документов по учету продаж товаров, работ и услуг;

– проверить, соответствуют ли имеющиеся первичные документы, по которым доходы приняты к учету, видам хозяйственных операций, которые они подтверждают.

3. Проверка соблюдения условий, при которых выручка признается в бухгалтерском учете:

– организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

– сумма выручки может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

– право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

– расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

4. Проверка типовых договоров на поставку готовой продукции, товаров, оказание услуг, выполнение работ, либо индивидуальные договоры, регулирующие отражение в учете существенных объемов реализации, в т. ч.:

- ознакомиться с их условиями;
- проверить соответствия положений и порядка оформления договоров требованиям Гражданского кодекса РФ (в т. ч. главы 27-29, 30, 31, 34, 37, 39 и др. в соответствии с видом договора).

Проверка правильности отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности:

- доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка);

- в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата);

- в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности);

- в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью;

- доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других органи-

заций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

5. Проверка правильности, своевременности, полноты и достоверности отражения доходов от обычных видов деятельности в бухгалтерском учете:

– проверить порядок формирования выручки, своевременность и правильность ее отражения в бухгалтерском учете:

- ознакомиться с ценовой (тарифной) политикой организации;
- проверить правильность применения действующих цен (тарифов) с учетом скидок и наценок;
- при наличии розничной торговли проверить правильность использования 42 счета «Торговая наценка»;
- проверить расчет средней торговой наценки;

– установить, имела ли место реализация товаров, работ и услуг, оплата которых по условиям договора производится:

- в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах;
- в иностранной валюте;

– ознакомиться с договорами (контрактами) или иными соглашениями по указанной реализации;

– установить, возникают ли в результате таких операций курсовые разницы, и убедиться в правильности их отражения по счету 91 «Прочие доходы и расходы»;

– установить, имела ли место реализация товаров, работ, услуг, по которым исполнение обязательств (оплата) предусматривается не денежными средствами, в т. ч.:

- собственным векселем;
- векселем третьих лиц;
- по договорам бартера и мены (по взаимозачету);

– проверить правильность отражения в бухгалтерском учете выручки при исполнении обязательств не денежными средствами.

### **Аудит учета прочих доходов**

1. Проверка перечня прочих доходов, которые признаются в учете. Аудитор должен подтвердить, что к прочим доходам относятся только предусмотренные ПБУ 9/99 виды доходов, т. е.:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

– прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

– поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

– проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– активы, полученные безвозмездно, в т. ч. по договору дарения;

– сумма дооценки активов;

– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

– суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

– курсовые разницы;

– поступления в возмещение причиненных организации убытков;

– прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

2. Проверка доходов, связанных с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов:

- убедиться, что получение организацией доходов от предоставления за плату во временное пользование активов (то есть, сдача имущества в аренду) не является ее видом деятельности;

- проверить наличие договоров аренды и их соответствие требованиям Гражданского кодекса РФ (главы 27-29 и 34);

- проверить наличие и порядок оформления первичных учетных документов, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;

- проверить правильность, своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете доходов от аренды в соответствии с условиями договоров и данными первичных документов;

- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

3. Проверка доходов, связанных с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности:

- убедиться, что получение организацией доходов, связанных с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, не являются ее видом деятельности;

- проверить наличие договоров и их соответствие требованиям Гражданского кодекса РФ (главы 27-29 и 54);

- проверить наличие и порядок оформления первичных учетных документов, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;

- проверить правильность, своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете доходов от аренды в соответствии с условиями договоров и данными первичных документов;

- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

4. Проверка доходов, полученных от участия в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам):

– проверить полноту и правильность отражения в бухгалтерском учете доходов от финансовых вложений:

- получить протоколы собрания учредителей о распределении прибыли для подтверждения размера полученных дивидендов по инвестициям в уставные капиталы организаций или их отсутствия;
- пересчитать величину процентных доходов от инвестиций в процентные ценные бумаги и сравнить их с фактической величиной начисленных доходов, проанализировать возникшие отклонения;

– проверить своевременность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с начислением доходов по финансовым вложениям:

- убедиться, что начисление купонного дохода по долговым ценным бумагам производится своевременно;
- убедиться, что начисление дивидендов по финансовым вложениям в уставные капиталы производится по дате возникновения права на их получение, т.е. по дате утверждения протокола собрания учредителей с решением о распределении прибыли;
- убедиться, что дата начисления процентов к получению по выданным займам производится в соответствии с условиями заключенных договоров;
- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

5. Проверка прибыли, полученной организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества):

– проверить наличие договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) и его соответствия требованиям Гражданского кодекса РФ (главы 27-29 и 55). Обратить внимание на стоимость указанных вкладов товарищей и их распределение;

– проверить наличие и порядок оформления документов по совместной деятельности, в частности:

- бухгалтерской отчетности, связанной с осуществлением договора простого товарищества;
- авизо об оприходовании (возврате) имущества товарищем, ведущим общие дела;
- первичных документов о распределении финансовых результатов от совместной деятельности;
  - в случае передачи имущества в проверяемом периоде в счет вкладов по договору простого товарищества, проверить стоимость и правильность его отражения в бухгалтерском учете:
    - проверить отражение взносов в совместную деятельность на счетах бухгалтерского учета;
    - проверить, произведено ли начисление и оплата НДС при передаче имущества в совместную деятельность;
    - проверить, начисляют ли участники договора о совместной деятельности налог на имущество с причитающейся им доли имущества в составе общей собственности;
    - проверить, включается ли прибыль от совместной деятельности (согласно информации участника, ведущего общие дела) ежеквартально в прочие доходы участников;
  - проверить отражение операций по функционированию совместной деятельности (операции, отражаемые в обособленном учете):
    - убедиться в наличие отдельного расчетного счета в банке по ведению операций по совместной деятельности;
    - проверить открытие отдельных субсчетов для ведения аналитического учета по каждому участнику совместной деятельности;
    - сравнить суммы фактических взносов в совместную деятельность с суммами, определенным в договоре простого товарищества;
    - убедиться, что участник, ведущий общие дела, сообщает информацию о сумме прибыли каждого участника налоговым органам по месту их нахождения;
    - проверить соответствие распределения прибыли по совместной деятельности условиям заключенного договора (при от-

существовании данной ссылки в договоре — распределение прибыли производится пропорционально стоимости его вклада в общее дело);

– в случае прекращения договора простого товарищества в проверяемом периоде проверить правильность отражения операций в бухгалтерском учете;

– проверить наличие и порядок оформления первичных учетных документов, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;

– проверить правильность, полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете прибыли от результатов совместной деятельности;

– убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

6. Проверка доходов от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров:

– проверить наличие договоров (купли-продажи, мены и др.), на основании которых производится продажа активов и товаров организации, и их соответствие требованиям Гражданского кодекса РФ (главы 27-29, 30, 31 и др.);

– проверить наличие и порядок оформления первичных документов, на основании которых полученные доходы принимаются к учету, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;

– проверить правильность, своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете доходов от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

– убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

7. Проверка доходов в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также

процентов за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке:

- проверить наличие договоров на оказание услуг кредитными организациями и договоров кредита и займа, подтвердить их соответствие требованиям Гражданского кодекса (главы 27-29, 39, 42);

- проверить наличие первичных документов, подтверждающих получение процентов за предоставление в пользование денежных средств организации, а также процентов за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- проверить правильность, полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете указанных доходов;

- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

8. Проверка доходов от штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров:

- проверить наличие соответствующих договоров и убедиться, что в них предусмотрены штрафы и пени за нарушение условий договора;

- проверить наличие первичных документов, подтверждающих присуждение сумм штрафов, пеней, неустоек судом или их признание должником;

- проверить правильность и полноту отражения в бухгалтерском учете сумм штрафов, пеней, неустоек за нарушения условий договоров в размерах, присужденных судом или признанных должником;

- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов;

- подтвердить своевременность отражения в бухгалтерском учете сумм штрафов, пеней, неустоек за нарушения условий договоров на момент вынесения судом решения об их взыскании или признания должником.

9. Проверка учета активов, полученных безвозмездно, в т. ч. по договору дарения:

- проверить наличие договоров дарения и их соответствие требованиям Гражданского кодекса (главы 27-29 и 32);
- проверить наличие и порядок оформления первичных документов, по которым безвозмездно полученные активы приняты к бухгалтерскому учету, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;
- проверить документы по определению рыночной цены безвозмездно полученного актива;
- проверить правильность, своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете активов, полученных безвозмездно;
- проверить соответствие между отраженной в бухгалтерском учете стоимостью безвозмездно полученных активов и их рыночной стоимостью, подтвержденной документально или путем проведения экспертизы;
- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном Рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

10. Проверка доходов от возмещения причиненных организации убытков:

- проверить первичные документы, подтверждающие наличие причиненных другой организацией убытков и возмещение этих убытков;
- проверить правильность и полноту отражения сумм возмещения причиненных организацией убытков в размерах, присужденных судом или признанных должником;
- убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном рабочим планом счетов для отражения прочих доходов;
- проверить своевременность отражения сумм возмещения причиненных организацией убытков на момент вынесения судом решения об их взыскании или признания должником.

11. Проверка прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году:

- проверить наличие и порядок оформления первичных документов прошлых лет, выявленных в отчетном году, а также их соответствие тем хозяйственным операциям, которые они отражают;

– убедиться в том, что полученные доходы имели место в прошлых периодах и соответствуют условиям признания доходов на основании ПБУ 9/99;

– проверить правильность и полноту отражения в бухгалтерском учете сумм доходов прошлых лет, выявленных в отчетном году;

– убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

12. Проверка доходов от сумм кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности:

– убедиться в правильном отражении в аналитическом учете кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

– убедиться в том, что срок возникновения задолженности превышает 3 года;

– проверить первичные документы, подтверждающие кредиторскую и депонентскую задолженность, по которой истек срок исковой давности;

– убедиться в наличии распорядительных документов по списанию кредиторской и депонентской задолженности;

– убедиться, что в наличии не имеются другие документы по подтверждению кредиторской задолженности с более поздними сроками (в этом случае срок исковой давности должен исчисляться с даты подтверждения задолженности);

– проверить полноту отражения в бухгалтерском учете сумм кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

– подтвердить, что указанная задолженность включается в доход организации в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации.

– проверить правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете сумм кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

– убедиться в том, что указанные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на субсчете, предусмотренном рабочим планом счетов для отражения прочих доходов.

## **Аудит расходов организации**

1. Анализ правильности ведения аналитического учета расходов по обычным видам деятельности. Рекомендуется сделать аудиторскую выборку по различным видам затрат по счетам 20,23,25,26,28,29,44,97 и убедиться, что данные расходы действительно имели место (имеются первичные учетные документы, платежные документы, договоры с поставщиками и подрядчиками).

2. Для выбранных операций произвести проверку наличия обязательных условий признания расходов в соответствии с ПБУ 10/99. Убедиться в том, что:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива;

- убедиться, что выбранные хозяйственные операции документированы в соответствии с законодательством;

- убедиться, что выбранные операции полностью раскрыты в бухгалтерском учете;

- произвести проверку правильности отражения выбранных хозяйственных операций в бухгалтерском учете в соответствии с планом счетов и инструкцией по его применению;

- произвести оценку правильности определения денежного выражения произведенных расходов при оплате на основе коммерческого кредита;

- убедиться в наличии договора коммерческого кредита;

- убедиться в правильности формирования суммы расходов на основании договора;

- убедиться, что расходы принимаются в полной сумме кредиторской задолженности.

3. Произвести оценку правильности определения денежного выражения расходов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами:

- убедиться в наличии договора;
- убедиться в том, что договором предусмотрена не денежная форма оплаты;
- убедиться, что расходы определяются стоимостью товаров (ценностей), переданных организации.

4. Произвести оценку правильности определения денежного выражения расходов с учетом предоставленных согласно договору скидок (накидок):

- убедиться в наличии договора;
- убедиться в правильности формирования скидок (накидок) в соответствии с договором.

#### **Аудит расчетов по налогу на прибыль (в соответствии с ПБУ 18/2002)**

1. Проверка расчета постоянных разниц и отражения постоянных налоговых обязательств:

- убедиться, что постоянные разницы рассчитываются по доходам (расходам), которые не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли ни в текущем отчетном, ни в последующих отчетных периодах в соответствии со ст. 270 НК РФ;

- проверить, что постоянные разницы рассчитываются также в случае, если в налоговом учете формируются какие-либо резервы и по итогам отчетного периода суммы неиспользованных резервов включаются в состав внереализационных доходов. В бухгалтерском учете формирование таких резервов не предусмотрено;

- проверить правильность отражения в бухгалтерском учете:
  - дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство», Кредит 68 — начислен налог на прибыль в части постоянного налогового обязательства;
  - если налоговая прибыль меньше бухгалтерской, то аудитор должен проверить наличие записи: Дебет 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», Кредит 99, субсчет «Постоянный налоговый актив» — начислен постоянный налоговый актив.

2. Проверка расчета вычитаемых временных разниц и отражения отложенных налоговых активов:

– убедиться, что в следующих случаях рассчитываются вычитаемые временные разницы (ВВР — если расходы в бухгалтерском учете признают раньше, а доходы — позже, чем в налоговом учете):

- 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;
- различные способы списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском и налоговом учете различаются;
- иные случаи в соответствии с правилами налогового и бухгалтерского учета;

– проверить правильность расчета вычитаемых разниц и отложенных налоговых активов, а также их полноту и точность отражения: правильно ли формируется ОНА, т.е. произведение вычитаемой временной разницы, умноженной на ставку налога на прибыль (в н.в. ставка 20%);

– убедиться, что в бухгалтерском учете на сумму ОНА сделаны записи Дебет 09 «Отложенный налоговый актив» Кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» в том отчетном периоде, когда возникла вычитаемая временная разница;

– сверить данные за различные периоды и проверить, что по мере уменьшения или полного погашения ВВР сумма ОНА будет уменьшаться или полностью погашаться: Дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит счета 09 «Отложенный налоговый актив»;

– проверить, что в случае выбытия в связи с продажей, ликвидацией или безвозмездной передачей отражено списание ОНА: Дебет 99, Кредит 09 — списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

3. Проверка расчета налогооблагаемых временных разниц и отражения отложенных налоговых обязательств:

- убедиться, что в следующих случаях рассчитываются налогооблагаемые временные разницы (НВР — если расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы — раньше): НВР образуются чаще в тех же случаях, что и ВВР, и определяются так же, но имеют противоположный знак;

- убедиться, что в бухгалтерском учете на сумму ОНО сделаны записи Дебет 68, Кредит 77 — отражено отложенное налоговое обязательство, уменьшающее величину условного расхода (дохода) отчетного периода; в том отчетном периоде, когда возникла налогооблагаемая временная разница;

- сверить данные за различные периоды и проверить, что по мере уменьшения или полного погашения НВР сумма ОНО будет уменьшаться или полностью погашаться: Дебет 77, Кредит 68 — отражено уменьшение или полное погашение ОНО за счет начислений налога на прибыль отчетного периода;

- проверить, что в случае выбытия в связи с продажей, ликвидацией или безвозмездной передачей отражено списание ОНО: Дебет 77, Кредит 99 — списано ОНО при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено.

4. Проверка формирования текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка): сопоставить величину условного дохода/расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов 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.

5. Проверка раскрытия информации в бухгалтерской отчетности:

- в случае если в бухгалтерском балансе суммы ОНА (стр. 145) и ОНО (стр. 515) показаны свернуто, проверить правильность отражения при расчете налога на прибыль;

- проверить правильность расчета и отражения в отчете о прибылях и убытках текущего налога на прибыль (стр. 150);

– убедиться, что в пояснительной записке или отчете о прибылях и убытках показаны отдельно позиции ОНА и ОНО, оказавшие влияние на счета 68 и 99 (при выбытии объектов или ином списании);

– 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 обязательства;
- причины изменений налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

### **Аудит конечного финансового результата**

1. Подтвердить, что конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. При этом по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» подлежат отражению убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации.

2. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определить конечный финансовый результат отчетного периода.

3. Подтвердить, что по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

4. Проверить правильность бухгалтерских записей по счету 84:
- в случае направления части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов;
  - списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка ведения учета доходов и расходов, формирования и использования прибыли, отложенных активов и обязательств требованиям нормативных документов, о своевременности и правильности отражения операций в бухгалтерском учете, дать оценку системе внутреннего контроля и т. п.

## РЕЗЮМЕ

Основной целью аудита финансовых результатов является установление их достоверности и соответствия принятой на предприятии учетной политики относительно формирования информации о прибылях и убытках действующему законодательству. Таким образом, необходимо проверить полноту и точность отражения в отчетности прибылей (убытков); осуществить контроль за соблюдением нормативных документов, регулирующих правила ведения учета доходов, расходов, результатов деятельности и составления отчетности, методологию оценки.

Отдельное внимание требуется уделить проверке расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02. Эти процедуры

обычно выполняются в ходе проверки других участков учета, но на этапе проверки финансовых результатов, выводы аудитора должны быть систематизированы и учтены при общей оценке отражения в отчетности.

### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита финансовых результатов.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите финансовых результатов.
3. Перечислите источники информации.
4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.
5. Раскройте содержание основных процедур по существу финансовых результатов.
6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).
7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту финансовых результатов, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## Глава 16. АУДИТ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### § 1. ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ, НОРМАТИВНАЯ БАЗА И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

**Целью** аудита бухгалтерской отчетности является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

**Задачами** аудита являются:

- проверка полноты состава и содержания форм бухгалтерской отчетности;
- проверка взаимосвязи показателей отчетности;
- проверка правильности оценки статей отчетности;
- проверка правильности составления сводной или консолидированной бухгалтерской отчетности;
- проверка своевременности подготовки и сдачи бухгалтерской отчетности.

**Основные нормативные акты:**

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утверждено Приказом Минфина России № 11н от 27.01.2000 г.;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утверждено Приказом Минфина России № 11н от 27.01.2000 г.;

– Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999), утверждено Приказом Минфина России № 43н от 06.07.1999 г.;

– Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

#### **Источники информации:**

– приказ об учетной политике на текущий отчетный период (проверяемый) и за предыдущий год;

– бухгалтерская отчетность за проверяемый период, а также предшествовавшие периоды;

– рабочий план счетов;

– график документооборота;

– другие документы, подлежащие утверждению вместе с учетной политикой;

– Главная книга или ее аналог, применяемый в организации, регистры бухгалтерского учета, первичные учетные документы.

## **§ 2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

1. Проверка состава бухгалтерской отчетности:

– убедиться, что в состав представленной для аудита отчетности включены следующие формы:

• 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);

• пояснительная записка;

– при разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности убедиться, что соблюдаются общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и пр.), изложенные в ПБУ 4/99;

– убедиться, что в отчетности раскрыты все существенные показатели. Показатель считается существенным, если его нераскры-

тие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

2. На основе изучения учетной политики и других внутренних документов, регламентирующих бухгалтерский учет, аудитор должен решить:

- адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности соответствуют положениям нормативных актов?

- для целей составления бухгалтерской отчетности отчетный год соответствует положениям нормативных актов?

- общий порядок заполнения форм отчетности соответствует положениям нормативных актов?

- при составлении отчетности учитываются особенности составления отчетности субъектами малого предпринимательства, некоммерческими и общественными организациями?

- порядок составления и представления промежуточной бухгалтерской отчетности, соответствует положениям нормативных актов?

- при заполнении отчетности учитывается существенность показателей, предусмотренная нормативными актами?

3. Проверка содержания форм бухгалтерской отчетности:

- убедиться, что в случае если были изменения в учетной политике, то они раскрыты в пояснениях к отчетности и отражено их влияние на ее показатели;

- оценить характер и содержание дополнительной информации, включенной в бухгалтерскую отчетность с точки зрения достоверности и полезности для заинтересованных пользователей;

- убедиться, что все показатели отчетности отражены в тысячах или миллионах рублей и округлены до целых значений (без десятичных знаков);

- убедиться, что в формах бухгалтерской отчетности нет никаких подчисток и помарок;

- проверить, что в случае неправильного отражения операций, исправления надлежащим образом внесены в бухгалтерскую отчетность:

- убедиться, что ошибки текущего периода, выявленные до окончания отчетного года, исправлены записями по соответ-

ствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда они выявлены;

- убедиться, что ошибки, допущенные в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления внесены записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность;
  - убедиться, что в случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносились;
    - проверить период, за который составлена отчетность: первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.
4. Сопоставление форм бухгалтерской отчетности:
- убедиться, что конечные сальдо по счетам синтетического учета предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
  - соответствующие показатели бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета;
  - проверить взаимосвязку показателей всех форм бухгалтерской отчетности (см. приложение).

### § 3. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ ПО СУЩЕСТВУ

1. Проверка достоверности показателей бухгалтерского баланса:
  - убедиться, что при разработке организацией формы бухгалтерского баланса используется образец формы, приведенной в приложении к приказу Минфина России № 67н от 22.07.2003 г.;

- проверить правильность операции по реформации баланса за отчетный год;

- проверить, что все показатели баланса отражены в нетто-оценке;

- убедиться, что не допускается взаимозачет показателей статей за исключением случаев, установленных законодательством.

2. Проверка достоверности показателей отчета о прибылях и убытках:

- убедиться, что при разработке организацией формы отчета о прибылях и убытках используется образец формы, приведенной в приложении к приказу Минфина России № 67н от 22.07.2003 г.;

- проверить, что данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты;

- проверить, что отдельно раскрыты как минимум доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие;

- проверить, что при отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов;

- убедиться, что графа 4 отчета заполнена на основе данных графы 3 отчета за предыдущий год. Если данные за аналогичный период предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не осуществляются.

3. Проверка достоверности показателей отчета об изменениях капитала:

- убедиться, что при разработке организацией формы отчета об изменениях капитала используется образец формы, приведенной в приложении к приказу Минфина России № 67н от 22.07.2003 г.;

- проверить, что пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают дополнительные данные об

изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;

– убедиться, что в форме № 3 раскрыта как минимум следующая информация:

- данные о величине капитала на начало отчетного периода;
- данные об увеличении капитала с выделением отдельно увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;
- данные об уменьшении капитала с выделением отдельно уменьшения за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала;
- величина капитала на конец отчетного периода;

– проверить порядок отражения данных о видах образуемых резервов и фондов, а также об изменении их остатков на конец отчетного периода. Он определяется организацией самостоятельно при разработке и принятии ею форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в Приказе Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22.07.2003 г.

4. Проверка достоверности показателей отчета о движении денежных средств:

– убедиться, что при разработке организацией формы отчета о движении денежных средств используется образец формы, приведенной в приложении к приказу Минфина России № 67н от 22.07.2003 г.;

– убедиться, что изменения в финансовом положении организации представлены в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности:

- *текущей* деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.;
- *инвестиционной* деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в т. ч. долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.);
- *финансовой* деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.);

– убедиться, что сведения о движении денежных средств представляются в рублях. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Банка России на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным

расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств;

- убедиться, что сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств (50, 51, 52, 55), находящихся в кассе организации, на расчетах, валютных специальных счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в рублях;

- проверить, что в расшифровках движение денежных средств, связанное с выплатой (получением) процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств, раскрывается раздельно. Данные о движении денежных средств в связи с налогом на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами должны отражаться в отчете раздельно в составе данных по текущей деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с инвестиционной или финансовой деятельностью;

- проверить, что при поступлении денежных средств от продажи иностранной валюты на счета в кредитных организациях или в кассу организации соответствующие суммы отражаются в составе данных по текущей деятельности как поступление денежных средств от продажи основных средств и иного имущества. При этом сумма проданной иностранной валюты включается в данные, характеризующие расходование денежных средств по текущей деятельности, по соответствующему направлению расходования;

- проверить, что при приобретении иностранной валюты перечисленные денежные средства включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретенной иностранной валюты отражается также по текущей деятельности раздельно или в составе других поступлений (кроме от продажи основных средств и иного имущества);

- проверить, приведены ли справочно (если в форме № 4 не выделены обособлено) данные о поступлениях в отчетном периоде денежных средств по наличному расчету (за исключением поступлений денежных средств из кредитной организации в кассу организации) с выделением в т. ч. по расчетам с юридическими лицами и по расчетам с физическими лицами, а также с выделением из дан-

ных по поступлению денежных средств по наличному расчету с применением контрольно-кассовых машин или бланков строгой отчетности (то есть в порядке выдачи квитанций, путевок, билетов, талонов, знаков почтовой оплаты и других приравняваемых к чекам документов строгой отчетности по формам, утвержденным в соответствии с действующим порядком).

5. Проверка достоверности показателей приложения к бухгалтерскому балансу:

- убедиться, что при разработке организацией приложения к бухгалтерскому балансу используется образец формы, приведенной в приложении к приказу Минфина России № 67н от 22.07.2003 г.;
- если отдельные показатели, включенные в форму № 5 согласно образцу формы, представлены в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включены в пояснительную записку, проверить правильность, полноту и целесообразность их раскрытия в таком виде.

6. Проверка правильности формирования пояснительной записки:

- убедиться, что в пояснительную записку включена следующая информация:
  - краткая характеристика деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности);
  - основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации;
  - решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли, т. е. соответствующая информация, полезная для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении;
- при изложении в пояснительной записке основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в

имущественном и финансовом положении, их причины, в случае необходимости, указан ли принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.);

– при отражении в пояснительной записке результатов финансового анализа следует иметь в виду:

- при оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности);
- при характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полностью перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом;
- также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений;
- при оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций;

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресур-

сов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

По результатам проведенных тестов аудитор должен сделать вывод о соответствии порядка составления бухгалтерской отчетности, внесении изменений требованиям нормативных документов, соблюдении всех допущений и требований при раскрытии информации.

## РЕЗЮМЕ

Завершающим этапом любой аудиторской проверки является аудит составления и подготовки форм бухгалтерской отчетности. При этом анализируются все выявленные нарушения и оценивается их влияние на отчетность как в отдельности, так и в целом. Следует учитывать вероятность невыявленных нарушений в силу объективных ограничений аудита, а также величину возможных санкций к предприятию даже за небольшие нарушения со стороны контролирующих органов. Аудитор должен проверить взаимосвязку показателей всех форм отчетности. Также необходимо оценить раскрытие в отчетности информации, касающейся событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности.

В аудиторском заключении должны быть отражены в случае наличия все существенные нарушения в бухгалтерском учете и отчетности и, по возможности, дана их количественная оценка.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите цель и задачи аудита подготовки и составления бухгалтерской отчетности.
2. Укажите основные нормативные акты, используемые при аудите подготовки и составления бухгалтерской отчетности.
3. Перечислите источники информации.

4. Приведите примеры тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.

5. Раскройте содержание основных процедур по существу подготовки и составления бухгалтерской отчетности.

6. Сопоставьте вышеназванные процедуры по существу с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым они соответствуют (существование, права и обязанности и др.).

7. Назовите возможные нарушения, относящиеся к аудиту подготовки и составления бухгалтерской отчетности, и предложите свои рекомендации по их исправлению и предотвращению в дальнейшем.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Практический аудит раскрывает информационно-методические вопросы аудита участков деятельности организации. Аудит каждого участка охватывает следующие вопросы:

- цель и задачи (работы) аудита;
- нормативные акты, регулирующие объекты аудита;
- информация аудируемого лица;
- оценка существенности информации и ее искажений;
- оценка надежности системы внутреннего контроля аудируемого лица и аудиторского риска, определение аудиторской выборки;
- разработка плана и программы аудита;
- типичные искажения учетной и отчетной информации, их последствия;
- примеры реализации аудиторских процедур.

Как известно, целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Включение в данное определение ссылок на соответствующие статьи отчетности и проверяемый участок деятельности аудируемого лица дает возможность конкретизировать цель аудита последнего. Например, целью аудита основных средств является выражение мнения аудитора о достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности по основным средствам и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета основным средствам законодательству Российской Федерации. Таким же образом нами были сформулированы цели каждого участка учета.

Задачи (работы) аудита, характеризующие его содержание, определяются исходя из целей и объектов аудита. Изучение структуры процессов функционирования аудируемого лица как объектов аудита, классификация объектов позволяют систематизировать задачи, связанные с проверками достоверности учета и отчетности. Например, задачами аудита основных средств является проверка их поступления, оценки, амортизации, выбытия и др.

Нормативная база аудита каждого участка формируется исходя из соответствующих требований законодательства к организации и ведению их учета.

Для планирования и реализации аудита наряду с нормативными актами требуется документация аудируемого лица, иных организаций — поставщиков, покупателей, банков, страховщиков и др. При этом выделяется планово-договорная, конструкторско-технологическая, расценочная, распорядительная, справочная, учетная и отчетная документация. Определение состава и взаимосвязей документов хозяйствующих субъектов дает возможность применить процедуры встречной проверки в виде подтверждения, инспектирования, пересчета, аналитических процедур и др.

Оценка существенности информации аудируемого лица и ее искажений, определение надежности системы внутреннего контроля проверяемой организации, аудиторского риска, аудиторской выборки производятся с использованием федеральных стандартов аудиторской деятельности. Этот вопрос относится к методическим основам аудита и поэтому рассматривается в первой части дисциплины «Аудит» — «Основы аудита».

В план аудита участков финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, как правило, включаются укрупненные задачи аудита, систематизированные на этапе планирования.

Программа аудита является своего рода подробной инструкцией аудита определенного участка и одновременно средством контроля качества выполнения задания.

При разработке программы аудита, которая характеризует детальный перечень аудиторских процедур, требуется разукрупнить работы плана аудита и для каждой элементарной аудиторской работы сформировать процедуры, направленные на достижение цели аудиторской деятельности.

Разукрупнение аудиторских работ целесообразно осуществлять согласно признакам классификации соответствующих объектов аудита. Так, комплексная задача аудита поступления основных средств, выделенная по признаку группы хозяйственных операций, дезагрегируется по подгруппам и видам операций:

- проверка поступления по договору купли-продажи;
- проверка поступления по договору мены;
- проверка поступления по договору дарения и т.д.

Для формирования аудиторских процедур выбираются адекватные методы аудиторской деятельности. Этот выбор осуществляется с учетом:

- цели аудиторской проверки;
- особенностей аудиторских работ;
- состава доступной аудитору информации;
- критериев достоверности бухгалтерской отчетности.

В соответствии с ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» для выявления достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности результативны такие методы, как наблюдение, инспектирование, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

Проверка фактического наличия (инспектирование активов) эффективна при проверке наличия активов (основных средств, материально-производственных запасов и др.). Инспектирование документов и записей проводится на соответствие законодательству при совершении хозяйственных операций. Аналитические процедуры включают анализ значимых показателей и тенденций, в т. ч. исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или отклоняются от прогнозных значений. Анализ взаимосвязей между информацией аудируемого лица, иных хозяйствующих субъектов позволяет применить встречную проверку.

При тестировании системы внутреннего контроля организации преимущественно применяется инспектирование активов и записей, наблюдение, запрос.

При формировании процедур проверки достоверности информации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности необходимо рассмотреть взаимосвязи методов аудиторской деятельности и критериев достоверности (предпосылок подготовки) бухгалтерской отчетности. Как следует из ФПСАД № 5, характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки подготовки (критерия достоверности) бухгалтерской отчетности.

К примеру, инспектирование активов, как правило, дает точную информацию о существовании (реальности) объектов. Проверке выполнения критерия реальности способствует использование результатов инвентаризации активов и обязательств на отчетную дату, а также встречная проверка. Для анализа выполнения критериев прав и обязательств, оценки, представления и раскрытия информации результативны приемы нормативной проверки. На проверку соблюдения критерия приемлемости (непротиворечивости) ориентированы приемы нормативной и встречной проверки. Контролю за соблюдением критериев полноты, точности, разделения информации при отражении активов, пассивов и хозяйственных операций в бухгалтерской отчетности способствуют не только нормативный, но и другие методы документального и фактического контроля.

По итогам проверки каждого участка учета ответственный аудитор формирует перечень нарушений, производит их оценку с точки зрения существенности, предлагает внести исправления в бухгалтерский учет и дает рекомендации по предотвращению подобных нарушений в будущем. Аудиторская группа должна обсудить результаты работы в группе с руководством аудируемого лица. Выявленные аудиторами нарушения должны оцениваться с позиции их существенности как совместно, так и в отдельности по своему влиянию на степень достоверности бухгалтерской отчетности. Также необходимо получить письменные заявления и оценку руководством аудируемого лица условных фактов хозяйственной деятельности, событий после отчетной даты, соблюдения принципа непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности. Кроме этого, необходимо рассмотреть возможность недобросовестных действий со стороны руководства и персонала проверяемой организации.

Аудиторское заключение готовится аудиторской организацией в соответствии с утвержденными Минфином России в 2010 г. ФСАД № 1-3. Если мнение аудиторской организации не является безоговорочно положительным, то в заключении должны быть подробно описаны обстоятельства, которые привели к выдаче модифицированного заключения или включению части, привлекающей внимание пользователей к какой-либо ситуации.

## ПРАКТИКУМ

### Задача 1

Проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитором рассматривается ситуация: организация, применяющая общую систему налогообложения, по договору купли-продажи через посредническую фирму приобрела в собственность офисное помещение.

В связи с данной хозяйственной операцией в бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
1. Оплачен счет за офисное помещение	60	51	11 800 000	17.07.XX	Договор купли-продажи № 34 от 12.07.XX Счет № 435 от 15.07.XX ПП № 154 от 17.07.XX
2. Принято по акту офисное помещение	08	60	10 000 000	27.07.XX	Договор купли-продажи № 34 от 12.07.XX Акт приемки-передачи (ОС-1) от 27.07.XX
3. Выделен НДС, уплаченный продавцу офисного помещения	08	60	1 800 000	27.07.XX	Счет-фактура № 543 от 27.07.XX
4. Приняты по акту услуги посреднической организации, через которую приобретено офисное помещение	08	60	100 000	02.08.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX Акт приемки-передачи услуг № 34 от 02.08.XX

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
5. Выделен НДС в составе вознаграждения поверенного	08	60	18 000	02.08.XX	Счет-фактура № 45 от 02.08.XX
6. Перечислено вознаграждение поверенного за услуги, связанные с приобретением офисного помещения	60	51	118 000	23.09.XX	Счет № 45 от 02.08.XX ПП № 143 от 23.09.XX
7. Перечислены штрафные санкции по договору поручения за несвоевременную оплату вознаграждения поверенного	60	51	5 900	23.09.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX ПП № 144 от 23.09.XX
8. Начислены штрафные санкции по договору поручения	08	60	5 900	23.09.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX
9. Сформирована первоначальная стоимость введенного в эксплуатацию офисного помещения	01	08	11 923 900	30.09.XX	Акт ввода в эксплуатацию ОС от 30.09.XX

### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по приобретению и принятию к учету офисного помещения;

2) применяя указанные процедуры, провести аудит данных хозяйственных операций, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений (перечню исправительных проводок).

### Задача 2

Проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитором рассматривается ситуация:

Двумя учредителями (физическое и юридическое лицо, оба — резиденты РФ) учреждено ЗАО. Уставный капитал ЗАО — 3 000 000 руб., в т. ч.: 2 000 000 руб. — вклад физического лица и 1 000 000 руб. — вклад юридического лица. Вклад в уставный капитал ЗАО от юридического лица — исключительное право на использование изобретения. Указанное исключительное право было приобретено учредителем ЗАО у автора изобретения за 2 000 000 руб. (представлен договор уступки исключительных прав). Для начала использования изобретения в коммерческой деятельности организация за счет собственных средств оплатила консультации специалистов.

В связи с данной хозяйственной операцией в бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
1. Приняты по акту исключительные права на изобретение	08	76	2 000 000	05.07.XX	Акт приемки-передачи НМА от 05.07.XX Договор уступки ИП на изобретение от 10.02.XX
2. Зачтен вклад учредителя в уставный капитал ЗАО	76	75	1 000 000	05.07.XX	Устав ООО от 12.02.XX Акт согласования стоимости вклада в уставный капитал от 12.02.XX

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
3. Отражена разница в стоимости ИП на изобретение	76	83	1 000 000	05.07.XX	
4. Приняты по акту консультационные услуги	26	60	200 000	13.07.XX	Акт приемки услуг от 13.07.XX
5. Выделен НДС в составе консультационных услуг	19	60	36 000	13.07.XX	Счет-фактура от 13.07.XX
6. Оплачены консультационные услуги	60	51	236 000	19.07.XX	ПП № 75 от 19.07.XX
7. Введен в эксплуатацию НМА (ИП на изобретение)	04	08	2 000 000	25.07.XX	Акт ввода в эксплуатацию НМА от 25.07.XX
9. Отражен вычет НДС по консультационным услугам	68	19	36 000	20.08.XX	

### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по получению и принятию к учету исключительных прав на изобретение;

2) применяя указанные процедуры, провести аудит данных хозяйственных операций, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений (перечню исправительных проводок).

### Задача 3

Проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитором рассматривается ситуация: туристическая компания, применяющая упрощенную систему налогообложения, через посредническую фирму по договору уступки приобрела исключительные права на использование знака обслуживания.

В связи с данной хозяйственной операцией в бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
1. Оплачен счет за знак обслуживания	60	51	1 062 000	17.07.XX	Договор уступки ИП на товарный знак от 12.07.XX Счет № 43 от 15.07.XX ПП № 157 от 17.07.XX
2. Приняты по акту права на знак обслуживания	08	60	900 000	27.07.XX	Договор уступки от 12.07.XX Акт приемки-передачи от 27.07.XX
3. Выделен НДС, уплаченный продавцу знака обслуживания	19	60	162 000	27.07.XX	Счет-фактура № 543 от 27.07.XX
4. Приняты по акту услуги посреднической организации, через которую приобретен знак обслуживания	26	60	100 000	02.08.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX Акт приемки-передачи услуг № 34 от 02.08.XX
5. Выделен НДС в составе вознаграждения поверенного	19	60	18 000	02.08.XX	Счет-фактура № 45 от 02.08.XX

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
6. Перечислено вознаграждение поверенного за услуги, связанные с приобретением знака обслуживания	60	51	118 000	23.09.XX	Счет № 45 от 02.08.XX ПП № 143 от 23.09.XX
7. Перечислены штрафные санкции по договору поручения за несвоевременную оплату вознаграждения поверенного	60	51	10 000	23.09.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX ПП № 144 от 23.09.XX
8. Начислены штрафные санкции по договору поручения	08	60	10 000	23.09.XX	Договор поручения № 21 от 31.06.XX
9. Сформирована первоначальная стоимость знака обслуживания	04	08	910 000	30.09.XX	Акт ввода в эксплуатацию НМА от 30.09.XX

### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по приобретению и принятию к учету знака обслуживания;

2) применяя указанные процедуры, провести аудит данных хозяйственных операций, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений (перечню исправительных проводок).

#### Задача 4

Проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитором проверяется организация, применяющая общую систему налогообложения. Проверяется правильность применения ПБУ 18/02.

По итогам деятельности за 1 полугодие 20XX года организация получила балансовую прибыль в сумме 2 000 тыс. руб.

В бухгалтерском учете по расчетам по налогу на прибыль были произведены следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Основание
1. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99	68	480 000	30.06.XX	Бухгалтерская справка расчет
2. Списана сумма ОНА на выбывший объект основных средств	68	09	3 000	30.06.XX	Бухгалтерская справка расчет

Сумма налога на прибыль, причитающаяся в бюджет, по расчетам бухгалтерии, составила 477 000 руб.

В ходе аудиторской проверки было выявлено, что за отчетный период:

- было допущено превышение фактических представительских расходов над нормативными на 20 000 руб.;
- сумма косвенных расходов в стоимости готовой продукции на отчетную дату составила 15 000 руб.;
- амортизация по объекту основных средств, начисленная для целей налогообложения прибыли, меньше начисленной в бухгалтерском учете на 50 000 руб.;
- остаточная стоимость объекта основных средств переданного безвозмездно (в бухгалтерском учете нулевая) в налоговом учете — 12 500 руб.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственным операциям по начислению текущего налога на прибыль;

2) применяя указанные процедуры провести аудит данных хозяйственных операций, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица). Дать перечень исправительных проводок;

3) показать возможные изменения в стоимостной оценке следующих статей баланса:

- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- нераспределенная прибыль прошлых лет;
- кредиторская задолженность перед бюджетом.

### **Задача 5**

В соответствии с договором об оказании сопутствующих услуг проводится проверка ситуации, в которой рассматриваются взаимоотношения двух сторон: закрытого акционерного общества и одного из акционеров — юридического лица. Эти организации обратились в аудиторскую фирму с просьбой дать рекомендации по порядку отражения операции по взносу в уставный капитал и возникших при этом вопросах налогообложения.

Исследуется следующая ситуация.

Организация А в качестве взноса в уставный капитал организации В передает производственное оборудование. Его первоначальная стоимость составляет 200 тыс. руб. НДС, уплаченный при покупке и принятый к возмещению из бюджета, составил 36 тыс. руб. На момент передачи сумма начисленной амортизации равна 100 тыс. руб. Согласованная оценка по передаваемому оборудованию определена в 110 тыс. руб.

### **Задание**

1) подготовить фрагмент отчета аудитора о проведенных согласованных процедурах в соответствии с ФПСАД № 30;

2) дать рекомендации по отражению операции в учете передающей стороны. Создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) дать рекомендации по отражению операции в учете принимающей стороны. Разработать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

4) указать на налоговые последствия данной операции.

### Задача 6

Проводится обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитором рассматривается ситуация: при осуществлении инвентаризации денежных средств в кассе на 15 декабря 20XX, кассиром предъявлены денежные средства в сумме 6,5 тыс. руб., согласно расходным и приходным документам сумма денежных средств должна составлять 7,7 тыс. руб., также обнаружены черновые записи кассира о выдаче денежных средств работнице А. А. Петровой в сумме 1,2 тыс. руб. до заработной платы. Указанная сумма инвентаризационной комиссией признана как недостача наличных денежных средств в кассе. Руководителем организации принято решение о взыскании суммы недостачи с кассира, путем удержания ее из заработной платы. Лимит остатка денежных средств в кассе, установленный банком, 10 тыс. рублей.

В бухгалтерском учете аудируемого лица в связи с данной хозяйственной ситуацией осуществлены следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
1. Отражена сумма недостачи, подлежащая удержанию из заработной платы материально ответственного лица	70	50	1 200	16.12.XX	Акт инвентаризации наличных денежных средств № 10 от 15.12.XX, Распоряжение руководителя организации № 23 от 15.12.XX

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Первичный документ — основание
2. Получены денежные средства на выдачу заработной платы с расчетного счета	50	51	20 000	17.12.XX	Заявка на получение наличных денежных средств от 16.12.XX, чек № 075428 от 17.12.XX
3. Удержана сумма недостачи из заработной платы кассира	50	70	1 200	17.12.XX	Платежная ведомость № 12 от 17.12.XX
4. Выдана заработная плата работникам	70	50	20 000	17.12.XX	Платежная ведомость № 12 от 17.12.XX

### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к ведению кассовых операций в организации;

2) применяя указанные процедуры, провести аудит кассовых операций, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент аудиторского отчета;

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных искажений бухгалтерской информации.

### Задача 7

В ходе аудиторской проверки было выяснено, что на балансе организации числилось основное средство, приобретенное за 354 000 руб. (в т. ч. 54 000 НДС). Срок его полезного использования составляет 4 года. Сумма начисленной амортизации — 75 000 руб. Организация передала данное имущество в качестве вклада по договору о совместной деятельности. По условиям договора организации не поручено ведение общих дел. Вклад был учтен в составе финансовых вложений по стоимости имущества, по которой оно было оценено участниками договора в 300 000 руб.

Передача основных средств была оформлена актом о списании объекта основных средств: форма № ОС-4, утвержденная постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7.

При передаче основного средства в простое товарищество был восстановлен НДС, ранее принятый к зачету.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 02 Кредит 01 — 75 000 руб. — списана амортизация, начисленная по объекту основных средств до момента его передачи в качестве вклада;

Дебет 58 Кредит 01 — 225 000 руб. (300 000 – 75 000) — передан объект основных средств в качестве вклада по договору о совместной деятельности;

Дебет 58 Кредит 91 — 75 000 руб. — отражена разница в оценке;

Дебет 91 Кредит 68 — 40 500 руб. — восстановлен НДС.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по передаче основного средства в соответствии с договором простого товарищества;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 8**

В ходе аудита было обнаружено, что организация оформила лицензию на выполнение строительных работ сроком на два года. В бухгалтерском учете расходы на ее приобретение в сумме 120 000 руб. отражены в составе расходов будущих периодов. НДС в сумме 21 600 руб. организация возместила из бюджета. Лицензия использовалась в течение пятнадцати месяцев для выполнения работ, в бухгалтерском учете формировались расходы. Впоследствии выяснилось, что лицензируемую деятельность вести больше не бу-

дут. Оставшаяся сумма расходов в конце года была списана в состав общехозяйственных расходов и была признана в налоговом учете. Одновременно был восстановлен НДС.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дебет 60 Кредит 51 — 141 600 руб. — оплачена лицензия;

Дебет 97 Кредит 60 — 120 000 руб. — получена лицензия;

Дебет 19 Кредит 60 — 21 600 руб. — выделен НДС;

Дебет 68 Кредит 19 — 21 600 руб. — принят НДС к зачету и возмещен;

Дебет 20 Кредит 97 — 5 000 руб. — ежемесячное списание в течение 15 месяцев;

Дебет 26 Кредит 97 — 45 000 руб. — списана оставшаяся сумма;

Дебет 91 Кредит 68 — 8 100 руб. — восстановлен НДС.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по приобретению лицензии и формированию расходов;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 9**

При аудите организации за отчетный год было установлено, что на балансе числится административное здание стоимостью 3 000 000 руб., часть которого находится на реконструкции. Срок проведения работ в соответствии с договором составляет 18 месяцев. В организации имеются первичные документы, определяющие решение руководителя о проведении реконструкции части здания и использовании остальной части объекта. На основе срока полезного использования, линейного способа начисления амортизации, принятого организацией, и условного разделения стоимости здания на две части: реконструируемую и используемую (организация по-

прежнему использует ее для управленческих нужд), ежемесячно в состав затрат включается сумма амортизации, равная 7 143 руб.

В бухгалтерском учете организации ежемесячно выполняются следующие записи:

Дебет 26 Кредит 02 — 7 143 руб. — списана амортизация, начисленная по объекту основных средств;

Дебет 90 Кредит 26 — 7 143 руб. — общехозяйственные расходы списаны на реализацию;

Дебет 99 Кредит 90 — 7 143 руб. — сформирован убыток по операции.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по передаче реконструкции основного средства;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 10**

В ходе аудита было установлено, что организацией в течение отчетного года для офиса была приобретена бытовая техника: пылесос стоимостью 14 160 руб., в т. ч. 2 160 руб. НДС, холодильник стоимостью 23 600 руб., в т. ч. 3 600 руб. НДС.

В соответствии с учетной политикой основные средства стоимостью до 20 000 руб. включаются в состав материально-производственных запасов. В системе бухгалтерского учета данные объекты затем не прослеживаются.

В учете организации аудитор выявил следующие операции:

Дебет 10 Кредит 60 — 12 000 руб. — приобретен пылесос;

Дебет 19 Кредит 60 — 2 160 руб. — выделен НДС со стоимости пылесоса;

Дебет 84 Кредит 19 — 2 160 руб. — списана сумма НДС;

Дебет 84 Кредит 10 — 12 000 руб. — списана стоимость пылесоса;

Дебет 10 Кредит 60 — 20 000 руб. — приобретен холодильник;

Дебет 19 Кредит 60 — 3 600 руб. — выделен НДС со стоимости холодильника;

Дебет 84 Кредит 10 — 20 000 руб. — списана стоимость холодильника;

Дебет 84 Кредит 19 — 3 600 руб. — списана сумма НДС.

Все хозяйственные операции подтверждены первичными документами установленной формы.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по приобретению бытовой техники;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 11**

В ходе аудита организации была выявлена операция по безвозмездной передаче имущества. Балансовая стоимость переданного имущества (запасные части) — 150 000 руб. За доставку имущества, погрузочно-разгрузочные работы передающая сторона заплатила транспортной организации 23 600 руб., в т. ч. 3 600 руб. НДС.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие проводки:

Дебет 91 Кредит 10 150 000 руб. — списана стоимость запасных частей;

Дебет 91 Кредит 60 20 000 руб. — стоимость доставки;

Дебет 19 Кредит 60 3 600 руб. — выделен НДС;

Дебет 68 Кредит 19 3 600 руб. — НДС поставлен к вычету;

Дебет 91 Кредит 68 3 600 руб. — НДС при безвозмездной передаче;

Дебет 99 Кредит 91 206 000 руб. — убыток от передачи.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по передаче основного средства в соответствии с учредительным договором;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 12**

В ходе аудита организации была выявлена операция по безвозмездному поступлению имущества (материалы). В организации имеются первичные документы, подтверждающие рыночную стоимость материалов: рекламные листы специализированных торговых организаций. Рыночная стоимость аналогичных материалов составляет 129 800 руб., в т. ч. 19 800 руб. НДС. Доставка материалов обошлась организации в 17 700 руб., в т. ч. 2 700 руб. НДС. Материалы были использованы для управленческих нужд в период принятия к учету.

В бухгалтерском учете выполнены следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 98 110 000 руб. — рыночная стоимость материалов;

Дебет 19 Кредит 98 19 800 руб. — НДС;

Дебет 68 Кредит 19 19 800 руб. — принят НДС к зачету;

Дебет 26 Кредит 60 15 000 руб. — стоимость доставки;

Дебет 19 Кредит 60 2 700 руб. — НДС по доставке;

Дебет 68 Кредит 19 2 700 руб. — принят НДС к зачету;

Дебет 26 Кредит 10 129 800 руб. — использованы материалы в периоде принятия к учету;

Дебет 98 Кредит 91 129 800 руб. — отражен прочий доход в периоде использования материалов в производстве.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по безвозмездному принятию и использованию материалов в соответствии с договором безвозмездной передачи;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 13**

В ходе аудита организации было установлено, что в сентябре 20XX г. ОАО «Газлин» выкупило 100 собственных акций по номинальной стоимости, которая составляет 1 000 руб. за акцию. В октябре месяце этого же года общее собрание акционеров «Газлин» приняло решение уменьшить величину уставного капитала, аннулировав 40 выкупленных акций. Остальные акции были в декабре 20XX г. проданы по 1 500 руб. за одну акцию. В учредительные документы были внесены изменения в соответствии с действующим законодательством. Внесение изменений в учредительные документы зарегистрировано в декабре 20XX г.

Данная операция на счетах бухгалтерского учета отражена следующим образом:

Сентябрь 20XX г.

Дебет 76 Кредит 51 100 000 руб. — выкуплены акции;

Октябрь 20XX года

Дебет 80 Кредит 76 40 000 руб. — аннулированы акции;

Декабрь 20XX года

Дебет 62 Кредит 91 90 000 руб. — продажная стоимость акций;

Дебет 91 Кредит 68 13 729 руб. — НДС с продажи;  
Дебет 91 Кредит 76 60 000 руб. — списана учетная стоимость акций;

Дебет 91 Кредит 83 16 271 руб. — списан результат от продажи акций.

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по выкупу, аннулированию и продаже собственных акций;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 14**

Аудитором в ходе проверки отчетности за 2009 г. проводится проверка учредительных документов и расчетов с учредителями ОАО «Атлант», зарегистрированного 1 декабря 2007 г. Объявленный в учредительных документах уставный капитал разделен на 1 000 обыкновенных акций номиналом в 1 000 руб. каждая, 500 из которых были размещены и оплачены на момент государственной регистрации ОАО. 1 февраля 2008 г. были размещены 200 обыкновенных акций по цене 1 200 руб./шт. и 300 акций по цене 40 долл. 1 марта 2008 г. размещенные акции были полностью оплачены. По данным бухгалтерского учета чистая прибыль за первый год деятельности общества составила 200 000 руб. 1 июня 2009 г. на общем собрании акционеров было принято решение о распределении прибыли: 100 000 руб. направлено на выплату дивидендов в долл. США. 1 июля 2009 г. выплачены дивиденды акционерам. В бухгалтерском учете аудируемого лица сделаны следующие записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дата проводки	Курс ЦБ РФ на дату операции
1. Отражена задолженность учредителей по взносам в уставный капитал	75	80	1 000 000	01.12.2007	29,80
2. Внесены средства учредителями	51	75	500 000	01.12.2007	29,80
3. Внесены средства учредителями	51	75	240 000	01.03.2008	30,20
4. Внесены средства учредителями	52	75	362 400	01.03.2008	30,20
5. Отражена разница между номинальной и оплаченной стоимостью акций	75	91	102 400	01.03.2008	30,20
6. Начислены дивиденды акционерам	84	75	100 000	01.06.2009	31,40
7. Выплачены дивиденды акционерам	75	52	100 318,47	01.07.2009	31,50

### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по формированию уставного капитала и выплате дивидендов;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 15**

Аудитор при проверке расчетов с подотчетными лицами обратил внимание на слабую организацию внутреннего контроля: авансовые отчеты представляются в бухгалтерию не своевременно, в некоторых случаях отсутствуют все необходимые подтверждающие документы. Кроме того, аудитор считает отражение отдельных операций в бухгалтерском учете некорректным. По его рекомендации руководством предприятия была проведена инвентаризация расчетов. В результате были установлены следующие нарушения:

Организация обычно приобретает авиа- и железнодорожные билеты в централизованном порядке по безналичному расчету, при этом сначала происходит их предоплата, а затем билеты курьер доставляет в кассу организации. Приобретение и выдача билетов под отчет оформляются в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 60 Кредит 51 — перечислен аванс за билеты;

Дебет 71 Кредит 60 — билет выдан подотчетному лицу.

Работники вовремя не представляют авансовые отчеты и не возвращают неизрасходованные суммы, руководством не принимается мер по взысканию этих сумм с подотчетных лиц. Кроме того, выдача средств в подотчет происходит работникам, не отчитавшимся по ранее выданным авансам.

#### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по выдаче денежных средств в подотчет;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### Задача 16

Оптовое предприятие торговли в сентябре 2009 г. реализовало партию обуви. В счет-фактуре и накладной, предъявленных покупателю, значится:

№ п/п	Наименование товара	Ед. изм.	Кол-во	Цена с НДС, руб.	Сумма, руб.
1	Ботинки мужские	пара	150	1 920	288 000
2	Ботинки школьные	пара	400	755	302 000
3	Туфли женские	пара	300	2 925	877 000
4	Кроссовки мужские	пара	1 000	2 450	2 450 000
5	Кроссовки детские	пара	600	1 860	1 116 000
Всего к оплате		-	2 400	-	5 033 000
в т. ч.: НДС 18%					905 940

В бухгалтерском учете за сентябрь 2009 г. отражено:

Дебет 62 Кредит 90/1 5 033 000 руб. — отражена выручка от реализации обуви;

Дебет 90/2 Кредит 41 3 540 000 руб. — списана стоимость приобретения реализованной обуви;

Дебет 90/3 Кредит 68 905 940 руб. — начислен НДС с выручки;

Дебет 90/4 Кредит 44 230 000 руб. — списаны расходы на продажу;

Дебет 62 Кредит 90/1 357 060 руб. — определен финансовый результат.

#### Задание

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по продаже обуви;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### Задача 17

В январе 2009 г. на предприятии был оприходован и введен в эксплуатацию легковой автомобиль, первоначальная балансовая стоимость которого составила 400 000 руб.

Комиссия, созданная предприятием, определила срок полезного использования для целей бухгалтерского и налогового учета согласно Классификатору 10 лет, включив в V амортизационную группу. Способ начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета — линейный.

Период	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Январь	Оплачен поставщику счет за автомобиль	60	51	472 000
	Оприходована стоимость автомобиля	08	60	400 000
	Оприходован НДС	19	60	72 000
	Легковой автомобиль введен в эксплуатацию	01/ОС в экспл.	08	400 000
	Возмещен НДС из бюджета	68/ндс	19	72 000
	Начислена амортизация по а/м за январь	20	02	3 333,33
Февраль	Начислена амортизация по а/м за февраль	20	02	3 333,33
Март	Начислена амортизация за март	20	02	3 333,33
Апрель	Начислена амортизация за апрель	20	02	3 333,33
Май	Начислена амортизация за май	20	02	3 333,33
	Списывается первоначальная стоимость автомобиля	01/вы- бытие ОС	01/ОС в экспл.	400 000
	Списывается сумма амортизации, начисленная на момент списания украденного автомобиля	02	01/вы- бытие ОС	16 666,65
	Списывается остаточная стоимость автомобиля	94	01/вы- бытие ОС	383 333,35
	Отражена фактическая сумма ущерба	76	94	383 333,35
	Отражена разница между присужденной судом величиной ущерба и суммой ущерба по данным бухгалтерского учета	76	98	216 666,65
Июнь	Поступили денежные средства от авто-стоянки в возмещение ущерба	51	76	600 000

В январе 2009 г. предприятие заключило договор с автостоянкой на хранение в ночное время вышеуказанного автомобиля. В марте 2009 г. автомобиль был похищен с охраняемой стоянки.

На основании решения суда от 20.05.09 г. автостоянка обязана возместить ущерб предприятию в размере рыночной стоимости автомобиля с учетом НДС 600 000 руб. Автомобиль не был застрахован по КАСКО, расчеты по ОСАГО исключены для упрощения примера.

В июне автостоянка полностью возместила стоимость похищенного автомобиля по рыночной стоимости. В бухгалтерском учете предприятия отражены следующие проводки:

### **Задание**

1) подготовить перечень процедур сбора аудиторских доказательств по существу применительно к хозяйственной операции по выбытию автомобиля в связи с хищением;

2) используя выделенные процедуры, провести аудит данной хозяйственной операции, выявить нарушения требований законодательства РФ и создать фрагмент отчета аудитора (письменной информации руководству аудируемого лица);

3) разработать рекомендации аудитора по исправлению выявленных нарушений.

### **Задача 18**

В феврале 2009 г. заключен договор добровольного страхования основных средств производственного назначения сроком на 4 месяца. Согласно условиям договора оплата производится по 50% в два этапа: первый платеж — 1 марта 2009 г., второй платеж — 5 мая 2009 г. Страховая премия составляет 16 000 руб. Дополнительных условий относительно вступления в силу договор страхования не содержит. В учетной политике налогоплательщика признает расходы методом начисления.

### **Задание**

Составьте бухгалтерские записи с учетом особенностей налогового учета расходов на страхование по предлагаемой ситуации и обоснуйте их подтверждением соответствующими нормативными документами.

## Задача 19

По результатам инвентаризации материалов ЗАО «Клен», проведенной 1 октября 2009 г., установлено, что на складе № 1 выявлены недостача и излишек шин автомобильных.

Установлена недостача 100 шин автомобильных марки «Кама 505» по учетной стоимости 1990 руб. за штуку и излишек 150 шин автомобильных марки «Кама-евро 519» по цене 2000 руб. за штуку. Согласно учетной политике материалы оцениваются в учете по фактической себестоимости. На основании приказа генерального директора произведен зачет недостачи излишками (пересортица), поскольку виновных в недостаче лиц установить невозможно.

На дату проведения инвентаризации цена поставщиков на шины автомобильные «Кама-евро 519» составляет 2 100 руб. за штуку. Рыночная цена марки шин «Кама 505» не изменилась.

### Задание

Составьте бухгалтерские записи с учетом особенностей налогового учета по предлагаемой ситуации и обоснуйте их подтверждение соответствующими нормативными документами.

## Задача 20

Организация заключила договор с провайдером о предоставлении доступа к сети Интернет через выделенную линию. Стоимость прокладки линии составляет 17 700 руб., в т. ч. НДС — 2 700 руб. Ежемесячная абонентская плата с неограниченным трафиком составляет 3 540 руб., в т. ч. НДС — 540 руб.

Организация приняла решение о создании собственного web-сайта компании (размещение информации в Интернете) и заключила в августе 2009 г. договоры по его разработке и хостингу (провайдер размещает на своем дисковом пространстве web-сайты клиентов и обслуживает их).

По договору о разработке сайта со специализированной фирмой организация обязуется уплатить 35 400 руб., в т. ч. НДС — 5 400 руб., и получить исключительные права на данный программный комплекс. По договору с провайдером о предоставлении услуг хостинга, заключенному на один год, организация единовременно оп-

лачивает провайдеру 3 540 руб., в т. ч. НДС — 540 руб., и ежемесячно вносит плату в размере 2 360 руб., в т. ч. НДС — 360 руб.

### **Задание**

Составьте бухгалтерские записи по предлагаемой ситуации и обоснуйте их подтверждение соответствующими нормативными документами.

## **ОТВЕТЫ К ЗАДАЧАМ**

### **Задача 1**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В нарушение требований п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» суммы возмещаемого налога — НДС (1800000 руб. — проводка № 3 и 18000 руб. — проводка № 5) отнесены в состав вложений во внеоборотные активы, увеличивающих первоначальную стоимость основного средства (счет 08). В соответствии со ст. 171 НК РФ указанные суммы подлежат налоговому вычету и, как следствие, отражению на счете 19.

2. В нарушение требований п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» сумма штрафных санкций за нарушение условий договора поручения (5900 руб. — проводка № 8) отнесена в состав вложений во внеоборотные активы, увеличивающих первоначальную стоимость основного средства (счет 08), а не в состав прочих расходов (счет 91).

3. Как следствие нарушений, указанных в п. 1 и 2, первоначальная стоимость офисного помещения (счет 01 — проводка № 9) завышена на 1823900 руб.

### **Задача 2**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В нарушение требований п. 11 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» нематериальные активы, принятые в качестве вклада в уставный капитал ЗАО, оценены по стоимости их приобретения учредителем (2000000 руб.), а не в оценке, согласованной учредителями при создании организации (1000000 руб.). Как следствие, необоснованно отражена сумма добавочного капитала организации (счет 83) (1000000 руб. — проводка № 3).

2. В нарушение требований п. 8 и п. 15 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» сумма, уплаченная за консультационные услуги, связанные с приобретением НМА (ИП на изобретение) (200000 руб. — проводка № 4), отнесена в состав общехозяйственных расходов (счет 26), а не к вложениям во внеоборотные активы, увеличивающим первоначальную стоимость нематериального актива (счет 08).

3. Как следствие нарушений, указанных в п. 1. и 2 отчета, первоначальная стоимость НМА (исключительное право на изобретение) (счет 04 — проводка № 7) занижена на 800000 руб.

### **Задача 3**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В нарушение требований п. 8 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» сумма вознаграждения, уплаченная посреднической организации, через которую приобретен НМА (знак обслуживания) (100000 руб. — проводка № 4), отнесена в состав общехозяйственных расходов (счет 26), а не к вложениям во внеоборотные активы, увеличивающим первоначальную стоимость нематериального актива (счет 08).

2. В нарушение требований п. 8 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» невозмещаемые суммы налога — НДС (162000 руб. — проводка № 3 и 18000 руб. — проводка № 5) учтены на счете 19 для последующего налогового вычета, а не отнесены в состав вложений во внеоборотные активы, увеличивающих первоначальную стоимость нематериального актива (счет 08). В соответствии со ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, следовательно, не имеют права на применение налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ. Для указанных организаций суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретенным НМА, квалифицируются как невозмещаемые суммы налога.

3. В нарушение требований п. 8 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» сумма штрафных санкций за нарушение условий договора поручения (10000 руб. — проводка № 8) отнесена в состав вложений во вне-

оборотные активы, увеличивающих первоначальную стоимость нематериального актива (счет 08), а не в состав прочих расходов (счет 91).

4. Как следствие нарушений, указанных в п. 1-3 отчета, первоначальная стоимость знака обслуживания (счет 04 — проводка № 9) занижена на 270000 руб.

#### **Задача 4**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

При начислении прибыли бухгалтером были допущены следующие ошибки:

1. Не было начислено постоянное налоговое обязательство (ПНО) на сумму превышения фактических представительских расходов над нормативными (ст. 270 НК РФ и пп. 4,7 ПБУ 18/02).  
 $\text{ПНО} = 20000 \times 0,20 = 4000$  руб.

2. Не было начислено отложенное налоговое обязательство (ОНО) на сумму превышения стоимости реализованной продукции в налоговом учете над ее стоимостью в бухгалтерском учете. Это связано с тем, что для целей налогообложения прибыли все косвенные расходы относятся к расходам текущего периода. В бухгалтерском учете эти расходы распределяются между проданной и непроданной продукцией. Эти расходы участвуют в формировании налогооблагаемой базы текущего периода, а в бухгалтерском учете будут признаны в последующих периодах. Таким образом, возникает налогооблагаемая временная разница и формируется отложенное налоговое обязательство.  $3000$  руб. =  $15000 \times 0,20$  (ст. 318,319 НК РФ и пп. 8, 9, 10, 12 ПБУ 18/02)

3. Не был начислен отложенный налоговый актив (ОНА) на сумму превышения амортизации в бухгалтерском учете над суммой амортизации принимаемой для целей налогообложения (ст. 229 НК РФ и пп. 8, 9, 10, 12 ПБУ 18/02).  $\text{ОНА} = 50000 \times 0,20 = 10000$  руб.

4. Неверно был списан отложенный налоговый актив после выбытия объекта, на который он был начислен (п. 17 ПБУ 18/02). Сумма отложенного налогового актива на выбывший объект составит  $12500$  руб.  $\times 0,20 = 2500$  руб.

### Задача 5

Фрагмент отчета аудитора (применительно к хозяйственной операции по передаче оборудования в качестве взноса в уставный капитал).

1. При разработке рекомендаций следует учитывать ПБУ 6/01, ПБУ 19/02, пп.1 п.3 ст. 170 НК РФ, п. 11 ст. 171 НК РФ.

С учетом данных нормативных документов, передающая сторона должна определить первоначальную стоимость осуществленных финансовых вложений в сумме фактически возникших затрат, которые будут включать остаточную стоимость передаваемого имущества и сумму восстановленного НДС (в части, пропорциональной остаточной стоимости переданного имущества).

Остаточная стоимость  $200 - 100 = 100$  (тыс. руб.);

НДС  $36 * 0,50 = 18$  (тыс. руб.).

2. В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие хозяйственные операции, сопряженные с осуществлением взносов в уставный капитал:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
01/в	01	200	Списана ПС переданного объекта
02	01/в	100	Списана амортизация
58	01/в	100	Отражена передача объекта
(68)	(19)	(18)	Восстановлен НДС
58	19	18	НДС включен в первоначальную стоимость финансового вложения

3. Фрагмент отчета аудитора (применительно к хозяйственной операции по получению оборудования в качестве взноса в уставный капитал).

3.1. При постановке на учет объекта основных средств его первоначальная стоимость должна соответствовать стоимости, определенной по согласованию сторон и зафиксированной в учредительном договоре. При наличии в акте приемки-передачи указанной суммы амортизации, начисленной предыдущим владельцем, амортизация также должна быть учтена в бухгалтерском учете принимающей стороны.

3.2. Переданная сумма НДС не может изменить согласованной оценки и, следовательно, доли в уставном капитале передающей стороны. Она должна быть отнесена на увеличение добавочного капитала.

3.3. В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие хозяйственные операции, сопряженные с осуществлением взносов в уставный капитал:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
08	75	110	Получен объект основных средств в качестве взноса в УК
08	02	100	Отражена амортизация полученного объекта
19	75	18	Отражен входящий НДС по полученному объекту
75	83	18	НДС списан на увеличение уставного капитала
01	08	210	Объект оприходован в составе основных средств
68	19	18	НДС предъявлен к возмещению из бюджета

4. Налоговые последствия данной хозяйственной операции.

4.1. На сумму переданного НДС необходимо выписать счет-фактуру, на основании которой данный НДС принимающей стороной может быть учтен в уменьшение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

В случае отсутствия счета-фактуры оснований для предъявления НДС к возмещению из бюджета не будет.

4.2. У принимающей стороны по принятым в качестве взноса основным средствам появится сумма НДС, подлежащая налоговому вычету в порядке, установленном п. 11 ст. 171 НК РФ.

### **Задача 6**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В нарушение п. 14 Порядка ведения кассовых операций (утвержденного решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 г

№ 40 (с изм. и доп. 26.02.1996 г.)), денежные средства выданы из кассы без оправдательного документа (расходного кассового ордера) и, соответственно, без распоряжения руководителя и главного бухгалтера.

2. В нарушение положений Приказа Минфина России от 31.10.2000 г. № 94-н (с последующими изменениями и дополнениями) недостача отнесена непосредственно на счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» без использования счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

3. В результате нарушений, указанных в п. 1 и 2, искажается информация о движении наличных денежных средств в кассе и возможность контроля взысканных и возвращенных недостач, что создает предпосылки для хищений и злоупотреблений материально-ответственными лицами организации.

#### **Задача 7**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В нарушение п. 13 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» организация отразила величину финансовых вложений по согласованной оценке участников договора, сформировав финансовый результат от передачи. Первоначальная стоимость финансовых вложений была завышена на 75 000 руб. (проводка № 3). На эту же сумму были неправомерно увеличены прочие доходы организации.

2. В соответствии с п. 15 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» после прекращения совместной деятельности активы принимаются к бухгалтерскому учету как погашение вклада. Поэтому списание объекта со счета 01 оформляется актом о приемке-передаче основных средств: форма № ОС-1, утвержденная постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7. В нарушение данного положения организация оформила акт о списании объекта основных средств — форма № ОС-4, которая необходима при выбытии основных средств.

3. В подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ содержится требование о восстановлении НДС в случае «передачи объектов в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ». Эта норма применяется только к юридическим лицам, а таковыми с на-

именованием «товарищество» являются только полные товарищества и товарищества на вере (гл. 4 ГК РФ). Простое же товарищество не является юридическим лицом (ст. 1041 ГК РФ). Поэтому при передаче основного средства в простое товарищество ранее принятый к вычету НДС восстанавливать не следует (проводка 4). В результате были искажены показатели прочих расходов и задолженности в бюджет в сумме 40 500 руб.

### **Задача 8**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В бухгалтерском учете оставшаяся сумма расходов на приобретение лицензии признается единовременно в соответствии с п. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации»: расходы могут признаваться в текущем периоде, когда по ним становится определенным непополнение экономических выгод (доходов) или поступление активов. Однако в результате отсутствия деятельности оставшаяся сумма 45 000 руб. должна быть списана в состав прочих расходов.

2. Подп.т 1 п. 3 ст. 170 НК РФ не содержит требований о восстановлении НДС в случае списания расходов в результате прекращения деятельности. Поэтому НДС восстанавливать не следовало.

3. Расходы, связанные с получением лицензии, учитываются для расчета налога на прибыль по ст. 264 Налогового кодекса как прочие. Однако организация прекратила свою деятельность с целью получения дохода. В результате оставшаяся сумма 45 000 руб. не может быть принята для целей налогообложения.

4. В соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» организации необходимо начислить постоянное налоговое обязательство в сумме 9 000 руб. (45 000 x 20%)

### **Задача 9**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В соответствии с п. 23 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» при восстановлении объекта основных средств (административного здания), продолжительность которого превышает 12 месяцев, начисление амортизации приостанавливается. По п. 3 ст. 256 НК РФ основное средство выбывает из состава амортизируемого имущества, если продолжительность его реконструкции превышает 12 ме-

сцев. В результате отмеченного нарушения величина расходов организации за проверяемый год была завышена на 85 716 руб. (7143\*12).

2. Несмотря на имеющиеся в организации первичные документы, определяющие решение руководителя о проведении реконструкции части здания и использовании остальной части объекта, организация не имеет права на подобные действия в соответствии с п. 14 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и п. 2 ст. 257 НК РФ. Данные нормативные документы предусматривают возможность изменения первоначальной стоимости основных средств, однако выделения части здания как отдельного объекта не предусмотрено.

### **Задача 10**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. Работодатель обязан обеспечить сотрудникам компании нормальные условия труда, возложенные на него ст. 223 Трудового кодекса РФ: оборудовать для сотрудников помещения для приема пищи, комнаты отдыха в рабочее время и психологической разгрузки и т. д. Расходы, произведенные в соответствии с законодательством, являются экономически обоснованными и могут быть признаны в налоговом учете на основании подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ. В соответствии с этим, расходы на приобретение бытовой техники следовало включить в состав общехозяйственных в бухгалтерском и прочих в налоговом учете.

2. Действующий План счетов (счет 84) не предусматривает возможность использования в бухгалтерском учете средств участников-учредителей на подобные хозяйственные операции: проводки № № 3, 4, 7, 8.

3. В соответствии с п. 2.49 СНИП2.09.04-87 организация должна иметь комнату для приема пищи, оборудованную холодильником, умывальником, плитой и т.п. Возникшие в связи с этим расходы на основании ст. 264 НК РФ включаются для целей налогообложения прибыли.

4. Во избежание конфликтных ситуаций с налоговыми органами следует в документах организации (например, коллективном договоре) предусмотреть обязанность работодателя создать со-

трудникам нормальные условия труда и отдыха со ссылкой на ст. 223 ТК РФ.

5. В соответствии с Планом счетов (счет 08) первоначальная стоимость основных средств формируется на счете 08. Для соблюдения методологии бухгалтерского учета следует использовать данный счет для определения стоимости основных средств: проводки № 1 и 5.

6. По п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в целях сохранности основных средств стоимостью до 20 000 руб., учтенных в составе материально-производственных запасов, должен быть организован контроль за их движением, например, на забалансовом счете 012.

### **Задача 11**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

2.1. В соответствии со ст. 575 ГК РФ не допускается дарение между коммерческими организациями за исключением подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законодательством минимальных размеров оплаты труда. Осуществленная операция превышает установленную законодательством сумму.

2. В соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ стоимость имущества, переданного безвозмездно, а также расходы, связанные с этой передачей, не учитываются при расчете налога на прибыль. Поэтому убыток в размере 206 000 руб. учитывается только в бухгалтерском учете.

3. В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» возникает постоянная разница, которая приводит к необходимости начисления постоянного налогового обязательства в размере 41 200 руб. (206000 x 20%).

4. Организация неправомерно поставила к вычету НДС в сумме 3600 руб., поскольку операция по безвозмездной передаче запасных частей не связана с получением дохода и, следовательно, начислением НДС в соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ. В результате постоянное налоговое обязательство увеличивается на 720 руб. (3600 x 20%)

## **Задача 12**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В соответствии со ст. 575 ГК РФ не допускается дарение между коммерческими организациями за исключением подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законодательством минимальных размеров оплаты труда. Выполненная операция превышает установленный законодательством размер.

2. В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ у получателя отсутствует право на налоговый вычет по НДС, поскольку вычеты предоставляются только при приобретении товаров (работ, услуг), а не при их безвозмездном получении. В результате из бюджета возмещена излишняя сумма НДС — 19800 руб.

3. В соответствии с п. 11 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в фактическую себестоимость материалов, полученных безвозмездно, включаются расходы по доставке. Организации следовало до принятия материалов к учету увеличить их фактическую себестоимость на сумму затрат по доставке — 15000 руб. Аналогичный порядок формирования фактической себестоимости материалов содержится в п. 2 ст. 254 НК РФ.

4. В соответствии с п. 19 ст. 270 НК РФ сумма налога, предъявленного покупателю, не учитывается в расходах при расчете налога на прибыль. Поэтому сумма НДС 19800 руб. учитывается только в бухгалтерском учете.

5. В соответствии с требованиями п. 7 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» возникает постоянная разница, которая приводит к необходимости начисления постоянного налогового обязательства в размере 3960 руб. ( $19800 \times 20\%$ ).

## **Задача 13**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для отражения информации о выкупе акций предусмотрен счет 81 «Собственные акции (доли)». Поэтому неправомерно для выкупа и аннулирования акций использован счет 76.

2. Изменения в учредительные документы были зарегистрированы в декабре месяце 200X г. До этого момента в соответствии со ст. 52 ГК РФ они недействительны. Поэтому запись об уменьшении уставного капитала на сумму 40 000 руб. необходимо было выполнить в декабре, а не в октябре месяце.

3. В соответствии с п. 2 ст. 149 НК РФ освобождены от НДС операции с ценными бумагами. В нарушение данного положения организация при продаже акций начислила НДС в сумме 13 729 руб.

4. Результат от продажи акций подлежит отражению в соответствии Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций на счете 91. Для целей налогообложения прибыли сумма 16 271 руб. является доходом в соответствии с п. 2 ст. 280 НК РФ.

#### **Задача 14**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В соответствии с п. 2 ст. 25 ФЗ № 208 от 26.12.1995 г. «Об акционерных обществах», при учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей. В данном примере общество было учреждено 01.12.07, половина акций, формирующих уставный капитал, была размещена, а оставшаяся половина была размещена только 01.02.08. Оставшаяся часть акций была оплачена 01.03.08.

2. Если акции организации, созданной в форме АО, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью (эмиссионный доход) относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал», а не 91 «Прочие доходы и расходы», как это сделала организация (проводка № 5).

3. Взносы в уставный капитал, как и выплата дивидендов, не относятся к валютным операциям. Поэтому их разрешено осуществлять только в рублях, следовательно, счет 52 использован неправомерно (проводка № 4 и 7).

4. В нарушение требований ПБУ 3/2006 организацией не отражена отрицательная курсовая разница, так как на дату начисления и выплаты дивидендов были разные курсы 318,47 руб.  $((100000/31,4 - 100000/31,5) * (31,5 - 31,4))$  (Дебет 91.2 — Кредит 75.2).

5. В соответствии с п. 4 ст. 224 НК РФ организации следует удержать налог с дивидендов физического лица по ставке 9% — 9028,66 руб. (Дебет 75.2 — Кредит 68), соответственно, фактически сумма дивидендов составит 91289,81 руб.

### **Задача 15**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. Организация отражала получение и передачу билетов минуя счет 50 «Касса». В нарушение положений Приказа Минфина России от 31.10.2000 г. № 94-н организация должна отражать авиа- и железнодорожные билеты в качестве денежных документов в кассе организации. Аналитический учет должен вестись на счете 50.3 «Денежные документы» по каждому документу.

2. В нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций (утвержденного решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 г № 40 (с изм. и доп. 26.02.1996 г.)) выдача наличных денежных средств под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. В ситуации, когда работник вовремя не представил авансовый отчет и не вернул неизрасходованную сумму, по распоряжению работодателя (но не позднее 1 месяца со дня окончания срока возврата денег) эта сумма удерживается из зарплаты работника по письменному заявлению работника.

Не следует забывать о том, что при выплате зарплаты удержания не должны быть больше 20% от суммы заработной платы работника. Если работник оспаривает данную ситуацию (т.е. отказывается письменно подтвердить согласие на удержание), то денежные средства могут быть взысканы в судебном порядке. Размер удержаний может быть увеличен до 50%, если представлены два или больше исполнительных документов (ст. 138 ТК РФ).

Для отражения удержаний из заработной платы в бухгалтерском учете используются: сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

### **Задача 16**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В счет-фактуре и накладной неверно выполнена таксировка, сумма должна быть 877500 руб.

2. Неверно применена ставка в п. 2 счет-фактуры и накладной, т.к. согласно пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ ставка НДС по школьной обуви 10%

3. Как следствие нарушений, указанных в п. 1 и 2, неверно определен финансовый результат по реализации обуви.

### **Задача 17**

Перечень нарушений для отчета аудитора.

1. В соответствии с п. 21 ПБУ 6/01 начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Таким образом, организация излишне начислила амортизацию за январь, апрель и май, всего на сумму 9999,99 руб.

2. Согласно п. 2 ст.171 НК РФ следует восстановить НДС на недоамортизированную стоимость похищенного автомобиля:  $(400000 - 6666,66) * 18\% = 70800$  проводкой Дебет 94 — Кредит 68.

3. Как следствие нарушений, указанных в п. 1 и 2, неверно определена остаточная стоимость при отражении выбытия основного средства.

4. После поступления денежных средств от автостоянки организация должна признать разницу между остаточной и рыночной стоимостью автомобиля в качестве прочего дохода (Дебет 98 — Кредит 91).

### **Задача 18**

Согласно ст. 263 НК РФ расходы на страхование имущества признаются в размере фактических затрат. В бухгалтерском учете такие расходы относятся к расходам будущих периодов и отражаются на счете 97 с последующим отнесением на затраты организации в течение срока страхования (в данном случае 4 мес.). В связи с различиями в моменте признания указанных расходов организа-

ция обязана в бухгалтерском учете отразить отложенные налоговые активы и обязательства.

### **Задача 19**

При отражении в бухгалтерском учете пересортицы по результатам инвентаризации следует учитывать п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н), а именно, излишек имущества приходится не по учетной, а по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Зачет недостачи излишками должен быть отражен следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет 10 Кредит 91-1 1000 руб. — превышение учетной стоимости излишков над учетной стоимостью недостающих шин ( $100 \times (2000 - 1990)$ ).

Дебет 10 Кредит 91-1 105 000 руб. — оприходование излишков шин «Кама-евро 519» по рыночным ценам, выявленных при инвентаризации ( $2100 \times (150 - 100)$ ).

Дебет 91-1 Кредит 99 106 000 руб. — сальдо прочих доходов в конце месяца (без учета других хозяйственных операций) включено в финансовый результат за отчетный месяц.

Согласно главе 25 НК РФ зачет излишков и недостач товаров при пересортице не предусмотрен. Согласно п. 20 ст. 250 НК РФ стоимость излишков материалов, установленных при инвентаризации, является внереализационными доходами. Поскольку факт отсутствия виновных лиц в недостаче не подтвержден документально уполномоченным органом государственной власти, то в соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ, в целях налогообложения прибыли расходы по недостаче не могут включаться в состав внереализационных расходов. Следовательно, организация должна увеличить налогооблагаемую прибыль на сумму излишков 106 000 руб.

Для того чтобы избежать налоговых санкций, необходимо доначислить налог на прибыль в сумме 21200 руб. ( $106\ 000 \times 20\%$ ) и уплатить его в бюджет, отразив это следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет 99 — Кредит 68 21200

Дебет 68 — Кредит 51 21200

## Задача 20

1. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предприятие должно принять к учету выделенную линию в Интернете как отдельный объект основных средств, сделав в бухгалтерском учете проводки:

Дебет 08 Кредит 60 — 15 000 руб. — отражена стоимость прокладки линии в составе вложений во внеоборотные активы.

Дебет 19 Кредит 60 — 2 700 руб. — учтен «входящий» НДС.

Дебет 01 Кредит 08 — 15 000 руб. — принята к учету выделенная линия.

Дебет 60 Кредит 51 — 17 700 руб. — оплачены услуги по прокладке линии.

Дебет 68 Кредит 19 — 2 700 руб. — принят к вычету «входящий» НДС.

*Ежемесячно:*

Дебет 26 Кредит 60 — 3 000 руб. — начислена абонентская плата за пользование выделенной линией.

Дебет 19 Кредит 60 — 540 руб. — учтен «входящий» НДС.

Дебет 60 Кредит 51 — 3 540 руб. — перечислена абонентская плата за пользование выделенной линией.

Дебет 68 Кредит 19 — 540 руб. — принят к вычету «входящий» НДС.

2. Стоимость услуги по предоставлению на год хостинга предприятие в целях бухгалтерского учета отразит проводками:

Дебет 97 Кредит 60 — 3 000 руб. — учтены расходы на хостинг.

Дебет 19 Кредит 60 — 540 руб. — учтен «входящий» НДС.

*Ежемесячно:*

Дебет 26 Кредит 97 — 250 руб. (3000/12) — в течение года ежемесячно признаются расходы на хостинг.

Дебет 68 Кредит 19 — 45 руб. (540/12) — в течение года ежемесячно признается к вычету «входящий» НДС.

Следует отметить, что предприятие расходы на услуги хостинга должно учитывать при налогообложении прибыли одновременно в сумме 3 000 рублей по статье прочие расходы (подп. 25 п. 1 ст.

264 НК РФ). Это ведет к образованию отложенного налогового обязательства.

Дебет 68 Кредит 77 — 600 руб. — сформировано отложенное налоговое обязательство.

Дебет 77 Кредит 68 — 50 руб. — ежемесячно предприятие списывает отложенное налоговое обязательство.

*Ежемесячно:*

Дебет 26 Кредит 60 — 2 000 руб. — начислена абонентская плата за хостинг.

Дебет 19 Кредит 60 — 360 руб. — учтен «входящий» НДС.

Дебет 60 Кредит 51 — 2 360 руб. — перечислена абонентская плата за хостинг.

Дебет 68 Кредит 19 — 360 руб. — принят к вычету «входящий» НДС.

3. В сентябре предприятие ввело в эксплуатацию сайт:

Дебет 08 Кредит 60 — 30 000 руб. — отражена стоимость расходов на разработку сайта в составе вложений во внеоборотные активы.

Дебет 19 Кредит 60 — 5 400 руб. — учтен «входящий» НДС.

Дебет 04 Кредит 08 — 30 000 руб. — отражена первоначальная стоимость сайта в составе НМА.

Дебет 60 Кредит 51 — 35 400 руб. — оплачены услуги по созданию сайта.

Дебет 68 Кредит 19 — 5 400 руб. — принят к вычету «входящий» НДС.

## ЗАДАНИЯ ДЛЯ КОНТРОЛЯ

### ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. *Ставка налога на прибыль устанавливается:*

- а) в размере 2,5% — в федеральный бюджет, в размере 17,5% — в бюджеты субъектов Российской Федерации, в размере 2% — в местные бюджеты;
- б) в размере 3% — в федеральный бюджет, в размере 17% — в территориальные бюджеты;
- в) в размере 2% — в федеральный бюджет, в размере 18% — в бюджеты субъектов Российской Федерации.

2. *В какой срок представляется годовая бухгалтерская отчетность:*

- а) до 1 апреля следующего года;
- б) в течение 90 дней по окончании года;
- в) в течение 60 дней по окончании года.

3. *Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны:*

- а) составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного периода;
- б) приводить данные минимум за 2 года — отчетный и предшествующий;
- в) проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

4. *Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому:*

- а) допускается в исключительных случаях с оформлением передаточной расписки;
- б) не допускается.

5. *Согласно приказу руководителя предприятия суточные, выплачиваемые работнику, направляемому в командировку на территории РФ, выплачиваются в сумме 500 руб. в сутки. Как эта сумма суточных должна быть отражена в бухгалтерском учете, чтобы это было признано аудитором правильным:*

а) на счетах учета затрат на производство в пределах норм 100 руб., превышение нормы — на счете 91;

б) на счетах учета затрат на производство 500 руб.

6. *Первичные документы, приходные и расходные ордера подшиваются:*

а) к регистру синтетического учета по счету 50 «Касса»;

б) к кассовой книге;

в) к отчету кассира.

7. *Показатели формы № 2 бухгалтерской отчетности «Отчета о прибылях и убытках» характеризуют:*

а) имущественное положение организации;

б) капитал организации;

в) финансовые результаты деятельности организации.

8. *Аудитор при проверке уставного капитала должен иметь в виду, что минимальный размер уставного капитала открытого акционерного общества должен составлять:*

а) не менее 100-кратного МРОТ;

б) не менее 500-кратного МРОТ;

в) не менее 1000-кратного МРОТ.

9. *Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период:*

а) с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года;

б) с даты начала ведения финансово-хозяйственной деятельности по 31 декабря соответствующего года;

в) с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

10. *Организация получила доход от продажи основного средства. Аудитор должен убедиться в том, что сумма дохода, определенная к получению в соответствии с условиями продажи основного средства, была отнесена при составлении отчетности в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках»:*

а) к чрезвычайным доходам;

- б) внереализационным доходам;
- в) прочим доходам.

11. *Какая стоимость основного средства должна быть включена в итог баланса:*

- а) первоначальная;
- б) восстановительная;
- в) остаточная.

12. *Как следует отражать суммы штрафных санкций, подлежащих уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды:*

- а) Дебет 84 Кредит 69 (68);
- б) Дебет 99 Кредит 69 (68);
- в) Дебет 91 Кредит 69 (68).

13. *В ходе проведения аудиторской проверки аудитор установил ошибки в учете, сделанные в прошлом году. В какой отчетный период аудитор должен предложить организации внести исправления в учете:*

- а) только по отчету в целом за прошлый год;
- б) в том месяце прошлого года, когда установлена ошибка;
- в) в отчетности, составленной за отчетный период, в котором была обнаружена ошибка.

14. *Финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица состоит:*

- а) из бухгалтерского баланса;
- б) бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках;
- в) бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительной записки.

15. *Допускается ли в бухгалтерской отчетности зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков:*

- а) нет;
- б) да;
- в) нет, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

16. В течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

- а) штрафы, пени, неустойки полученные;
- б) штрафы, пени, неустойки выплаченные;
- в) прибыль (убыток) от обычной деятельности, сальдо прочих доходов и расходов.

17. В акционерном обществе оплачено 90% акций. Имеет ли право акционерное общество принять решение о выплате дивидендов по акциям:

- а) нет;
- б) нет, если в результате выплаты дивидендов у АО появятся признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);
- в) да.

18. Какой из перечней нематериальных активов отражает их состав, соответствующий ПБУ 14/2007:

- а) права на объекты интеллектуальной собственности, организационные расходы, программные продукты;
- б) права на объекты интеллектуальной собственности, лицензии, деловая репутация организации;
- в) деловая репутация организации, права на объекты интеллектуальной собственности.

19. При проверке учредительных документов аудитор должен определить, в течение какого времени должен быть полностью оплачен уставный капитал в обществе с ограниченной ответственностью (ООО):

- а) не позднее двух лет с момента регистрации ООО;
- б) не позднее одного года с момента регистрации ООО;
- в) к моменту регистрации ООО.

20. При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и признании отклонений между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции в качестве расходов периода готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе:

- а) Дебет 90-2 Кредит 43 — по нормативной себестоимости;
- б) Дебет 43 Кредит 40 — по фактической себестоимости;
- в) Дебет 43 Кредит 40 — по нормативной себестоимости.

21. При отражении в учете оприходованных нематериальных активов, аудитор признает правильной запись:

- а) Дебет 04 Кредит 08;
- б) Дебет 04 Кредит 97;
- в) Дебет 04 Кредит 60.

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

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

23. Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются:

- а) прочими расходами организации;
- б) операционными расходами организации;
- в) внереализационными расходами организации.

24. Финансовый результат от продажи продукции определяется на счете:

- а) 99 «Прибыли и убытки»;
- б) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) 90 «Продажи».

25. Аудируемое лицо — профессиональный участник рынка ценных бумаг — допустило просрочку возврата долгосрочного кредита, полученного в банке для приобретения ценных бумаг. Ценные бумаги приобретены. Какая бухгалтерская запись будет признана аудитором верной для отражения в учете начисленных процентов по просроченному кредиту банка:

- а) Дебет 58 Кредит 67;
- б) Дебет 99 Кредит 67;
- в) Дебет 91-2 Кредит 67.

26. При проверке «Отчета о движении денежных средств» (форма № 4) аудитор должен учитывать данные по следующим бухгалтерским счетам:

- а) 50, 51, 52;
- б) 50;
- в) 50, 51, 52, 55.

27. Аудируемое лицо — организация торговли — начисляет проценты к уплате по долгосрочному кредиту банка, полученному и использованному на строительство объекта основных средств, после того, как законченный строительством объект уже принят к учету. Какая бухгалтерская запись будет признана аудитором верной:

- а) Дебет 08 Кредит 67;
- б) Дебет 44 Кредит 67;
- в) Дебет 91-2 Кредит 67.

28. Какую оценку вкладов в уставный капитал, отраженную в балансе, аудитор признает правильной:

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

29. Аудитор убеждается в правильности отражения в учете выявленных инвентаризацией излишков материалов:

- а) по рыночной стоимости на дату приобретения организацией одноименных материалов;
- б) рыночной стоимости на дату инвентаризации;
- в) цене возможного использования.

30. При отражении в балансе нематериальных активов аудитор признает правильной их оценку:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по рыночной стоимости;
- в) по остаточной стоимости.

31. Организация приказом об учетной политике закрепила принцип распределения накладных расходов по видам продукции в определенном проценте, а фактическое распределение накладных расходов производилось в зависимости от учетной политики орга-

*низации по продвижению продукции на рынке сбыта. Признает ли это аудитор правомерным:*

- а) да;
- б) нет.

*32. По какой стоимости принимаются к бухгалтерскому учету основные средства, приобретенные за плату:*

- а) в сумме фактических затрат на приобретение;
- б) по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- в) в сумме фактических затрат на приобретение за исключением расходов на доставку и монтаж и возмещаемых налогов.

*33. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров ведется в организации:*

- а) в обязательном порядке;
- б) по усмотрению руководства организации;
- в) по усмотрению главного бухгалтера.

*34. При наличии у предприятия прибыли по данным бухгалтерского учета и налогооблагаемой прибыли показатель чистой прибыли определяется по формуле:*

- а) бухгалтерская прибыль плюс отложенные налоговые активы минус отложенные налоговые обязательства минус постоянные налоговые обязательства плюс постоянные налоговые активы минус текущий налог на прибыль;
- б) бухгалтерская прибыль минус текущий налог на прибыль;
- в) бухгалтерская прибыль плюс отложенные налоговые активы минус отложенные налоговые обязательства минус текущий налог на прибыль.

*35. Внезапные инвентаризации кассовой наличности:*

- а) запрещаются;
- б) разрешается по усмотрению главного бухгалтера;
- в) разрешаются по усмотрению руководителя организации.

*36. В кассе организации можно хранить денежные суммы:*

- а) в неограниченном количестве по усмотрению руководства организации;

- б) в пределах, установленных нормативными документами РФ;
- в) в пределах установленного банком лимита.

37. *Какая сумма прибыли должна быть включена в итог баланса:*

- а) нераспределенная прибыль;
- б) прибыль с продаж;
- в) валовая прибыль.

38. *Резерв под обесценение финансовых вложений создается по финансовым вложениям:*

- а) по которым определяется текущая рыночная стоимость;
- б) по которым не определяется текущая рыночная стоимость;
- в) по всем без исключения финансовым вложениям.

39. *Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций за счет имущества общества:*

- а) не может осуществляться;
- б) может осуществляться.

40. *Какая форма бухгалтерской отчетности показывает состояние активов на отчетную дату:*

- а) форма № 2;
- б) форма № 3;
- в) форма № 1.

41. *Начисленные проценты по долгосрочным кредитам банков, выданным на приобретение объектов основных средств, после оприходования объектов учитывают по дебету счета:*

- а) 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка»;
- б) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- в) 91 «Прочие доходы и расходы».

42. *Доля иностранного участия в уставном капитале организации 30 тыс. долл. США. Уставный капитал сформирован. Задолженность участника на дату составления баланса не погашена.*

*Переоценку какого счета аудитор признает правильной:*

- а) уставный капитал;
- б) расчеты с учредителями;
- в) расчеты с учредителями и уставный капитал.

43. Акционерное общество понесло убытки за 2009 г. Совет директоров, утверждавший годовой баланс за 2009 г., проходил 20 марта 2010 г. (за месяц до проведения общего собрания акционеров и за 10 дней до представления отчетности в органы статистики и налоговую службу) и принял решение погасить их за счет средств резервного капитала. Когда и какой бухгалтерской записью должна быть отражена такая операция:

- а) Дебет 82 Кредит 99 (бухгалтерская справка от 20 марта 2010 г.);
- б) Дебет 82 Кредит 84 (бухгалтерская справка от 20 апреля 2010 г.);
- в) Дебет 82 Кредит 84 (бухгалтерская справка от 20 марта 2010 г.);
- г) Дебет 82 Кредит 84 (бухгалтерская справка от 31 декабря 2009 г.).

44. В кассовых документах исправления:

- а) допускаются только оговоренные;
- б) не допускаются;
- в) допускаются.

45. Отчет кассира оформляется:

- а) ежемесячно;
- б) ежедневно при наличии движения денежных средств по кассе;
- в) ежедневно.

46. Организация направила своего работника в зарубежную командировку — в Финляндию. Работник представил документы гостиницы города Хельсинки, подтверждающие оплату в сумме 209 евро за сутки. Курс евро на дату выдачи валюты под отчет 36 руб. за евро, на дату возвращения — 35,9 руб. за евро, на дату утверждения руководителем авансового отчета — 35,8 руб. за евро. Какая сумма будет списана на счета учета затрат, чтобы это было признано аудитором правильным:

- а)  $209 * 36 = 7524$ ;
- б)  $209 * 35,8 = 7482-20$ ;
- в)  $209 * 35,9 = 7503-10$ .

47. Все организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных:

- а) синтетического учета;

- б) синтетического и налогового учета;
- в) синтетического и аналитического учета.

48. В бухгалтерском учете по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются на срок (но не более срока деятельности организации):

- а) 20 лет;
- б) не устанавливаются;
- в) 10 лет;
- г) 15 лет.

49. Может ли акционерное общество выплачивать промежуточные (за 3, 6, 9 месяцев) дивиденды:

- а) нет;
- б) да.

50. Какой из перечисленных документов не является основанием для начисления заработной платы:

- а) личная карточка на работника;
- б) маршрутный лист;
- в) договор подряда.

51. Остатки готовой продукции на складе отражаются в бухгалтерском балансе организации:

- а) только по фактической себестоимости;
- б) только по нормативной (плановой) себестоимости;
- в) по фактической или нормативной (плановой) себестоимости в зависимости от учетной политики.

52. Финансовые вложения:

- а) вложения в ТМЦ;
- б) инвестиции в уставные капиталы, совместную деятельность, предоставленные займы, ценные бумаги;
- в) вложения в акции.

53. В отчете о движении денежных средств, подтверждаемом аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в составе годовой бухгалтерской отчетности, получение кредитов и займов отражается в графе:

- а) инвестиционная деятельность;
- б) текущая деятельность;
- в) финансовая деятельность.

54. *Использование какого бухгалтерского счета будет признано аудитором правильным для отражения задолженности аудируемого лица перед инвестором за проданные ему облигации:*

- а) 76;
- б) 58;
- в) 66, 67.

55. *Какими бухгалтерскими записями отражаются затраты на модернизацию (реконструкцию) объекта основных производственных средств, проведенной с привлечением подрядной организации, приведшей к увеличению срока полезного использования объекта основных средств, чтобы это было признано аудитором правильным:*

- а) Дебет 25 Кредит 60; Дебет 19 Кредит 60;
- б) Дебет 01 Кредит 60; Дебет 19 Кредит 60;
- в) Дебет 08 Кредит 60; Дебет 19 Кредит 60; Дебет 01 Кредит 08.

56. *Сдана денежная наличность инкассатору для сдачи в банк. Данная хозяйственная операция отражается бухгалтерской записью:*

- а) Дебет 76 Кредит 50;
- б) Дебет 55 Кредит 50;
- в) Дебет 57 Кредит 50.

57. *Кассовая книга должна быть:*

- а) пронумерована;
- б) пронумерована, прошнурована и подписана главным бухгалтером;
- в) пронумерована, прошнурована, опечатана и подписана руководителем организации и главным бухгалтером.

58. *Какой из нижеприведенных способов не применяется для начисления амортизации нематериальных активов:*

- а) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- б) способ уменьшаемого остатка;
- в) линейный способ.

59. Если предприятие не исполнило в срок обусловленные договором обязательства перед поставщиком, началом течения срока исковой давности (в общем случае) будет считаться:

- а) дата, когда поставщик узнал о нарушении должником своих обязательств;
- б) дата начала срока исполнения обязательств должником;
- в) дата окончания срока исполнения обязательств должником.

60. Первоначальная стоимость компьютера со сроком полезного использования 60 месяцев 18 000 руб., накопленная амортизация на момент проведения модернизации — 10 800. Стоимость работ по модернизации — 9 000 и она позволит увеличить срок полезного использования объекта на 1 год. Какова должны быть «новая» сумма амортизационных отчислений в бухгалтерском учете, чтобы это было признано аудитором правильным:

- а) новая сумма амортизационных отчислений будет равна  $(18\ 000 - 10\ 800 + 9\ 000) / (60 - 36 + 12) = 450$  руб.;
- б) новая сумма амортизационных отчислений будет равна  $(18\ 000 - 10\ 800 + 9\ 000) / (60 - 36) = 675$  руб.;
- в) вся стоимость работ по модернизации будет списана сразу как косвенные расходы — 9 000 руб.

61. При проверке аудитором следует учитывать то, что резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается:

- а) по укрупненным группам материально-производственных запасов (таких как основные материалы, готовая продукция, товары и др.);
- б) по каждой единице материально-производственных запасов.

62. В состав нематериальных активов организации не могут включаться:

- а) деловая репутация организации;
- б) программы для ЭВМ;
- в) интеллектуальные и деловые качества персонала организации.

63. *Финансовые вложения в совместную деятельность могут осуществляться:*

- а) денежными средствами, ценными бумагами, нематериальными активами, готовой продукцией;
- б) ценными бумагами;
- в) денежными средствами

64. *Согласно приказу руководителя предприятия суточные, выплачиваемые работнику, направляемому в командировку на территории РФ, выплачиваются в сумме 1 000 руб. в сутки. облагаются ли суточные налогом на доходы физических лиц:*

- а) облагаются, сумма налоговой базы — 1 000 руб.;
- б) не облагаются;
- в) облагаются, сумма налоговой базы — 300 руб.

65. *Расчеты наличными денежными средствами между юридическими лицами:*

- а) существует лимит расчетов 60 тыс. руб. по одной сделке;
- б) могут производиться в неограниченном количестве;
- в) существует лимит расчетов 100 тыс. руб. по одной сделке.

66. *Поступил взнос в уставный капитал в иностранной валюте. Аудитор должен проверить следующую корреспонденцию счетов:*

- а) Дебет 55 Кредит 75;
- б) Дебет 52 (субсчет «Транзитный валютный счет») Кредит 75;
- в) Дебет 52 (субсчет «Текущий валютный счет») Кредит 75.

67. *Каким образом может быть увеличен уставный капитал акционерного общества:*

- а) путем размещения дополнительных акций;
- б) путем увеличения номинальной стоимости акций;
- в) путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

68. *Исправления в банковских документах:*

- а) допускаются только оговоренные;
- б) не допускаются;
- в) допускаются.

69. При каком виде выбытия нематериальных активов, результат от выбытия не относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

- а) при списании по причине непригодности к дальнейшему использованию;
- б) при передаче в совместную деятельность;
- в) при продаже.

70. Может ли организация предусмотреть в учетной политике при отпуске материально-производственных запасов в производство сразу несколько методов оценки сырья и материалов:

- а) нет;
- б) да.

71. Организация приобрела земельный участок стоимостью 300 000 руб. Одновременно приобретено и здание, стоящее на этом земельном участке стоимостью 61 000 руб. Срок полезного использования здания установлен в 30 лет \* 12 мес. + 1 мес. = 361 мес. Рассчитайте ежемесячную сумму амортизационных отчислений по данным объектам:

- а)  $300\,000 / 361 = 831$  руб. и  $61\,000 / 361 = 169$  руб.;
- б)  $61\,000 / 361 = 169$  руб.;
- в)  $(300\,000 + 61\,000) / 361 = 1\,000$  руб.

72. По заявлению аудируемого лица банком ему открыт аккредитив за счет предоставления краткосрочного кредита. Какая бухгалтерская запись будет признана аудитором правильной:

- а) Дебет 58 Кредит 66;
- б) Дебет 55 Кредит 66;
- в) Дебет 51 Кредит 66.

73. Признаются ли предоставленные беспроцентные займы финансовыми вложениями:

- а) да;
- б) нет.

74. Приобретенные акции, облигации и другие ценные бумаги принимаются на учет в оценке:

- а) по номинальной стоимости;

б) по покупной стоимости.

75. *Аудируемое лицо — организация, обычным видом деятельности которой является оказание услуг — начисляет проценты по полученному долгосрочному кредиту, полученному на капитальное строительство, в процессе строительства. Какая бухгалтерская запись будет признана аудитором правильной:*

- а) Дебет 08 Кредит 67;
- б) Дебет 91-2 Кредит 67;
- в) Дебет 26 Кредит 67.

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

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

77. *Начисление процентов по кредитам банка, полученным на строительство объекта амортизируемых основных средств, до принятия его на учет отражается по дебету счета:*

- а) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- б) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка».

78. *При проверке учета операций финансовых вложений аудитор должен убедиться в том, что резерв под обесценение вложений в ценные бумаги создан:*

- а) по всем финансовым вложениям;
- б) по финансовым вложениям, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость;
- в) по финансовым вложениям, по которым определяется их текущая рыночная стоимость.

79. *Обязательно ли присутствие материально-ответственного лица при проведении инвентаризации основных средств:*

- а) да (в особых случаях);

- б) нет;
- в) да.

80. *В фактическую себестоимость приобретаемых материалов не включают затраты:*

- а) таможенные пошлины;
- б) часть общехозяйственных расходов;
- в) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретены материалы.

81. *Проверяя правильность использования прибыли, аудитор установил, что часть ее была направлена на образование резервного фонда, а также на увеличение уставного капитала. Учредительными документами это предусмотрено не было. Оцените ситуацию:*

- а) предприятие не вправе совершать указанные хозяйственные операции;
- б) предприятие вправе совершать указанные хозяйственные операции после внесения соответствующих изменений в учредительных документах;
- в) предприятие вправе совершать указанные хозяйственные операции.

82. *При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости расчет отклонений от стоимости по учетным ценам:*

- а) производится;
- б) не производится.

83. *Последующая оценка финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, может производиться:*

- а) как ежемесячно, так и ежеквартально в зависимости от учетной политики;
- б) только ежемесячно;
- в) только ежеквартально.

84. *Нераспределенная прибыль организации может направляться:*

- а) только на выплату дивидендов;
- б) только на формирование резервного капитала;
- в) на формирование резервного капитала и выплату дивидендов.

85. При проверке бухгалтерской отчетности организации аудитор должен проверить, отражается ли каждый существенный показатель отчетности отдельно. При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу составляет:

- а) не менее 7%;
- б) не менее 5%;
- в) не менее 2%.

86. Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации:

- а) действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету;
- б) указанному в договоре купли-продажи;
- в) действующему на дату перечисления средств продавцу.

87. На каком счете аудитор считает правильным учитывать товары, принятые на комиссию:

- а) Дебет 002;
- б) Дебет 004;
- в) Дебет 41.

88. При аудите финансовых вложений аудитор должен определить, что финансовые вложения приняты к бухгалтерскому учету:

- а) по курсовой стоимости ценных бумаг;
- б) по рыночной стоимости ценных бумаг;
- в) в сумме фактических затрат на приобретение ценных бумаг.

89. В состав комиссии по инвентаризации кассы должен обязательно входить:

- а) бухгалтер-кассир;
- б) руководитель организации;
- в) главный бухгалтер.

90. Кто должен вести запись результатов подсчета основных средств при инвентаризации:

- а) материально-ответственное лицо;
- б) аудитор;
- в) один из членов комиссии.

91. Готовая продукция, которая морально устарела, полностью или частично потеряла свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась и текущая рыночная стоимость стала ниже фактической себестоимости готовой продукции, отражается в бухгалтерском балансе на конец отчетного года:

- а) по фактической себестоимости готовой продукции;
- б) за вычетом резерва под снижение стоимости готовой продукции.

92. При аудите отчетности экономического субъекта аудитор должен определить, как в бухгалтерском балансе отражены числовые показатели:

- а) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в брутто-оценке;
- б) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке.

93. Предоставленные организацией займы и предоставленные займы, обеспеченные векселями, должны учитываться на субсчете 58-3:

- а) обособленно;
- б) совместно;
- в) на другом бухгалтерском счете, предусмотренном Планом счетов.

94. Контроль за ведением кассовой книги возлагается:

- а) на руководителя организации;
- б) бухгалтера-кассира (старшего бухгалтера, кассира);
- в) главного бухгалтера.

95. Между предприятием А и предприятием Б заключен договор мены, по которому предприятие А передало предприятию Б

*товар 11 сентября, а предприятие Б передало товар предприятию А 15 сентября. Право собственности на передаваемый товар у предприятий возникло:*

- а) у обоих предприятий 15 сентября;
- б) у предприятия Б — 11 сентября, у предприятия А — 15 сентября;
- в) у обоих предприятий 11 сентября.

*96. При проверке основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, первоначальной стоимостью этих основных средств признается:*

- а) их стоимость, установленная в договоре по соглашению сторон на дату передачи;
- б) их рыночная стоимость на дату оприходования.

*97. Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, отражаются:*

- а) Дебет 99 Кредит 10 (01, 70 и т. д.);
- б) Дебет 84 Кредит 10 (01, 70 и т. д.);
- в) Дебет 91 Кредит 10 (01, 70 и т. д.).

*98. При проверке аудитору следует иметь в виду, что недостатки материалов сверх норм естественной убыли, обнаруженные при их приемке, учитываются:*

- а) по учетным ценам;
- б) фактической себестоимости;
- в) средней себестоимости материалов, поступивших в организацию в отчетном периоде.

*99. Какие из перечисленных способов оценки могут быть применены при оценке финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость:*

- а) по первоначальной себестоимости каждой единицы финансовых вложений; по средней первоначальной стоимости; ФИФО; ЛИФО;
- б) по первоначальной себестоимости каждой единицы финансовых вложений и по средней первоначальной стоимости;

в) по первоначальной себестоимости каждой единицы финансовых вложений; по средней первоначальной стоимости; ФИФО.

100. *Промежуточная отчетность организации состоит:*

а) из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств;

б) бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;

в) бухгалтерского баланса, отчета о движении денежных средств и приложения к бухгалтерскому балансу.

## КЛЮЧИ К ТЕСТАМ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

Номер вопроса	Номер ответа	Номер вопроса	Номер ответа	Номер вопроса	Номер ответа	Номер вопроса	Номер ответа
1	в	26	в	51	в	76	б
2	б	27	в	52	б	77	а
3	в	28	б	53	в	78	б
4	б	29	б	54	в	79	в
5	б	30	в	55	в	80	б
6	в	31	б	56	в	81	а
7	в	32	а	57	в	82	б
8	в	33	а	58	а	83	а
9	в	34	в	59	в	84	в
10	в	35	в	60	а	85	б
11	в	36	в	61	б	86	а
12	в	37	а	62	в	87	б
13	в	38	б	63	а	88	в
14	в	39	б	64	в	89	в
15	в	40	в	65	в	90	в
16	в	41	в	66	б	91	б
17	а	42	б	67	в	92	б
18	в	43	г	68	б	93	а
19	б	44	б	69	б	94	в
20	а	45	б	70	б	95	а
21	а	46	б	71	б	96	б
22	а	47	в	72	б	97	б
23	а	48	б	73	б	98	б
24	в	49	б	74	б	99	в
25	в	50	б	75	а	100	б

## ТЕМЫ КУРСОВЫХ РАБОТ

1. Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала при проведении аудита.
2. Проверка организации бухгалтерского учета и учетной политики аудируемого лица при проведении аудита.
3. Проверка нематериальных активов при проведении аудита.
4. Проверка основных средств при проведении аудита.
5. Проверка вложений во внеоборотные активы при проведении аудита.
6. Проверка материально-производственных запасов при проведении аудита.
7. Проверка затрат производства и обращения при проведении аудита.
8. Проверка выпуска, отгрузки и продажи продукции при проведении аудита.
9. Проверка дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками при проведении аудита.
10. Проверка финансовых вложений при проведении аудита.
11. Проверка кассовых операций при проведении аудита.
12. Проверка расчетного, валютного и других счетов в банках при проведении аудита.
13. Проверка собственного капитала и резервов при проведении аудита.
14. Проверка полученных кредитов и займов при проведении аудита.
15. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками при проведении аудита.
16. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда при проведении аудита.
17. Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям при проведении аудита.
18. Проверка расчетов с подотчетными лицами при проведении аудита.

19. Проверка расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость при проведении аудита.

20. Проверка расчетов с бюджетом по налогу на прибыль при проведении аудита.

21. Проверка расчетов с бюджетом по транспортному налогу и налогу на имущество организаций при проведении аудита.

22. Проверка расчетов с внебюджетными фондами при проведении аудита (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, федеральный и территориальные фонды медицинского страхования).

23. Проверка финансовых результатов деятельности организации при проведении аудита.

24. Особенности проверки расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете при проведении аудита.

25. Проверка эмиссии ценных бумаг при проведении аудита.

26. Проверка подготовки и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита.

27. Проверка операций по капитальному строительству и договорам строительного подряда при проведении аудита.

28. Проверка операций по участию в совместной деятельности при проведении аудита.

29. Проверка операций по внешнеэкономической деятельности при проведении аудита.

30. Проверка арендных операций при проведении аудита.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ

1. Сущность и содержание аудиторской деятельности.

2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности. Аттестация аудиторов.

3. Стандарты аудиторской деятельности. Этика аудитора и контроль качества аудита.

4. Согласование условий аудита. Права, обязанности и ответственность сторон.

5. Стратегия аудита: планирование, оценка рисков и существенности.
6. Технология документирования и получения аудиторских доказательств.
7. Взаимодействие аудитора и аудируемого лица при проведении аудита.
8. Завершение и оценка результатов и аудита.
9. Аудиторское заключение.
10. Аудит учредительных документов и формирования уставного капитала.
11. Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики аудируемого лица.
12. Аудит нематериальных активов.
13. Аудит основных средств.
14. Аудит финансовых вложений.
15. Аудит денежных средств.
16. Аудит материально-производственных запасов.
17. Аудит затрат производства и обращения.
18. Аудит выпуска, отгрузки и продажи продукции.
19. Аудит расчетов с поставщиками (подрядчиками) и покупателями (заказчиками) операций.
20. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям.
21. Аудит кредитов и займов.
22. Аудит расчетов с бюджетом по налогам сборам (НДС, налог на прибыль, транспортный налог, налог на имущество).
23. Аудит расчетов с внебюджетными фондами.
24. Аудит финансовых результатов.
25. Аудит бухгалтерской отчетности.

## ГЛОССАРИЙ

**Аналитические процедуры (Analytical procedures)** — анализ взаимосвязей:

(а) между элементами финансовых данных либо между элементами финансовых и нефинансовых данных, которые относятся к одному и тому же периоду,

(б) между сопоставимой финансовой информацией, которая относится к разным периодам,

с целью выявления соответствий и предсказанных моделей либо значительных колебаний и неожиданных взаимосвязей, а также с целью подведения итогов их изучения.

**Аномальная ошибка (Anomalous error)** — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

**Ассистенты аудитора (Assistants)** — сотрудники, привлекаемые для выполнения отдельных аудиторских проверок и не являющиеся аудиторами.

**Аттестация (Certification)** — проверка квалификации физических лиц, изъявивших желание заниматься аудиторской деятельностью, с выдачей кандидатам, успешно сдавшим необходимые квалификационные экзамены (прошедшим квалификационные испытания), документа — квалификационного аттестата аудитора установленного образца.

**Аудит (Audit)** — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

**Аудитор (Auditor)** — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

**Аудиторская выборка (Audit sampling)** — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка

дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

**Аудиторская организация (Audit firm)** — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

**Аудиторские доказательства (Audit evidence)** — информация, которую получают аудиторы при формулировании выводов, на которых основывается их отчет (заключение). К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников.

**Аудиторский отчет (заключение) для специальных целей (Special purpose auditor's report)** — отчет (заключение), выпущенный в связи с независимым аудитом финансовой информации иной, нежели в случае аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности, в частности:

(а) финансовой отчетности, составленной в соответствии с общими основами бухгалтерского учета иными, нежели Международные стандарты финансовой отчетности или национальные стандарты;

(б) определенных счетов, элементов счетов или статей в финансовой отчетности;

(в) соответствия условиям договоров;

(г) обобщенной финансовой отчетности.

**Аудиторский риск (Audit risk)** — риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения о финансовой отчетности. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

**Аудиторское мнение (Audit opinion)** — (см. «Мнение»).

**Внешнее подтверждение (External confirmation)** — это процесс получения и оценки аудиторского доказательства напрямую от третьего лица в ответ на запрос по поводу информации, касающейся определенной статьи учета, оказывающей влияние на пред-

посылки, сделанные руководством клиента в отношении финансовой отчетности.

**Внешний аудитор (External auditor)** — при необходимости термины «внешний аудитор» и «внешний аудит» используются с целью разграничения между внешним аудитором и внутренним аудитором, а также между деятельностью, осуществляемой в процессе внешнего аудита, и мероприятиями по внутреннему аудиту.

**Внутренний аудит (Internal audit)** — контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

**Внутренняя неопределенность (Inherent uncertainty)** — неопределенная ситуация, разрешение которой зависит от неопределенных будущих событий, находящихся вне контроля директоров отчитывающегося субъекта на дату утверждения финансовой отчетности.

**Выборка (Sampling)** — см. «Аудиторская выборка».

**Генеральная совокупность (Population)** — полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно.

**Главные аудиторы (Principal auditors)** — аудиторы, отвечающие за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые аудируются другими аудиторами.

**Годовой отчет (Annual report)** — документ, который субъект обычно составляет ежегодно и который включает его финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением).

**Документация (Documentation)** — это материал (рабочие документы), подготавливаемый аудитором и для аудитора либо получаемый и сохраняемый аудитором в связи с выполнением аудита.

**Допустимая ошибка (Tolerable error)** — это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую готов при-

нять аудитор и, тем не менее, сделать вывод о достижении цели аудита.

**Допущение о непрерывности деятельности (Going concern assumption)** — в соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий свой бизнес на протяжении обозримого будущего без намерения или необходимости ликвидироваться, прекратить продажи или искать защиты от кредиторов, следуя законам или нормативным актам. Соответственно активы и обязательства фиксируются на основе того, что субъект окажется способен реализовать свои активы или погасить свои обязательства в условиях нормального хода своего бизнеса.

**Достаточность (Sufficiency)** — это количественная мера аудиторских доказательств.

**Другие аудиторы (Other auditors)** — аудиторы, не являющиеся главными и несущие ответственность за подготовку отчета (заключения) по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятие «другие аудиторы» включает аффилированные фирмы под тем же или под иным названием; фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с главным. В новой редакции МСА 600 используется аналогичный термин «аудитор компонента».

**Задание о согласованных процедурах (Agreed upon procedures engagement)** — это сопутствующая аудиту услуга, цель которой заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

**Задание об обзорной проверке (Review engagement)** — это сопутствующая аудиту услуга, целью которой является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило

бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению.

**Задание по компиляции (Compilation engagement)** — это сопутствующая аудиту услуга, целью которой является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

**Заявления руководства (Management representations)** — заявления, сделанные руководством аудитору в ходе аудита как по собственной инициативе, так и в ответ на конкретные запросы.

**Запрос (Enquiry, Inquiry)** — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта.

**Знание бизнеса клиента (Knowledge of the business)** — общее знание экономики и той отрасли промышленности, в которой действует субъект, и более конкретное знание того, каким образом данный субъект осуществляет свою деятельность. От аудиторов не требуется такой же уровень знаний, каким обладают директора.

**Инспектирование (Inspection)** — изучение записей, документов или материальных активов.

**Искажение (Misstatement)** — ошибочность финансовой информации, которая может возникнуть вследствие ошибок или мошенничества.

**Компонент (Component)** — подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированное предприятие или другой субъект, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.

**Контрольная среда (Control environment)** предполагает выполнение функций управления и руководства, а также мнение, осведомленность и действия представителей собственника и руководителей относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

**Малый субъект (Small entity)** — это субъект, в котором

(а) права собственности и руководства сконцентрированы в руках небольшого круга лиц (часто, одного лица);

(б) обнаруживается один или несколько из перечисленных ниже факторов:

- небольшое число источников дохода;
- простые методы ведения учета;
- ограниченность систем внутреннего контроля наряду с возможностью обхода средств контроля со стороны руководства.

Как правило, малые субъекты демонстрируют характеристики (а) и одну или несколько характеристик из пункта (б).

**Мнение (Opinion)** — аудиторский отчет (заключение) содержит четко изложенное мнение по финансовой отчетности в целом. Безоговорочно положительное аудиторское мнение выражается, когда аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

**Модифицированный аудиторский отчет (заключение) (Modified auditor's report)** — аудиторский отчет (заключение) считается модифицированным, если в него включается абзац(ы), привлекающий внимание к аспекту, или если мнение является иным, нежели безоговорочно положительное.

**Мошенничество (Fraud)** предполагает преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

**Наблюдение (Observation)** — взгляд на процесс или процедуру, выполняемую другими лицами (см. также «Присутствие»).

**Надлежащий характер (Appropriateness)** — это оценка качества аудиторского доказательства и его уместности в отношении конкретной предпосылки, а также надежности последней.

**Начальные сальдо (Opening balances)** — сальдо счетов, существующее на начало отчетного периода. Начальные сальдо определяют исходя из завершающих сальдо счетов предшествующего пе-

риода и отражают результаты хозяйственных операций предшествующих периодов, а также учетную политику, применявшуюся в предшествующем периоде.

**Незаконное действие (Illegal act)** — см. «Несоблюдение законов и нормативных актов».

**Неопределенность (Uncertainty)** — это ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

**Неотъемлемый риск (Inherent risk)** отражает подверженность сальдо счетов или классов операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

**Несоблюдение законов и нормативных актов (Non-compliance with law and regulations)** — применяется в отношении преднамеренных или непреднамеренных действий или бездействий в нарушение закона (общего права и законодательных актов) субъектом, подлежащим аудиту, если такие действия или бездействия противоречат законам или нормативным актам. К таким действиям относятся сделки, заключаемые самим субъектом или по его поручению, а также от имени директоров или сотрудников субъекта.

Решение о том, является ли то или иное действие несоблюдением закона и нормативного акта, относится к правовой области и обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Тем не менее, профессиональная подготовка, опыт, а также понимание субъекта и отрасли, к которой он относится, может позволить аудиторам опознавать действия, привлечшие их внимание, как возможное несоблюдение законов или нормативных актов. Решение относительно того, является ли конкретное действие несоблюдением законов или нормативных актов, обычно основано на консультации осведомленного эксперта, имеющего право заниматься юриспруденцией, но окончательное решение может вынести только суд.

**Новые аудиторы (Incoming auditors)** — аудиторы, проводящие аудит финансовой отчетности за текущий период и выдающие

отчет (заключение) по ней, но не принимавшие участие в аудите финансовой отчетности за предшествующий период и выдаче по ней отчета (заключения).

**Обслуживающая организация (Service organisation)** — клиент может использовать обслуживающую организацию, например, такую, которая выполняет операции и ведет связанный с ними учет или фиксирует операции и обрабатывает связанные с ними данные (например, организация, предоставляющая услуги по компьютерным информационным системам).

**Объем аудита (Scope of an audit)** — термин относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах для достижения цели аудита.

**Ограничение объема работ аудитора (Limitation on scope)** иногда может быть обусловлено субъектом или вызвано прочими обстоятельствами. Данное ограничение может возникнуть также в том случае, если, по мнению аудитора, бухгалтерские записи субъекта недостаточны или аудитор не имеет возможности проводить аудиторскую процедуру, которую, по его мнению, было бы желательно осуществить.

**Ожидаемая ошибка (Expected error)** — ошибка, которую аудитор ожидает встретить в генеральной совокупности.

**Ожидаемая финансовая информация (Prospective financial information)** — это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий со стороны субъекта. Ожидаемая финансовая информация может быть реализована в форме прогноза, предсказания или их сочетания.

**Операция между связанными сторонами (Related party transaction)** — передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон другой стороне, вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

**Отрицательное мнение (Adverse opinion)** — (см. «Модифицированное аудиторское заключение»).

**Оценочное значение (Accounting estimate)** — приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения.

**Ошибка (Error)** — непреднамеренное ошибочное действие при подготовке финансовой отчетности. Примеры включают в себя:

(а) арифметические ошибки или описки в учетных записях и данных бухгалтерского учета;

(б) недосмотр или неправильное толкование фактов;

(в) непреднамеренное неправильное применение учетной политики.

**Партнер по аудиторскому заданию (Audit engagement partner)** — лицо, несущее конечную ответственность за проведение аудита и за выражение мнения о финансовой отчетности.

**Персонал (Personnel)** — персонал включает всех партнеров и профессиональный состав, задействованных в аудиторской деятельности фирмы.

**Письмо о задании (Engagement letter)** — письмо (письмо-обязательство), в котором документально отражено согласие аудитора и клиента по условиям задания.

**План аудита (Audit plan)** — формулирование общей стратегии аудита с определением направления аудиторской проверки, описанием ее ожидаемого объема и способа проведения, а также изложением инструкций по разработке программы аудита.

**Планирование (Planning)** — разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему аудита.

**Подсчет (Computation)** — проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или осуществление самостоятельных подсчетов.

**Подтверждение (Confirmation)** — отклик на просьбу подтверждения информации, которая содержится в учетных записях.

**Последующие события (Subsequent events)** — события (благоприятные или неблагоприятные), происходящие с момента окончания отчетного периода до представления финансовой отчетности участникам компании или приравненным к ним лицам, и факты, обнаруженные в тот же промежуток времени.

**Постоянные аудиторы (Continuing auditors)** — аудиторы, которые провели аудит и подготовили аудиторский отчет (заключе-

ние) по финансовой отчетности за предшествующий период, и продолжают выступать в качестве аудиторов в текущем периоде.

**Предпосылки подготовки финансовой отчетности (Financial statement assertions)** – сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

**существование (existence)** — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

**права и обязанности (rights and obligations)** — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

**возникновение (occurrence)** — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

**полнота (completeness)** — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

**стоимостная оценка (valuation)** — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

**точное измерение (measurement)** — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

**представление и раскрытие (presentation and disclosure)** — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Предсказание, прогноз (Projection)** — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе:

(а) гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые, возможно, но не обязательно, будут иметь место, например, в таких случаях, когда некоторые

субъекты находятся на организационной стадии или собираются значительно изменить характер деятельности;

(б) сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках и гипотетических допущениях.

**Предшествующие аудиторы (Predecessor auditors)** — аудиторы, которые ранее проводили аудит финансовой отчетности субъекта и подготавливали отчет (заключение) по ней и которых сменили новые аудиторы.

**Присутствие (Attendance)** — присутствие предполагает нахождение в течение всего или части процесса, выполняемого другими лицами; например, присутствие при инвентаризации позволит аудитору проверить запасы, а также проследить выполнение управленческих процедур в отношении количественного подсчета, фиксирования такого подсчета, а также процедур контрольно-количественного подсчета.

**Причастность аудитора (Auditor's association)** — аудитор является причастным к финансовой информации, когда он прилагает к такой информации свой отчет (заключение) или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

**Прогноз (Forecast)** — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе допущений в отношении будущих событий, наступления которых ожидает руководство, и действий, которые руководство намеревается предпринять к моменту подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

**Программа аудита (Audit program)** — набор инструкций для аудиторской рабочей группы, где определены аудиторские процедуры, которые аудиторы намерены принять и где могут упоминаться другие аспекты, такие как цели аудита, временные рамки, объем выборки и основания для отбора той или иной области. Она также служит средством контроля и отражения надлежащего выполнения работы.

**Промежуточная финансовая информация или отчетность (Interim financial information or statements)** — финансовая ин-

формация (которая может быть составлена в меньшем объеме, чем полная финансовая отчетность, в соответствии с вышеприведенным определением), составленная на промежуточные даты (обычно за полугодие или за квартал) по отношению к финансовому периоду.

**Процедуры контроля (Control procedures)** — включают мероприятия и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, что предприняты необходимые меры в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица.

**Процедуры проверки по существу (Substantive procedures)** — проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- (а) детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- (б) аналитические процедуры.

**Разумная уверенность (Reasonable assurance)** — при подготовке отчета (заключения) по финансовой отчетности аудиторы обеспечивают разумный в данных условиях, но не могущий быть абсолютным уровень уверенности в том, что финансовая отчетность, взятая в целом, свободна от существенных искажений.

**Риск необнаружения (Detection risk)** — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или классах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций.

**Риск, не связанный с использованием выборочного метода (Non-sampling risk)** является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки. Например, в большинстве случаев аудиторское доказательство носит, скорее, убеждающий, нежели исчерпывающий характер, и аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или же неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

**Риск, связанный с использованием выборочного метода (Sampling risk)** возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в том случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были бы применены те же самые процедуры аудита.

**Риск средств контроля (Control risk)** — это риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо (остатков) счета или класса операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**Руководство (Management)** — лица, имеющие административные обязанности по ведению деятельности субъекта и подготовке его финансовой отчетности.

**Связанная сторона (Related party)** — стороны считаются связанными, если в процессе принятия финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую сторону или оказывает важное влияние на другую сторону.

**Система бухгалтерского учета (Accounting system)** — это совокупность действий и учетных записей субъекта, посредством которых обрабатываются хозяйственные операции для ведения отчетных финансовых документов. Такие системы применяются в целях идентификации, сбора, анализа, расчета, классификации, регистрации, обобщения и отражения в отчетах хозяйственных операций и других событий.

**Система внутреннего контроля (Internal control system)** представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это

означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

**Сопутствующие услуги (Related services)** включают обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции финансовой информации.

**Среда ИТ (IT Environment)** — это политики и процедуры, применяемые субъектом, а также его инфраструктура ИТ (технические средства, операционные системы и т.д.) и программное обеспечение, используемое субъектом для проведения хозяйственной деятельности и достижения стратегических целей.

**Статистическая выборка (Statistical Sampling)** — означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

(а) случайный набор отобранной совокупности;

(б) применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

**Стратификация (Stratification)** — процесс деления генеральной совокупности на подсовкупности, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто — с денежной стоимостью).

**Существенность (Materiality)** — это выражение относительной значимости или важности отдельного вопроса в контексте финансовой отчетности в целом. Вопрос считается существенным, если его пропуск или искажение могут обоснованно повлиять на решения, принимаемые адресатом аудиторского отчета (заключения). Существенность может рассматриваться в контексте какой-либо отдельной основной формы в финансовой отчетности или в контексте отдельных статей, включенных в нее. Существенности нельзя дать общее математическое определение, поскольку она имеет как качественный, так и количественный аспекты.

**Существенный недочет (Material weakness)** — состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

**Тесты средств контроля (Tests of control)** выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно действенности:

(а) организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

(б) функционирования средств внутреннего контроля в течение периода.

**Уверенность (Assurance)** — (см. «Разумная уверенность»).

**Финансовая отчетность (Financial statements)** — это совокупность показателей бухгалтерского учета, отраженных в форме определенных таблиц, которые отражают движение имущества, обязательств и финансовое положение предприятия за отчетный период. Финансовая отчетность представляет из себя единую систему данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении и составляется на основе данных бухгалтерского учета.

**Фундаментальная неопределенность (Fundamental uncertainty)** — внутренняя неопределенность является фундаментальной, если сила ее возможного влияния настолько велика, что без четкого раскрытия характера и последствий этой неопределенности взгляд, который дает финансовая отчетность, вводит в серьезное заблуждение.

**Эксперт (Expert)** — физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

**Элементы выборки (Sampling units)** — индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

### Нормативные акты

*По аудиторской деятельности:*

1. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.
2. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696от 23.09.2002 г.
3. Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»
4. Приказ Минфина России от 24.02.2010 г. № 16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010»
5. Кодекс этики аудиторов России (принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 31.05.2007 № 56)

*По бухгалтерскому учету:*

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.
2. Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 г. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»
3. Приказ Минфина России № 94н от 31.10.2000 г. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»
4. Приказ Минфина России № 67н от 22.07.2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
5. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-22)

### Основная литература

1. Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В., Мамаева Г. Н. Аудит. М.: Волтерс Клувер, 2010. 672 с.
2. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Аудит. М.: Магистр, 2009. 463 с.
3. Булыга Р. П. Аудит. М.: Юнити, 2009. 429 с.

### Дополнительная литература

1. Арнс, Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: учебник / пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.
2. Баденова Л. А. Рабочая учебная программа и методические указания для написания курсовой работы для студентов специальности

080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» опубликована на сайте ТюмГУ: Аудит [электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.umk.utmn.ru>, свободный.

3. Булыга Р. П. Основы аудита М.: Феникс, 2010. 318 с.
4. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Международные стандарты аудита. М.: Проспект, 2007. 432 с.
5. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В. Аудит: учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 2002. 544 с.
6. Жарылгасова Б. Т., Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита. М.: КноРус, 2007. 400 с.
7. Львова Д. А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. М.: ИПБР БИНФА, 2005.
8. Панкова С. В., Попова Н. И. Международные стандарты аудита. М.: Магистр, 2009. 287 с.
9. Парушина Н. В., Суворова С. П. Аудит: учебник. М.: Форум, 2009. 287 с.
10. Подольский В. И. Аудит: учебник. М.: Юнити, 2009. 744 с.
11. Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В. Основы аудита: учебное пособие. М.: Бинфа, 2009. 189 с.
12. Суйц В. П. Аудит. М.: КноРус, 2008. 168с.
13. Суйц В. П., Ситникова В.А. Аудит. М.: КноРус, 2009. 168с.
14. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит. М.: Инфра-М, 2006. 448 с.
15. Юдина Г. А., Черных М. Н. Основы аудита М.: КноРус, 2008. 336 с.

### **Периодическая печать**

Журналы «Аудит», «Аудиторские ведомости», «Аудитор», «Аудит и налогообложение», «МСФО и МСА в кредитной организации», «Финансовые и бухгалтерские консультации», «БУХ.1С».

### **Интернет-ресурсы**

#### *1. Информационные агентства:*

<http://www.rbc.ru> — РосБизнесКонсалтинг

<http://www.reuters.ru> — Агентство Рейтер

<http://www.raexpert.ru> — Рейтинговое агентство «Эксперт РА»

<http://www.interfax.ru> — Интерфакс

#### *2. Законодательные ресурсы Интернета:*

<http://www.consultant.ru> — Правовая база данных «Консультант

Плюс»

<http://www.garant.ru> — Правовая база «Гарант»

<http://www.referent.ru> — Новости законодательства с текстами документов

#### *3. Органы власти:*

<http://www.government.ru> — Правительство РФ  
<http://www.duma.gov.ru> — Государственная дума РФ  
<http://www.ach.gov.ru> — Счетная палата РФ  
<http://www.cbr.ru> — Центральный банк РФ  
<http://www.nalog.ru> — Федеральное агентство по налогам и сборам  
<http://www.minfin.ru> — Министерство финансов РФ  
<http://www.gks.ru> — Федеральная служба государственной статистики РФ

*4. Периодические издания и Интернет-ресурсы по учету, налогам, аудиту, анализу и др.:*

<http://www.nalvest.com> — Налоговый вестник  
<http://www.nalogi.ru> — Налоги.Ру — информационный портал  
<http://www.rnk.ru> — Российский налоговый курьер  
<http://www.buhgalt.ru> — Издательство «Бухгалтерский учет»  
<http://www.glavbukh.ru> — Издательский дом «Главбух»  
<http://www.gazeta-unp.ru> — газета «Учет, налоги, право»  
<http://www.audit-it.ru> — информационный портал по учету, налогам, аудиту и др.

<http://www.saldo.ru> — информационный портал по учету, налогам, аудиту и др.

<http://www.avbn.ru> — Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения

<http://www.auditpress.ru> — Аудит и налогообложение

<http://www.buhgalteria.ru/> — Информационно-аналитическое электронное издание

<http://gaap.ru> — Интернет-издание по теории и практике учета (<http://gaap.ru/special/links.asp> — очень большое количество ссылок на российские и зарубежные Интернет-ресурсы по учету и аудиту)

<http://www.vestnik.fa.ru> — Вестник Финансовой академии при Правительстве РФ

<http://www.vopreco.ru/> — журнал «Вопросы экономики»

*5. Профессиональные объединения специалистов в области бухгалтерского учета, аудита:*

<http://www.gipbr.ru> — Гильдия аудиторов Института профессиональных бухгалтеров России

<http://www.e-ipag.ru> — Институт профессиональных аудиторов России

<http://www.aprussia.ru> — Аудиторская палата России

<http://www.rkanp.ru> — Российская коллегия аудиторов

<http://www.m-auditchamber.ru> — Московская аудиторская палата

<http://www.auditor-sro.org> — аудиторская ассоциация «Содружество»

<http://www.ifac.org> — сайт Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

## ПРИЛОЖЕНИЕ

### Взаимоувязка показателей форм бухгалтерской отчетности

<b>Взаимоувязка показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1) с показателями Отчета об изменениях капитала (форма № 3)</b>	
<i>Показатели формы № 1</i>	<i>Показатели формы № 3</i>
<i>РАЗДЕЛ III. Капитал и резервы</i>	<i>РАЗДЕЛ I. Изменения капитала</i>
Строка 410, графа 3	Строка «Остаток на 1 января отчетного года», графа 3
Строка 410, графа 4	Строка «Остаток на 31 декабря отчетного года», графа 3
Строка 420, графа 3	Строка «Остаток на 1 января отчетного года», графа 4
Строка 420, графа 4	Строка «Остаток на 31 декабря отчетного года», графа 4
Строка 430, графа 3	Строка «Остаток на 1 января отчетного года», графа 5
Строка 430, графа 4	Строка «Остаток на 31 декабря отчетного года», графа 5
Строка 470, графа 3	Строка «Остаток на 1 января отчетного года», графа 6
Строка 470, графа 4	Строка «Остаток на 31 декабря отчетного года», графа 6
	<i>РАЗДЕЛ 2. Резервы</i>
Строка «Резервы, образованные в соответствии с законодательством», графа 3	Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» Строки «Данные отчетного года», графа 3: сложить суммы остатков всех созданных резервов
Строка «Резервы, образованные в соответствии с законодательством», графа 4	Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» Строки «Данные отчетного года», графа 6: сложить суммы остатков всех созданных резервов
Строка «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами», графа 3	Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» Строки «Данные отчетного года», графа 3: сложить суммы остатков всех созданных резервов
Строка «Резервы, образованные в соответствии с учреди-	Подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»

тельными документами», графа 4	Строки «Данные отчетного года», графа 6: сложить суммы остатков всех созданных резервов
Строка 650, графа 3	Подраздел «Резервы предстоящих расходов»
	Строки «Данные отчетного года», графа 3: сложить суммы остатков всех созданных резервов
Строка 650, графа 4	Подраздел «Резервы предстоящих расходов»
	Строки «Данные отчетного года», графа 6: сложить суммы остатков всех созданных резервов
<b>Взаимовязка показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1) с показателями Отчета о движении денежных средств (форма № 4)</b>	
<i><b>Показатели формы № 1</b></i>	<i><b>Показатели формы № 4</b></i>
Строка 260, графа 3	Строка «Остаток денежных средств на начало отчетного года», графа 3
Строка 260, графа 4	Строка «Остаток денежных средств на конец отчетного года», графа 3
Взаимовязка показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1) с показателями Приложения к Бухгалтерскому балансу (форма № 5)	
<i><b>Показатели формы № 1</b></i>	<i><b>Показатели формы № 5</b></i>
Строка 110, графа 3	Раздел «Нематериальные активы»
	Общая сумма первоначальной стоимости всех видов нематериальных активов по графе 3 минус общая сумма начисленной амортизации по графе 3
Строка 110, графа 4	Раздел «Нематериальные активы»
	Общая сумма первоначальной стоимости всех видов нематериальных активов по графе 6 минус общая сумма начисленной амортизации по графе 4
Строка 120, графа 3	Раздел «Основные средства»
	Сумма по строке «Итого» графы 3 минус сумма начисленной амортизации по графе 3
Строка 120, графа 4	Раздел «Основные средства»
	Сумма по строке «Итого» графы 6 минус сумма начисленной амортизации по графе 4
Строка 135, графа 3	Раздел «Доходные вложения в материальные ценности»
	Сумма по строке «Итого» графы 3 минус сумма начисленной амортизации по графе 3
Строка 135, графа 4	Раздел «Доходные вложения в материальные ценности»
	Сумма по строке «Итого» графы 6 минус сумма начисленной амортизации по графе 4

Строка 140, графа 3	Раздел «Финансовые вложения»
	Сумма по строке «Итого» графы 3
Строка 140, графа 4	Раздел «Финансовые вложения»
	Сумма по строке «Итого» графы 4
Строка 216 (графа 3) минус строка 216 (графа 4)	Раздел «Расходы по обычным видам деятельности» (графа 3)
	Строка «Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (-)) расходов будущих периодов»
Строка 250, графа 3	Раздел «Финансовые вложения»
	Сумма по строке «Итого» графы 5
Строка 250, графа 4	Раздел «Финансовые вложения».
	Сумма по строке «Итого» графы 6
Строка 230, графа 3	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Дебиторская задолженность», строка «Долгосрочная — всего», графа 3
Строка 231, графа 3	Строка «В т. ч. расчеты с покупателями и заказчиками», графа 3
Строка 230, графа 4	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Дебиторская задолженность», строка «Долгосрочная — всего», графа 4
Строка 231, графа 4	Строка «В т. ч. расчеты с покупателями и заказчиками», графа 4
Строка 240, графа 3	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность». Подраздел «Дебиторская задолженность», строка «Краткосрочная — всего», графа 3
Строка 241, графа 3	Строка «В т. ч. расчеты с покупателями и заказчиками», графа 3
Строка 240, графа 4	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность». Подраздел «Дебиторская задолженность», строка «Краткосрочная — всего», графа 4
Строка 241, графа 4	Строка «В т. ч. расчеты с покупателями и заказчиками», графа 4
Строка 510, графа 3	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 3

	Строка «Долгосрочная — всего» — сумма строк «Кредиты» и «Займы»
Строка 510, графа 4	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 4 Строка «Долгосрочная — всего» — сумма строк «Кредиты» и «Займы»
Строка 610, графа 3	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 3 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма строк «Кредиты» и «Займы»
Строка 610, графа 4	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 4 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма строк «Кредиты» и «Займы»
Раздел «Краткосрочные обязательства»	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
Строка 621 «Поставщики и подрядчики», графа 3	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 3 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма по строке «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Раздел «Краткосрочные обязательства»	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
Строка 621 «Поставщики и подрядчики», графа 4	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 4 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма по строке «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Раздел «Краткосрочные обязательства»	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
Строка 622 «Задолженность по налогам и сборам», графа 3	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 3 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма по строке «Расчеты по налогам и сборам»
Раздел «Краткосрочные обязательства»	Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»
Строка 622 «Задолженность по налогам и сборам», графа 4	Подраздел «Кредиторская задолженность», графа 4 Строка «Краткосрочная — всего» — сумма по

	строке «Расчеты по налогам и сборам»
Раздел «Краткосрочные обязательства»	Раздел «Расходы по обычным видам деятельности», графа 3. Строка «Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (-)) резервов предстоящих расходов»
Строка 650 (графа 3) минус строка 650 (графа 4)	
<b>Взаимовязка показателей Отчета о прибылях и убытках (форма № 2) с показателями Отчета об изменениях капитала (форма № 3)</b>	
<i>Показатели формы № 2</i>	<i>Показатели формы № 3</i>
Строка «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода», графа 3	Раздел 1. Изменения капитала. Строка «Чистая прибыль отчетного года», графа 5
<b>Взаимовязка показателей Отчета об изменениях капитала (форма № 3) с показателями Приложения к Бухгалтерскому балансу (форма № 5)</b>	
<i>Показатели формы № 5</i>	<i>Показатели формы № 3</i>
Раздел «Основные средства»	Раздел 1. Изменения капитала.
Подраздел «Справочно»	Строка «Результат от переоценки объектов основных средств за отчетный год», графа 4
Строка «Результат от переоценки объектов основных средств», графа 3	
Раздел «Расходы по обычным видам деятельности»	Раздел 2. Резервы
Строка «Изменение остатков (прирост (+), уменьшение (-)) резервов предстоящих расходов», графа 3	Подраздел «Резервы предстоящих расходов»
	Строка «Данные отчетного года»: графа 3 минус графа 6

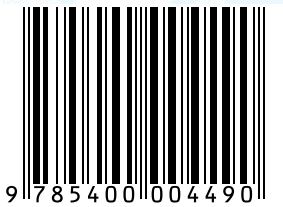
Учебное издание

Илья Сергеевич ПОСПЕЛКОВ

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

*Учебное пособие*

Редактор	<i>Н. П. Дементьева</i>
Технический редактор	<i>Н. Г. Яковенко</i>
Компьютерная верстка	<i>С. Ф. Обрядова</i>
Трафаретная печать	<i>А. В. Ольшанский</i>
Офсетная печать	<i>В. В. Торопов, С. Г. Наумов</i>



Подписано в печать 25.02.2011. Тираж 430 экз.  
Объем 24,25 усл. печ. л. Формат 60×84/16. Заказ 197.

---

Издательство Тюменского государственного университета  
625003, г. Тюмень, ул. Семакова, 10.  
Тел./факс (3452) 45-56-60; 46-27-32  
E-mail: izdatelstvo@utmn.ru