**Содержание**

Введение 2

1. Теоретические основы аудита амортизации основных средств 5

1.1 Экономическая сущность и классификация основных средств 5

1.2 Амортизация как объект бухгалтерского, налогового учета и область аудита 12

1.3 Цель, задачи и источники информации аудита амортизации основных средств 23

2. Планирование аудиторской проверки 28

2.1 Понимание деятельности аудируемого лица 28

2.2 Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица 35

2.3 Разработка программы проверки 48

3. Аудит амортизации основных средств в ОАО “ТРАНСЕРВИС” 56

3.1 Оценка организации бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств 56

3.2 Аудит правильности ведения бухгалтерского учета амортизации основных средств 63

3.3 Аудит правильности ведения налогового учета амортизации основных средств 65

Заключение 67

Список использованных источников 69

# Введение

Для обеспечения бесперебойного процесса производства и реализации продукции каждое предприятие должно располагать одновременно оборотными и внеоборотными фондами.

В соответствии с принципами бухгалтерского учета стоимость производственных мощностей должна равномерно распределяться в течение предполагаемого срока их эксплуатации путем распределения (списания) на отчетные периоды, в течение которых эти мощности будут иметь производительную полезность (способность). Этот процесс называется амортизацией основных средств.

Актуальность выбранной темы настоящей дипломной работы связана с тем, что бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств является важной составной частью учета основных средств.

Поэтому знание экономического содержания, назначения и методов начисления, а также спорных аспектов налогового учета амортизационных отчислений является необходимым как для аудитора в ходе независимой проверки, так и для работников бухгалтерии, руководителей предприятий, а также финансовых работников экономических отделов предприятий.

Амортизация основных средств является также и важнейшим источником воспроизводства и научно- технического развития предприятия.

Аудитору важно учитывать, что неверное отражение в бухгалтерском и налоговом учете амортизации является долговременным процессом и для более точного и достоверного определения себестоимости продукции, а также финансовых результатов организации необходимо регулярно осуществлять контроль за правильностью начисления и учета амортизационных отчислений, при этом контроль должен проводиться со стороны как внешних, так и внутренних аудиторов.

Кроме того, соответствующие операции контролируются главным бухгалтером и ответственными за данный участок работы лицами финансовой службы.

Итак, целью настоящей дипломной работы является изучение аудита амортизации основных средств.

Для достижения обозначенной цели необходимо поставить ряд задач дипломной работы:

1. Изучение экономической сущности и классификации бухгалтерского учета амортизации основных средств;
2. Рассмотрение амортизации как объекта бухгалтерского и налогового учета и анализ области аудита;
3. Анализ целей, задач и источников информации аудита амортизации основных средств;
4. Рассмотрение планирования аудиторской проверки, понимания деятельности аудируемого лица;
5. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и разработка программы аудита амортизации основных средств;
6. Изучение оценки организации и аудита правильности ведения бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств.

Практическая значимость настоящей дипломной работы связана с тем, что практически на каждом предприятии аудитору приходится сталкиваться с проверкой амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Основой для написания настоящей дипломной работы является широкая нормативная база, а также труды таких именитых теоретиков и практиков бухгалтерского финансового и налогового учета, как Соколов Я.В., Палий В.Ф., Кондраков Н.П. и прочие.

Помимо учебных изданий при написании данной работы были использованы монографии и авторефераты («Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете» Старновской Е.Ю, «Учет основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций» Лугового В.А. и др.).

Также основой написания работы послужила правовая поисковая система Консультант Плюс и большое количество периодической литературы (журналы «Аудит и налогообложение», «Финансовая газета. Региональный выпуск», «Учет. Налоги. Право», «Аудиторские ведомости», «Финансовые и бухгалтерские консультации», «Главбух», «Налоговая политика и практика» и другие).

# 1. Теоретические основы аудита амортизации основных средств

# 

# 1.1 Экономическая сущность и классификация основных средств

Производственно-хозяйственная деятельность организаций обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов. Основные фонды можно характеризовать с двух сторон: материально-вещественной и социально-экономической.

С материально-вещественной стороны основные фонды – средства труда, которые используются в производственном процессе в течение длительного времени, сохраняя свою натуральную форму. Главным определяющим признаком основных фондов выступает способ перенесения стоимости на себестоимость выпускаемой продукции – постепенно (в течение ряда производственных циклов) и частями (по мере износа). Основные фонды в их денежном выражении называются основными средствами. Термин «основные средства» чаще употребляется в бухгалтерском учете, а в других случаях используют термин «основные фонды». Средства труда включают в себя единство орудий и условий труда. Очень важна роль орудий труда, с помощью которых человек воздействует на предметы труда. Предметы труда – то, на что направлен труд человека. Главная характеристика предметов труда – они потребляются сразу в процессе труда в одном производственном цикле. Для успешного процесса труда необходимы также условия труда – это все, что создает необходимую обстановку для трудового процесса человека, без чего невозможна производительная деятельность. Итак,

Орудия труда + условия труда = средства труда

Средства труда + предметы труда = средства производства

Социально-экономическая сторона основных фондов состоит в том, что производство всегда имеет общественный характер, и люди в процессе труда вступают в определенные производственно-экономические отношения, в первую очередь отношения людей друг другу в процессе производства, распределения, обмена и потребления материальных и духовных благ.

Под воздействием производственного процесса и внешней среды основные фонды изнашиваются, перенося свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока их полезного использования путем начисления износа. После реализации продукции начисленный износ отражается в учете в форме начисленной амортизации (ее иногда называют амортизационным фондом), которая теоретически предназначена для новых капитальных вложений. Так единовременно авансированная стоимость в уставный капитал в части основного капитала совершает постоянный кругооборот, переходя из денежной формы в натуральную, товарную и снова денежную. В этом заключается экономическая сущность основных фондов.

Закон воспроизводства основного капитала состоит в том, что в нормальных экономических условиях его стоимость, введенная в производство, полностью восстанавливается, обеспечивая возможность для постоянного обновления средств труда. При простом воспроизводстве за счет расходов на начисление амортизации предприятия могут формировать новую систему орудий труда, равную по стоимости изношенным. Для расширения производства требуются дополнительные вложения средств, привлекаемых из прибыли, кредита и других источников. Процесс воспроизводства основного капитала является основой жизнедеятельности и эффективности производства. Важнейшими воспроизводственными характеристиками основных фондов являются показатели их прироста, обновления и выбытия. Как на уровне экономики в целом, так и на предприятиях разрабатываются балансы основных фондов, отражающие количественные характеристики их воспроизводства: наличие и стоимость на начало, и конец периода.

Основные фонды являются важнейшей частью материально-технической базы и национального богатства, характеризуют экономический потенциал страны. От рациональности их использования зависит рост производительности труда, национального дохода (в той его части, в которой идет потребление) и повышение эффективности экономики в целом. Одним из показателей эффективного применения основных средств является увеличение времени их работы путем сокращения простоев, повышения коэффициента сменности, производительности, фондоотдачи.

Значение основных средств в общественном производстве определяется тем, какое место занимают орудия труда в развитии производственных сил и производственных отношений. С развитием технического процесса усиливается зависимость общественного производства от состояния и уровня использования основных средств, которые подчиняют себе весь процесс производства, его технологии и организацию. Состояние основных средств определяет уровень производственных сил общества, способность его производственного аппарата решать поставленные задачи. Таким образом, основные средства играют важную роль в процессе труда, образуя производственно-техническую базу организации и определяя ее производственный потенциал.

В условиях рыночной экономики резко расширяются границы самостоятельности предприятий, что создает условия для осуществления комплекса мер по интенсификации обновления основных средств путем широкого внедрения передовой техники. Высокая стоимость основных фондов и длительность отвлечения денежных средств в больших размерах вынуждают предприятия уделять больше внимания лучшему использованию основных фондов, что требует выполнения ряда условий. Прежде всего, необходимо ведение четкого учета основных фондов, который должен обеспечивать знание их общей величины, динамики, степени влияния на уровень издержек и т.д.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету не приводится определение «основные средства». Раскрытие сущности данного понятия дается с помощью перечисления условий принятия объектов к учету в качестве основных средств, а также перечисления видов объектов, относящихся к основным средствам.

Согласно п.4 ПБУ 6/01 принятие к учету активов в качестве основных средств предполагает одновременное выполнение следующих условий:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

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

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

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

Одним из признаков основных средств является длительный срок их полезного использования. Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В соответствии с п.5 ПБУ 6/01 к основным средствам относятся: к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Учет основных средств ведется в разрезе инвентарных объектов (единиц бухгалтерского учета основных средств). Согласно п.6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

В целях организации учета и обеспечения контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту независимо от того, находится он в эксплуатации или на консервации, присваивается при принятии его к бухгалтерскому учету инвентарный номер, который обозначается на объекте и под которым объект числится до момента выбытия.

Основные средства организации разнообразны по составу и назначению. В постановке правильного учета и для получения достоверной информации об объектах основных средств определенное значение имеет их классификация по различным признакам. Классификация используется в целях обеспечения единообразия группировки основных средств в учете и отчетности всеми организациями независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Рассмотрим наиболее значимые для бухгалтерского учета классификации основных средств.

*По видам* основных средств установлена типовая классификация органами Госкомстата РФ. Она соответствует Общероссийскому классификатору основных фондов (ОКОФ) утвержденному Постановлением Правительства РФ от 04.08.2005 №493. Основные средства в нем учитываются по следующим группам: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. Данный перечень объектов во многом созвучен списку, содержащемуся в п.5 ПБУ 6/01.

*По объему имеющихся прав* на объекты основных средств согласно п.21 Методических указаний они подразделяются на:

основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

основные средства, полученные организацией в аренду;

основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

*По режиму использования в деятельности организации* основные средства в соответствии с п.20 Методических указаний подразделяются на: основные средства, находящиеся в эксплуатации; в запасе (резерве); в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; на консервации.

*По отраслевой принадлежности* основные средства для обеспечения их учета по отраслям классифицируются на следующие группы: основные средства промышленности; сельского и лесного хозяйства; транспорта и связи; строительства; жилищно-коммунального хозяйства; торговли и общественного питания; образования и науки; здравоохранения; культуры; других отраслей экономики

*По степени использования в производственном процессе* основные средства делятся на:

а) действующие, т.е. находящиеся в эксплуатации;

б) бездействующие, в том числе:

установленные, но не эксплуатируемые (например, находящиеся в ремонте, на реконструкции, модернизации, в стадии достройки, дооборудования, частичной ликвидации и т.п.)

находящиеся в запасе (полностью укомплектованное оборудование, но не установленное и предназначенное для замены машин, станков и других видов оборудования, выбывающего из эксплуатации вследствие износа);

пребывающие в состоянии консервации (объекты основных средств, не используемые из-за временной консервации процесса производства организации)

*По назначению*, т.е. в зависимости от характера участия в процессе производства, основные средства разделяются на производственные и непроизводственные. В соответствии с Методическими рекомендациями о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации к производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле, общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и др. Объекты основных средств, не подлежащие под данное определение, относятся в непроизводственным основным средствам.

*По степени участия человека в создании* основных средств они делятся на рукотворные (непосредственное участие человека в их создании, например, здания) и нерукотворные (созданные без участия человека, например, объекты природопользования).

*По продолжительности жизненного цикла* основные средства подразделяются на следующие группы: поступившие; непосредственно участвующие в производственном процессе; перемещаемые внутри организации; переданные в аренду; выбывшие.

*По принадлежности* основные средства подразделяются на собственные (принадлежащие организации на праве собственности, полученные на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) и арендованные.

Таким образом, как объект гражданских правоотношений, основные средства определены в Российском законодательстве достаточно четко, в экономической литературе имеется однозначное понимание экономического смысла данного объекта учета, определены характерные черты основного средства, разработаны классификационные признаки, позволяющие проводить стратификацию объектов для более детального их исследования.

# 1.2 Амортизация как объект бухгалтерского, налогового учета и область аудита

Средства на приобретение основных фондов авансируются сразу целиком, но переносится эта стоимость на продукцию постепенно, по мере потребления фондов, по мере износа.

Процесс износа основных фондов и перенесение их стоимости на изготовленный с их помощью продукт называется амортизацией основных фондов.

Непроизводственные фонды предприятия также подвержены износу, однако в отличие от производственных основных фондов они не переносят свою стоимость на продукт, производимый на предприятии. Затраты на содержание непроизводственных основных фондов покрываются за счет прибыли предприятия.

Износ основных фондов бывает двоякого рода:

-физический износ, т.е. прямое снашивание основных фондов, потеря первоначальных технических характеристик, потеря потребительских свойств;

-моральный износ, т.е. потеря потребительской стоимости и стоимости основных фондов.

В свою очередь, моральный износ может выступать в двух формах.

Первая форма морального износа состоит в том, что средства труда теряют часть своей стоимости, так как новые средства труда (машины, оборудование) такой же конструкции производятся дешевле и переносят соответственно меньшую стоимость на готовый продукт

Вторая форма морального износа – следствие создания новых, более экономичных и производительных машин, в результате чего на единицу производимой продукции не только переносится меньшая величина, но и достигается экономия живого труда, т.е. теряется потребительная стоимость основных фондов и их стоимость (как правило, это связано с воздействием на производство научно-технического прогресса).

Износ основных фондов в процессе эксплуатации обусловливает необходимость возмещения утраченной стоимости. Реализуется он посредством амортизации.

***Амортизация* –** это процесс постепенного перенесения стоимости основных производственных фондов на изготовляемую их помощью продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги).

Величина части этой стоимости, включаемая в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в данном отчетном периоде, называется *амортизационными отчислениями.* В экономическом смысле накапливаемые амортизационные отчисления являются одним из главных источников финансирования воспроизводства и обновления основных фондов и других амортизируемых активов.

Согласно изменениям, внесенным в пункт 17 ПБУ 6/01, с 2006 года начислять износ по неамортизируемым основным средствам на забалансовом счете могут только некоммерческие организации. Причем для них теперь установлены правила начисления износа. Во-первых, износ начисляется исключительно линейным способом. Во-вторых, при начислении износа следует соблюдать порядок, установленный в пункте 19 ПБУ 6/01 для начисления амортизации. Эта оговорка означает, что теперь износ на забалансовом счете разрешено начислять ежемесячно, а не в конце отчетного года. Благодаря такой поправке бухгалтерам будет легче определить стоимость неамортизируемого имущества, подлежащую обложению налогом на имущество организаций.

*Линейная амортизация.* Данный подход к определению ежемесячной амортизации предполагает равномерный износ основных фондов. Ежегодная (ежемесячная) амортизация (Ам) единицы основных фондов определяется по формуле:

Ам = Сп х n

где Сп – первоначальная стоимость основных фондов;

n – норматив ежемесячных отчислений

При линейном методе норматив (n) рассчитывается следующим образом:

n = 1/Т

где Т – срок полезного использования основных средств (в месяцах)

Из периодических амортизационных отчислений на предприятии создается амортизационный фонд для целевого накопления, для восстановления и воспроизводства основных фондов.

На предприятии наряду с основными оценками основных фондов ведут учет остаточной стоимости основных фондов. Часто эта оценка нужна при реализации ненужных фондов или при их списании. Остаточная стоимость основных фондов – это полная стоимость основных фондов с учетом ее перенесенной части, добавленной за счет капитального ремонта и модернизации фондов.

*Нормой амортизации* (амортизационных отчислений) называют размер отчислений, выраженный в процентах от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств. Нормы амортизации устанавливаются организацией самостоятельно исходя из экономически обоснованных сроков полезного использования объектов основных средств.

Амортизация начисляется по объектам основных средств, находящимся в коммерческой организации на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. По объектам основных средств, сданным в аренду, амортизация начисляется (в соответствии с общими нормами) арендодателем. Исключение составляют амортизационные отчисления, производимые арендатором имущества, взятого внаем по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды (лизинга).

Согласно действующей редакции пункта 17 ПБУ 6/01 среди объектов, по которым не начисляется амортизация, остались основные средства некоммерческих организаций, а также объекты, потребительские свойства которых со временем не изменяются. Перечень таких объектов стал теперь открытым. К ним, как и прежде, относятся земельные участки и объекты природопользования. Кроме того, в эту группу вошли объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям.

В перечень объектов, по которым амортизация не начисляется, включены объекты основных средств, относящиеся по законодательству РФ к мобилизационному резерву, которые законсервированы и не эксплуатируются в производственной или управленческой деятельности, а также не используются для передачи за плату во временное владение или временное пользование. Эта поправка носит уточняющий характер. Такие объекты и раньше не амортизировались на основании пункта 23 ПБУ 6/01. В нем говорится, что если по решению руководителя организации объект основных средств переведен на консервацию на срок более трех месяцев, то амортизация по нему не начисляется.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до его полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается по объектам основных средств, находящихся на восстановлении, продолжительность которого превышает 12 месяцев, а также переведенных по решению руководителя организации на консервацию, продолжительностью которой не может быть менее 3\*[[1]](#footnote-1).

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов основных средств производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде. При этом могут применяться следующие способы начисления амортизации:

-линейный способ;

-способ уменьшаемого остатка;

-способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

-способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Для разных групп объектов предприятие может применять различные способы начисления амортизации. Однако применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (за исключением случаев, когда начисление амортизации приостанавливается).

Объекты основных средств со стоимостью не более 10000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания, разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в организации должен быть организован контроль за их движением.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

а) при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

К = (1/n) х 100%,

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной

(восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого

имущества, выраженный в месяцах.

б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) за минусом начисленной амортизации) объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. При этом в соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

в) при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Для перечисленных способов амортизационные отчисления по объектам основных средств в течение отчетного года начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа в размере 1/12 годовой суммы;

г) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

-ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

-ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

-нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

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

Учет амортизации основных средств ведется на отдельном синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств». Кредитовое сальдо по данному счету показывает сумму накопленной амортизации по основным средствам, находящимся на балансе организации.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с разными счетами в зависимости от направлений фактического использования конкретных объектов основных средств.

При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче и др.) объектов основных средств принадлежащих организации на правах собственности, сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета учета амортизации (02 «Амортизация основных средств») в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств (01 «Основные средства»). Аналогичная запись делается при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Таблица 1.1. Журнал хозяйственных операций, связанных с начислением амортизации основных средств

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание хозяйственной операции | Документы, являющиеся основанием для отражения операций в бухгалтерском учете | Дт | Кт |
| 1 | Начислена амортизация по основным средствам:  -используемым при осуществлении капитального строительства;  -находящимся в эксплуатации в подразделениях основного производства;  -находящимся в эксплуатации в подразделениях вспомогательного производства  -общепроизводственного назначения;  -находящимся в эксплуатации в обслуживающих производствах и хозяйствах;  -используемым при осуществлении работ, связанных с продажей продукции | Документ, содержащий расчет амортизационных отчислений по основным средствам | 08.3  20  23  26  29  44 | 02  02  02  02  02  02 |
| 2 | Начислена амортизация по основным средствам непроизводственного назначения | 91.2 | 02 |
| 3 | Начислена амортизация по основным средствам, переданным в аренду, если аренда является предметом деятельности организации | 20, 23 | 02 |
| 4 | Начислена амортизация по основным средствам, переданным в аренду, если аренда не является предметом деятельности организации | 91.2 | 02 |
| 5 | Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении работ (оказании услуг), относимых к расходам будущих периодов | 97 | 02 |
| 6 | Списана сумма амортизационных отчислений по выбывшим объектам основных средств | Документ, содержащий расчет суммы амортизационных отчислений, подлежащих списанию\* [[2]](#footnote-2) | 02 | 01 (01-«Выбытие основных средств») |

Порядок налогового учета амортизации объектов основных средств устанавливается Налоговым кодексом России. В частности, там закреплены такие вопросы начисления амортизации для целей налогообложения, как методы начисления (их всего 2 – линейный и нелинейный), необходимая для ведения налогового учета амортизации информация, и другое.

Учет начисленной линейным методом амортизации ведется по каждому объекту амортизируемого имущества (абз. 2 ст. 323 НК РФ). Амортизация, которая начисляется нелинейным методом, учитывается по каждой амортизационной группе (подгруппе) (ст. 259.2, абз. 2 ст. 323 НК РФ).

Помимо этого в отношении каждого объекта амортизируемого имущества вам необходимо вести аналитический учет, в котором должна содержаться информация (ст. 323 НК РФ):

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества;

- изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;

- принятых организацией сроках полезного использования амортизируемого имущества;

- сумме начисленной амортизации с даты начала ее начисления до конца месяца, в котором амортизируемое имущество реализовано (выбыло), - для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;

- сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);

- остаточной стоимости (определенной на основании п. 1 ст. 257 НК РФ) объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), - при их выбытии;

- цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;

- дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;

- дате передачи имущества в эксплуатацию, дате исключения из состава амортизируемого имущества по основаниям, предусмотренным п. 3 ст. 256 НК РФ, дате расконсервации имущества, дате окончания договора безвозмездного пользования, дате завершения работ по реконструкции, дате модернизации;

- понесенных расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, а также расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.

В налоговом учете есть множество особенностей, связанных с начислением амортизации.

В частности, в некоторых ситуациях норму амортизации можно увеличить или уменьшить.

Кроме того, в особом порядке начисляют амортизацию по основным средствам, которые уже эксплуатировались другим владельцем, были законсервированы или модернизированы.

В целом, вне зависимости от формы государственного устройства, формы собственности и других факторов, понимание термина амортизации остается неизменным. Амортизация **–** это процесс постепенного перенесения стоимости основных производственных фондов на изготовляемую их помощью продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги). Данного понимания придерживаются как отечественные, так и зарубежные теоретики учета, и оно находит свое отражения как в научных трудах, так и в нормативных документах.

# 

# 1.3 Цель, задачи и источники информации аудита амортизации основных средств

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» под аудиторской деятельностью и аудитом понимается предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита амортизации основных средств является выражения мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

Согласно Закону под достоверностью понимается степень точности отражения данных в учете и отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы об объектах основных средствах основных средств и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Для достижения цели, необходимо решить ряд задач, направленных на подтверждение предпосылок подготовки бухгалтерской финансовой отчетности.

Одна из важных задач проверки - проследить, обеспечивалось ли надлежащее начисление амортизации в течение нормативного амортизационного периода по каждому инвентарному объекту основных средств. Проверяется расчет амортизации основных средств с учетом их движения в течение года, то есть с учетом их поступления и выбытия.

В задачи аудита амортизации основных средств входят:

-изучение их состава и структуры, условий хранения и эксплуатации;

-подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению основных средств, оценка начисленной амортизации и достоверности отражения ее в учете;

-анализ объектов амортизации;

-контроль правильности расчета норм амортизационных отчислений;

-проверка отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений.

Для решения этих задач, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства. Порядок получения доказательств в аудите регламентируется правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства – информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие аудитору сделать выводы и выразить свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

При сборе доказательств аудитор должен ориентироваться на необходимость их достоверности и достаточности. Аудитор должен иметь в виду, что для целей аудита степень достоверности информации зависит от источников и формы ее получения.

Источниками получения доказательств являются различные документы, созданные как самим экономическим субъектам, так и третьими лицами. К ним относятся: первичные учетные документы; регистры бухгалтерского учета ; инвентаризационные описи; хозяйственные договоры; распорядительная документация; любые другие документы, содержащие информацию, влияющую на формирование бухгалтерской отчетности.

При проверке документов по начислению и учету амортизации основных средств нужно иметь в виду, что начисление амортизации не производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения основных фондов с полной их остановкой, а также в случае их перевода в установленном порядке на консервацию. Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации, при этом могут быть переведены на консервацию, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства. Решение о консервации принимается руководителем предприятия, о чем издается соответствующий приказ. Никаких согласований с налоговыми органами и местными властями при этом не требуется. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации.

На время реконструкции и технического перевооружения продлевается нормативный срок службы основных средств. При этом не прекращается начисление амортизации во время ремонта основных средств. По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации.

Устанавливается, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляются причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагаются меры к недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки следует рекомендовать администрации внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность. Проверяется правильность отражения начисленной суммы амортизации на счетах бухгалтерского учета и отдельных объектах учета затрат производства. При проверке полноты принятия в расчет при начислении амортизации сравнивают общую стоимость основных средств с остатком по счету 01 в Главной книге и данными баланса по состоянию на соответствующую дату с учетом их движения.

Источниками информации аудита амортизации основных средств являются:

1.Форма №1, 5. В бухгалтерском балансе (форма №1) в разделе внеоборотных активов имеется статья основных средств, на которую аудитору необходимо обратить внимание, в частности на строки – 120,910, 911, 980. Более подробную информацию аудитор может получить из приложения к бухгалтерскому балансу (форма №5), разделы 2 и 7.

2. Документы, подтверждающие приобретение и приход основных средств. Проверка наличия основных средств состоит в сверке данных о наличии основных средств с их фактическим наличием. Данные о количестве основных средств имеются в «Инвентарных карточках учёта основных средств», «Книги учёта основных средств» и приложения к бухгалтерскому балансу. Фактическое наличие основных средств проверяется путём визуального их осмотра.

3. Приказ по учетной политике

4. Учредительные документы. В них может содержаться информация об учредителях, вносимых основные средства в счет вклада в уставный капитал.

5. Главная книга

6. Амортизационная ведомость. В ведомости видно правильно ли отнесен объект основных средств к той или иной амортизационной группе

7. Регистры синтетического и аналитического учета 01, 03, 07, 08, 14, 15, 16. Аудитор должен проверить, соблюдены ли все условия для начисления амортизации в учете и обеспечивает ли этот учет по каждому объекту амортизируемого имущества верное отражение в регистре следующих показателей:

-амортизационная группа объекта;

-срок полезного использования;

-первоначальная или остаточная стоимость;

-выбранный метод амортизации;

-норма амортизации;

-сумма начисленной амортизации

8. Документы, подтверждающие величину первоначальной стоимости основных средств. К таким документам относятся счета-фактуры «входящие», в которых видна первоначальная стоимость основных средств

9. Расчетные документы, счета-фактуры, платежные документы

10. Другие документы, подтверждающие фактически произведенные затраты при приобретении основных средств и доведению их до состояния пригодного к эксплуатации.

Таким образом, в процессе получения доказательств аудитор всегда должен четко представлять, какие документы и в каких целях он проверяет. Он должен оценивать вероятные ошибки, которые могут содержаться в проверяемых источниках.

# 2. Планирование аудиторской проверки

# 

# 2.1 Понимание деятельности аудируемого лица

Для успешного выполнения аудиторского задания аудитор должен обладать необходимым объемом знаний о деятельности аудируемого лица. Поэтому одним из основных аспектов проведения проверки является изучение деятельности проверяемого экономического субъекта. Этот аспект регламентируется МСА 310 «Знание бизнеса», а также ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется». В соответствии со стандартами процесс приобретения знаний основан на выполнении аудитором следующих требований:

1. Аудитор должен учитывать, что понимание деятельности экономического субъекта предполагает:

-понимание аудитором экономической ситуации в стране и сфере деятельности аудируемого лица;

-подробное знание того, каким образом аудируемое лицо ведет деятельность

2. Аудитор должен учитывать факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Факторы могут быть: внешние и внутренние.

К внешним факторам относятся: общеэкономические - общий уровень развития экономики, политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого аудируемое лицо, его филиалы и представительства ведут деятельность (денежная, налоговая, тарифная, торговые ограничения, программы правительственной помощи) и др.

Отраслевые - рынок и конкуренция в отрасли; цикличная или сезонная деятельность; изменения в технологии производства; сокращение или расширение деятельности; экономические показатели в отрасли; проблемы отрасли и отраслевые особенности бухгалтерского учета и др.

К внутренним факторам относятся: - управление и структура собственности аудируемого лица ( корпоративная и организационная структура; структура капитала; цели, принципы, стратегические планы руководства, совет директоров, руководители и их деловая репутация, наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита; источники и методы финансирования и др.)

- виды и характер деятельности ( рынки сбыта продукции, поставщики товаров и услуг, лицензии, патенты, действующие информационные системы, особенности полученных займов и др.)

- основные финансовые показатели и тенденции их изменения;

- особенности законодательства ( требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности; требования к аудиторскому заключению; возможные пользователи финансовой (бухгалтерской ) отчетности и др.)

Для приобретения информации в целях понимания деятельности аудируемого лица аудитор может использовать несколько источников:

-документальные источники : нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица; публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг); документы периода деятельности аудируемого лица ( например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий план счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж).

-информация, полученная по запросу аудитора от:

-сотрудников аудируемого лица;

-внутренних аудиторов аудируемого лица и из отчетных документов внутренних аудиторов;

-других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной сфере деятельности;

-специалистов, не являющихся сотрудниками данного аудируемого лица (например, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков представителей аналогичных организаций.)

-посещение административных зданий, производственных, торговых, складских помещений, аудируемого лица.

Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации на всех стадиях аудита. При этом информация, полученная на последующих стадиях, дополняет и уточняет данные, полученные на предыдущих стадиях в зависимости от той цели, которая ставится на том или ином этапе аудиторской проверки. До проведения проверки аудиторская организация должна получить первоначальные знания особенностей отрасли, особенностей управления, информацию о состоянии имущества и обязательств. До начала проверки аудитор должен понимать влияние внешних факторов на деятельность аудируемого лица (общеэкономических, отраслевых).

В процессе проверки аудиторская организация обязана уточнить информацию, полученную ранее, для того, чтобы своевременно произвести корректировку объема аудиторских процедур, видов аудиторских процедур, их трудоемкость; выявить противоречивую информацию, ее оценить и обосновать. В процессе аудита необходим детальный анализ внутренних факторов. На завершающей стадии аудита должно быть достигнуто углубленное понимание деятельности экономического субъекта в целях проведения контрольных аудиторских процедур, и подтверждения правильности окончательных выводов о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В отношении исследуемого предприятия, удалось собрать следующую информацию:

Официальное наименование организации:

Полное: Открытое акционерное общество «ТРАНСЕРВИС»;

Сокращенное: ОАО «ТРАНСЕРВИС»;

Местонахождение организации: 630132, г.Новосибирск, ул.Красноярская 35.

Организация обладает правами юридического лица по законодательству Российской Федерации, имеет расчетный счет, печать со своим наименованием.

ОАО «ТРАНСЕРВИС» осуществляет свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Уставом.

Предприятие отвечает по своим обязательствам всем имуществом предприятия, если иная ответственность не установлена законодательством и договором о закреплении за предприятием имущества на право полного хозяйственного ведения.

Организация не отвечает по обязательствам государства, его органов, государство и его органы не отвечают по обязательствам предприятия, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Предметом деятельности ОАО «ТРАНСЕРВИС» является:

-оказание услуг по погрузо-разгрузочным работам с применением подъемных механизмов;

- оптовая реализация ГСМ;

- хранение и транспортировка ГСМ;

-хранение и складирование нефти и продуктов ее переработки;

-сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества;

- строительство гражданских сооружений;

-строительство и эксплуатация объектов дорожно-сервисной службы, в т.ч. автозаправочных станций, кемпингов, гостиниц, станций технического обслуживания, кафе, закусочных, столовых и т.д.;

- производство прочих строительных работ;

-аренда строительных машин и оборудования с оператором;

-аренда прочего автомобильного транспорта и оборудования;

-аренда офисных машин и оборудования, включая вычислительную технику;

- деятельность агентов по оптовой торговле универсальным ассортиментом товаров;

- реализация различных видов автотранспорта и запасных частей к ним;

- торгово-закупочная деятельность;

-прочая оптовая торговля торговая ;

- коммерческая и посредническая деятельность:

- благотворительная деятельность;

- оказание услуг информационного и консультационного характера;

-финансовый лизинг;

- и другие виды деятельности, не запрещенные действующим законодательством».

На виды деятельности, требующие специального разрешения, Общество обязано получить лицензию в соответствующих инстанциях.

Организационная структура ОАО «ТРАНСЕРВИС» состоит из: руководителя компании, главного бухгалтера, заместителя директора, главного инженера, бухгалтера, менеджеров, программиста и секретаря, а также работников АЗС – кассиров, уборщиков, заправщиков.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений. Главный бухгалтер несет ответственность за соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета. Основные его функции состоят в обеспечении контроля и отражении на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых предприятием хозяйственной операции, предоставление оперативной информации, составлении в установленные сроки бухгалтерской отчетности и осуществлении (с другими подразделениями и службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Руководствуясь централизованно установленным планом счетов, предприятие разработало свой собственный рабочий план счетов (Приложение 1). При этом из всей совокупности синтетических счетов выбраны те, которые действительно необходимы для ОАО «ТРАНСЕРВИС», для отражения коммерческой и финансово – хозяйственной деятельности и формирования полной и достоверной картины имущественного и финансового положения предприятия. Выбор производят исходя из состава имеющегося у организации имущества, видов и особенностей совершаемых сделок, характера деятельности. На основе перечня субсчетов, рекомендуемых планом счетов, разработана конкретная номенклатура субсчетов для данного предприятия. При этом принимаются во внимание задачи управления, анализа, контроля и отчетности. Субсчета, предусмотренные в плане счетов, могут объединяться, исключаться.

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета (с применением компьютерной техники).

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учёта.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учёта являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчёты бухгалтерии.

Правила документооборота на предприятии не регламентируются Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Эти правила не увязаны с формами бухгалтерского учета на предприятии.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в организации производится инвентаризация. В данном случае не совсем понятно для чего, и в течение какого времени будет производиться инвентаризация, поэтому главному бухгалтеру следует обратить внимание на записи в учетной политике и внести поправки:

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учёта и отчетности производится инвентаризация:

1) материальных остатков на складе перед сдачей годового отчета (в 4 квартале)

2) инвентаризация основных средств производится один раз в три года

3) обязательная инвентаризация производится в случаях, предусмотренных ст.12 Закона № 129-ФЗ.

В ходе ознакомления с деятельностью объекта практики можно сделать вывод, что руководитель, а также главный бухгалтер не считают нужным обращать внимание на многие организационные вопросы, что может привести к неблагоприятной ситуации.

Таким образом, процесс понимания деятельности в ходе аудита – один из важнейших элементов аудиторской проверки. Успех данного мероприятия во многом определяет полезность выдаваемых аудитором рекомендаций и состоятельность выводов, сделанных по итогам аудита. В ходе понимания деятельности ОАО «ТРАНСЕРВИС» была собрана важная информация, дающая возможность полноценно спланировать и провести проверку, выявить рисковые области.

# 

# 2.2 Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица

Термин «Понимание деятельности экономического субъекта» присущ аудиторской науке и в настоящее время идут широкие дискуссии относительно содержания данного термина, и его применимости в той или иной области аудиторской и финансовой в целом деятельности.

В рамках настоящей работы понимание деятельности должно было быть достигнуто для того, чтобы, имея четкое представление о специфике хозяйствования субъекта – базы исследования, у автора была возможность дать компетентную оценку происходящим на предприятии процессам. С этой целью было исследовано современное содержание данного термина и методика достижения понимания деятельности в ходе аудита.

Для успешного выполнения аудиторского задания аудитор должен обладать необходимым объемом знаний о деятельности аудируемого лица. Поэтому одним из основных аспектов проведения проверки является изучение деятельности проверяемого экономического субъекта. Этот аспект регламентируется МСА 310 «Знание бизнеса», а также ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». В соответствии со стандартами процесс приобретения знаний основан на выполнении аудитором следующих требований:

1. Аудитор должен учитывать, что понимание деятельности экономического субъекта предполагает:

-понимание аудитором экономической ситуации в стране и сфере деятельности аудируемого лица;

-подробное знание того, каким образом аудируемое лицо ведет деятельность

2. Аудитор должен учитывать факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Факторы могут быть: внешние и внутренние.

К внешним факторам относятся: общеэкономические - общий уровень развития экономики, политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого аудируемое лицо, его филиалы и представительства ведут деятельность (денежная, налоговая, тарифная, торговые ограничения, программы правительственной помощи) и др.

Внешнеэкономическая ситуация, в отношении бизнеса компании, в которой автор проходит преддипломную практику, складывается благоприятно. Падение мировых цен на нефть сменилось их ростом, и в настоящее время цена на нефть стабилизировалась на достаточно высоком уровне. Таким образом, нефтедобывающие компании снова имеют возможность продавать сырье за рубеж по приемлемым ценам, что ослабляет зажим внутреннего рынка, и дает возможность получения большей прибыли нефтеперерабатывающим и сбытовым компаниям, работающим на рынке России.

Свою основную деятельность Общество осуществляет в Новосибирской области Российской Федерации. Регион отличается стабильностью в военном и политическом отношении, отличается пренебрежительно малой опасностью стихийных бедствий и устойчивым транспортным сообщением с другими регионами.

Финансовые риски:

Основной вид деятельности Общества связан с реализацией внутри страны продукции отечественного производства. В связи с этим, влияние валютного курса на показатели деятельности Общества ничтожно мало.

Влияние инфляции нейтрально, т.к. ее темпы оказывают прямое действие на динамику цен реализации.

Отраслевые - рынок и конкуренция в отрасли; цикличная или сезонная деятельность; изменения в технологии производства; сокращение или расширение деятельности; экономические показатели в отрасли; проблемы отрасли и отраслевые особенности бухгалтерского учета и др.

Отрасль по сбыту нефтепродуктов в настоящее время находится на подъеме. Растет количество личного автотранспорта, увеличивается после кризиса объем грузоперевозок у коммерческих организаций. Это позволяет расширять бизнес, открывать новые АЗС, что увеличивает прибыль. Что касается девелоперского бизнеса, на высокую доходность которого рассчитывали руководство и собственники, вводя в эксплуатацию бизнес-центр «Гринвич» (см. Приложение 4), то кризис серьезно ослабил его позиции, и в настоящее время эксплуатация данного объекта убыточна.

Отраслевые риски:

а) Долгосрочная энергетическая стратегия государства, направленная на замещение автомобильных бензинов и дизельного топлива более экологически чистым водородным топливом, компримированным природным газом и сжиженным нефтяным газом. Актуализация данных приоритетов государства может сопровождаться установлением дополнительной налоговой нагрузки на производство и реализацию «традиционных» ГСМ и (или) обязательным введением более жестких стандартов экологической чистоты для производимых двигателей.

б) Возникновение новых автогазозаправочных (АГЗС) и автогазонаполнительных компрессорных (АГНКС) станций, предлагающих наиболее дешевое автомобильное топливо. В обеспечении топливом автотранспорта на такие продукты, как компримированный природный газ и сжиженный нефтяной газ, приходится пока незначительная, но возрастающая доля (в 2003 г. – около 1 %, в 2015 г. – прогноз до 20%).

в) Возможно дальнейшее повышение цен на нефтепродукты, которое влечет снижение покупательного спроса на них, и как следствие, - уменьшение товарооборота предприятия нефтепродуктообеспечения.

г) Повышение цен на нефтепродукты провоцирует появление на рынке моторного топлива некачественных бензинов, которые реализуются недобросовестными операторами по дискриминационно низким ценам. Специализированные государственные инспекции не осуществляют за этими процессами достаточный надзор.

д) Ужесточение требований к эксплуатации промышленно опасных объектов (нефтебаз и автозаправочных станций) со стороны контролирующих органов приводит к зачастую необоснованному повышению затрат предприятия нефтепродуктообеспечения и фактически вынуждают его закрывать деятельность своих подразделений, обслуживающих целые районы.

К внутренним факторам относятся: - управление и структура собственности аудируемого лица (корпоративная и организационная структура; структура капитала; цели, принципы, стратегические планы руководства, совет директоров, руководители и их деловая репутация, наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита; источники и методы финансирования и др.)

- виды и характер деятельности (рынки сбыта продукции, поставщики товаров и услуг, лицензии, патенты, действующие информационные системы, особенности полученных займов и др.)

ОАО «ТРАНСЕРВИС» работает на рынке Новосибирска и области, занимая на нем достаточно весомую долю (по некоторым оценкам, доходящую до 15%). Помимо собственно продажи бензина и газа, на заправочных станциях организована продажа смазочных материалов, и других расходных материалов для автомобилей. ОАО «ТРАНСЕРВИС» занимает активную маркетинговую позицию, участвует в современных маркетинговых акциях (например, в системе «Золотой Бонус», совместно с многими другими компаниями Новосибирска).

- основные финансовые показатели и тенденции их изменения;

В 2008 году, в силу воздействия острой фазы финансового кризиса, рентабельность бизнеса общества сильно упала. По итогам года компания была близка к нулевой рентабельности (в сравнении с чистой прибылью в 31,5 млн. руб. и рентабельностью в 1,9 % в 2007 году). Однако кризисные явления удалось преодолеть, и в настоящее время компания постепенно возвращается на докризисный уровень финансовых показателей. По итогам 2009 года ожидается чистая прибыль в размере не менее 50 млн. руб.

- особенности законодательства (требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности; требования к аудиторскому заключению; возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности и др.)

Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации на всех стадиях аудита. При этом информация, полученная на последующих стадиях, дополняет и уточняет данные, полученные на предыдущих стадиях в зависимости от той цели, которая ставится на том или ином этапе аудиторской проверки. До проведения проверки аудиторская организация должна получить первоначальные знания особенностей отрасли, особенностей управления, информацию о состоянии имущества и обязательств. До начала проверки аудитор должен понимать влияние внешних факторов на деятельность аудируемого лица (общеэкономических, отраслевых).

В процессе проверки аудиторская организация обязана уточнить информацию, полученную ранее, для того, чтобы своевременно произвести корректировку объема аудиторских процедур, видов аудиторских процедур, их трудоемкость; выявить противоречивую информацию, ее оценить и обосновать. В процессе аудита необходим детальный анализ внутренних факторов. На завершающей стадии аудита должно быть достигнуто углубленное понимание деятельности экономического субъекта в целях проведения контрольных аудиторских процедур, и подтверждения правильности окончательных выводов о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В ходе исследования системы внутреннего контроля на ОАО «ТРАНСЕРВИС», были получены следующие сведения о состоянии информационной системы, отвечающей за подготовку отчетности:

Бухгалтерский учет на предприятии ведется, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», отдельным структурным подразделением – бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. В структуре бухгалтерской службы выделяется 3 отдела: материальная группа в составе 3 человек, расчетная группа, в составе 4 человек, и налоговая бухгалтерия, в составе 2 человек, возглавляемая заместителем главного бухгалтера. Кроме того, в прямом подчинении главного бухгалтера находится ревизионная служба, отвечающая за проведение внезапных ревизий, инвентаризаций материальных остатков и т.д.

Ознакомление с системой внутреннего контроля производится на основе устного опроса, просмотра необходимых документов, обработки и оценки сведений о сторонах хозяйственной деятельности аудируемого лица. Результатом такого ознакомления может стать заполнение аудиторской организацией следующей таблицы:

Таблица 1 Ознакомление с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Да  (1) | Нет  (0) | Не характерно  № п/п |
| Организационная структура аудируемого лица |  |  |  |
| 1. Разработана и утверждена схема организационной структуры аудируемого лица по отделам (функциональным обязанностям) с указанием управленческих связей, подчиненности отделов (исполнителей). | + |  |  |
| 2. Разработана и утверждена схема организационной структуры подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета с указанием управленческих связей, подчиненности исполнителей. | + |  |  |
| 3. Имеется разработанный и утвержденный график документооборота в виде перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых подразделениями и отдельными исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ |  | + |  |
| Разделение обязанностей, полномочий,  ответственности (контрольная среда) |  |  |  |
| 4. Распределение обязанностей и полномочий между сотрудниками, обеспечивающими осуществление реальной коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности, и сотрудниками, обеспечивающими отражение этих операций в бухгалтерском учете | + |  |  |
| 5. Разделение функций (обязанностей) между работниками, выполняющими операции на определенном участке с возможностью контроля за ведением учета на участке в целом | + |  |  |
| 6. Установлен круг должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов (на отпуск ТМЦ, на расход денежных средств, на принятие к учету командировочных и представительских расходов и т.д.) | + |  |  |
| 7. При наличии в учете дефицитных и дорогостоящих ТМЦ ограничен круг лиц, имеющих право распоряжаться ими | + |  |  |
| 8. Назначены приказом материально ответственные лица. Заключены с ними договоры о полной материальной ответственности | + |  |  |
| Обеспечение условий сохранности имущества,  денежных средств, учетных регистров, документов |  |  |  |
| 9. Организованы хранение и сохранность ТМЦ, денежных средств:  имеется склад с соответствующе оборудованными местами хранения ТМЦ и производственных запасов;  склад охраняется или оснащен охранной сигнализацией;  денежные средства и бланки строгой отчетности хранятся в сейфах, и доступ к ним ограничен;  обеспечивается сопровождение кассира при доставке денежных средств в банк (из банка) | +  +  + | + |  |
| 10. В целях контроля за сохранностью документации все документы сброшюрованы и последовательно пронумерованы для облегчения их поиска при необходимости | + |  |  |
| 11. Учетные регистры хранятся в сейфах или в отдельных, специально оборудованных помещениях |  | + |  |
| Внутренний контроль активов |  |  |  |
| 12. Утверждены и действуют внутренние контролирующие органы:  служба внутреннего аудита;  разработано в соответствии с уставом и действует Положение о ревизоре и ревизионной комиссии;  назначена и утверждена руководителем инвентаризационная комиссия;  утверждена комиссия по приему (передаче), вводу в эксплуатацию, списанию основных средств |  | + |  |
| 13. Внутренними контролирующими органами проводятся ревизионные и инвентаризационные плановые и внезапные проверки на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию (для подтверждения следует проверить наличие инвентаризационных ведомостей):  внезапная ревизия кассы (один раз в месяц);  ревизия или инвентаризация при смене материально ответственных лиц |  | +  +  + |  |
| 14. В соответствии с установленными учетной политикой сроками проводится инвентаризация:  склада на предмет фактического наличия ТМЦ, особенно дорогостоящих и дефицитных;  основных средств, МБП;  готовой продукции, товаров;  незавершенного производства;  нематериальных активов;  имущества, принятого (переданного) на ответственное хранение;  инвентаризация бланков строгой отчетности, ценных бумаг;  финансовых вложений;  кредитов, заемных средств |  | + |  |
| 15. Получение и отпуск ТМЦ со склада производится только на основании доверенностей | + |  |  |
| Кадровая политика |  |  |  |
| 16. Проводятся мероприятия по обучению, повышению квалификации кадров, например инструктажи и обучение:  с членами инвентаризационных комиссий относительно порядка проведения и оформления результатов инвентаризации имущества;  с кассиром — о правилах совершения кассовых операций;  с материально ответственными лицами — по вопросам ведения учета, правилам приемки и отпуска ТМЦ;  с бухгалтерским персоналом — по обучению и повышению квалификации | +  + | +  +  + |  |
| Всего: | 14 | 11 |  |

Базой для оценки является процентное отношение положительных ответов к общему количеству данных ответов. При этом:

-если количество положительных ответов составляет 40-60% от общего количества данных ответов, то первичную оценку системы внутреннего контроля можно определить как среднюю;

-если количество положительных ответов меньше 40%, то уровень надежности системы внутреннего контроля определяется как низкий;

-если количество положительных ответов больше 60%, то надежность системы внутреннего контроля считается высокой.

Для нашего случая подходит третий вариант, то есть более 60% - это означает, что надежность системы внутреннего контроля высокая.

Следующим этапом оценки системы внутреннего контроля является первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Ее также можно представить в виде таблицы:

Таблица 2 Результаты первичной оценки системы внутреннего контроля ОАО «ТРАНСЕРВИС»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Разделы | Оценка  1 – по разделу  2 – по вопросу | Последствия |
| Организационная структура аудируемого лица | 1 – средняя  2 – да (преобладание положительных ответов) | Отлаженный документооборот при наличии четкой организационной структуры аудируемого лица приводит к своевременному отражению финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете |
| Разделение обязанностей, ответственности | 1 – средняя  2 – да | Распределение обязанностей, ответственности (с определением границ ответственности) является основой действенности СВК, позволяет определять результативность работы каждого сотрудника и контролировать выполнение возложенных на него обязанностей, ограничивает возможность злоупотреблений.  Данные мероприятия создают основу для действенного внутрипроизводственного контроля, способствуют тому, чтобы СВК функционировала эффективно и регулярно. Имеются процедуры и механизмы СВК, исключающие превышение работниками установленных полномочий. |
| Внутренний контроль активов, обеспечение их сохранности | 1 – низкая  2 – нет | Отсутствие инвентаризационных мероприятий, когда не контролируется сохранность ТМЦ и денежных средств, не проверяется соблюдение правил и условий их хранения, не определяется реальная стоимость учтенных на балансе основных и оборотных фондов и т.д., приводит к недостоверности бухгалтерского учета, ставит под сомнение результаты деятельности аудируемого лица в целом |
| Кадровая политика | 1 – средняя  2 – да | Уровень квалификации, компетенции заслуживающего доверия персонала с четко определенными обязанностями соответствует требованиям занимаемых должностей |

Таким образом, в ОАО «ТРАНСЕРВИС» при отлаженном документообороте, своевременном отражении финансовых операций в учете, существуют ряд недочетов системы внутреннего контроля, основным из которых является отсутствие инвентаризационных мероприятий, когда не контролируется сохранность ТМЦ и денежных средств, не проверяется соблюдение правил и условий их хранения, не определяется реальная стоимость учтенных на балансе основных средств, что приводит к недостоверности бухгалтерского учета и ставит под сомнение результаты деятельности аудируемого лица в целом.

Таблица 3 Подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Да  (1) | Нет  (0) | Не характерно  № п/п |
| Оценка системы  бухгалтерского учета |  |  |  |
| 1. Корреспонденция счетов проверяется главным бухгалтером или лицом на то уполномоченным с целью контроля за полнотой отражения в учете всех осуществляемых хозяйственных операций и соответствия бухгалтерских проводок действующей методологии | + |  |  |
| 2. При условии использования аудируемым лицом корреспонденции счетов, не предусмотренной действующим Планом счетов, указанные проводки не приводят к нарушению методологии учета и, как следствие, к существенным искажениям налогооблагаемой базы и финансового результата | + |  |  |
| 3. Все хозяйственные операции санкционированы руководством как в целом, так и в конкретных случаях (например, все первичные документы на выдачу денежных средств и счета к оплате визируются руководителем) | + |  |  |
| 4. Все финансово-хозяйственные операции отражаются в учете только на основании первичных документов | + |  |  |
| 5. Данные остатков по счетам синтетического учета в Главной книге соответствуют остаткам по счетам в журналах-ордерах или заменяющих их других учетных регистрах | + |  |  |
| 6. Данные аналитического учета соответствуют данным первичных документов (по наименованиям, в суммовом и количественном выражении) и данным синтетического учета | + |  |  |
| 7. В регистрах бухгалтерского учета исходящие сальдо на конец отчетного периода соответствуют входящим сальдо на начало следующего отчетного периода | + |  |  |
| 8. Отсутствуют случаи несоответствия сумм по одной и той же бухгалтерской проводке в разных регистрах бухгалтерского учета (например, в журнале-ордере и в Главной книге) | + |  |  |
| 9. Отсутствуют случаи несоответствия сумм остатков по одному и тому же счету в разных регистрах бухгалтерского учета (например, сальдо по счету 50 «Касса», отраженное в Главной книге, не соответствует остатку по этому счету в кассовой книге) | + |  |  |
| 10. Отсутствуют карандашные, записи и неоговоренные исправления в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета |  | + |  |
| 11. Операции в учете отражаются по моменту их совершения |  | + |  |
| 12. Назначено ответственное лицо и ведется контроль за сроками оплаты счетов с целью избежания штрафных санкций за нарушение договорных обязательств |  | + |  |
| 13. Средства целевого финансирования расходуются по назначению в соответствии с утвержденными сметами |  | + |  |
| 14. Все созданные в соответствии с требованиями законодательства и учредительными документами аудируемого лица фонды расходуются по назначению | + |  |  |
| 15. Бухгалтерский учет в течение проверяемого периода велся в соответствии с утвержденной учетной политикой | + |  |  |
| Договорные обязательства |  |  |  |
| 16. При проверке договорных обязательств следует обратить внимание на соответствие условий договоров действующему законодательству.  В частности:  подтверждение права собственности на помещения, площади в договоре аренды;  разрешение собственника на субаренду в договоре субаренды;  регистрация договора аренды недвижимости, заключенного на срок более года — для отдельных зданий и сооружений, независимо от срока — для иных объектов недвижимости;  наличие доверенности или ссылки на нее при заключении договоров лицом, на то не уполномоченным;  подтверждение права собственности при постановке на учет основных средств;  наличие лицензии при заключении договоров, предметом которых являются лицензированные виды деятельности (в том числе у подрядчика) и т. д. | +  + |  |  |
| Контроль в системе компьютерной обработки данных (КОД) |  |  |  |
| 17. Используемая бухгалтерская программа лицензирована | + |  |  |
| 18. Программа защищена от доступа посторонних лиц на случай изменения или уничтожения данных | + |  |  |
| 19. Данные электронного учета дублируются на случай потери, уничтожения | + |  |  |
| 20. Разработанные аудируемым лицом оригинальные механизированные формы первичных документов (РКО, ПКО, расчетно-платежные ведомости) и регистров учета (журналы-ордера, кассовая книга, Главная книга) соответствуют требованиям унифицированных и утвержденных форм | + |  |  |
| 21. В случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного, налогового и иного законодательства существует возможность изменения алгоритмов обработки бухгалтерских данных | + |  |  |
| 22. Алгоритмы обработки бухгалтерских данных соответствуют действующему законодательству. При ведении автоматизированным способом учета в целом либо отдельных участков следует проверить (выборочно) и подтвердить правильность расчетов по основным узловым алгоритмам.  В частности:  при расчете заработной платы формула расчета исключения льготируемых сумм при расчете подоходного налога верна;  формула расчета исключения из облагаемого совокупного дохода суммы в размере\_\_\_\_ верна;  при автоматизированном способе заполнения налоговых деклараций формулы расчетов налогов и налоговые ставки верны;  при автоматизированном способе заполнения форм бухгалтерской отчетности формула и счета синтетического учета, остатки по которым участвуют в расчетах, верны и т. д. | +  +  +  + |  |  |
| Всего | 22 | 4 |  |

Прежде, чем сделать вывод о надежности системы внутреннего контроля аудитор должен выявить результат.

Таблица 4 Результаты оценки надежности системы внутреннего контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Разделы | Оценка  по разделу | Последствия |
| Оценка системы бухгалтерского учета | Высокая, средняя  Низкая | Оценка свидетельствует о том, что действующая система бухгалтерского учета обеспечивает выполнение одного из основных требований к ведению бухгалтерского учета — отражение в учете всей финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства  В случае ответа «нет» по тестам №:  1-11 — финансово-хозяйственные операции, отраженные в учете с нарушениями указанных требований, ставят под сомнение правомерность принятия их к учету;  12 — данное нарушение приводит к искажению формирования себестоимости и финансовых результатов в отдельных отчетных периодах;  13-16 — отсутствие данных контролирующих функций приводит к необоснованному и нецелевому расходованию финансовых средств.  Низкая оценка в целом по разделу свидетельствует о недейственности системы бухгалтерского учета, в результате чего осуществляемые хозяйственные операции не находят полного отражения в учете либо отражаются в учете с нарушениями методологии ведения бухгалтерского учета |
| Договорные обязательства | Высокая,  средняя | Оценка свидетельствует о действенности и эффективности СВК |
| Контроль в системе КОД | Средняя, высокая | Система КОД обеспечивает полное и правильное отражение финансово-хозяйственных операций в учете и формирование реальных, неискаженных финансовых результатов |

Вывод: Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля ОАО «ТРАНСЕРВИС»:

- высокая, но все же аудитор должен дать рекомендации по оптимизации системы внутреннего контроля, касающиеся целесообразности более детального отношения к инвентаризации основных средств.

В рамках настоящего раздела работы понимание деятельности было достигнуто для того, чтобы, имея четкое представление о специфике хозяйствования субъекта – базы исследования, у автора была возможность дать компетентную оценку происходящим на предприятии процессам. С этой целью было исследовано современное содержание данного термина и методика достижения понимания деятельности в ходе аудита. Проведены необходимые тесты средств контроля, оценено влияние внешних и внутренних факторов.

# 

# 2.3 Разработка программы проверки

Специфика экономического субъекта, объем и сложность работы по его проверке каждый раз требует определения четкой последовательности шагов при проведении аудита и правильного распределения обязанностей между аудиторами, если проверку проводят несколько специалистов. При разработке плана и программы аудиторской проверки используется аудиторский стандарт “Планирование аудита”.

Планирование – это разработка общей стратегии и деталей аудиторской проверки

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки.

Целью планирования является эффективное и своевременное проведение аудита, которое предполагает:

1. Определение областей, значимых для аудита;
2. Выбор оптимальной методики проверки, которая наиболее полно отвечает достижению целей аудиторской проверки.

В соответствии с требованиями стандартов аудитор должен на этапе планирования разработать и документально оформить:

- общий план аудита, с указанием предполагаемого объема, графиков и сроков проведения аудиторской проверки;

- программу аудита, определяющую объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. Элементы общего плана могут быть обсуждены с руководством экономического субъекта и его сотрудниками в целях координации действий. Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об экономическом субъекте, а также результаты проведенных аналитических процедур. С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур должны варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля качества работы. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

ФПСАД 3 «Планирование аудита» не устанавливает жестких требований к структуре программы аудита, но исходя из содержания п.9 и п.11 данного нормативного документа, можно сделать вывод, что программа аудита, в части перечня процедур, может содержать, кроме аудиторских процедур по существу (процедур по проверке оборотов и сальдо по счетам), также тесты средств контроля (контрольные процедуры с целью оценки и подтверждения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля) Исходя из этого, следует, что аудиторскую программу необходимо составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля – это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу – это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

Аудиторские процедуры необходимо группировать по следующим направлениям проверки:

-проверка соблюдения требований действующего гражданского, специального и налогового законодательства;

-проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете (проверка оборотов и сальдо по счетам);

-проверка правильности формирования отчетных показателей.

Аудиторские процедуры можно определить как совокупность операций обработки данных, выполняемых для достижения целей аудита при проверке конкретных хозяйственных операций с применением определенных аудиторских приемов. В программе аудиторской проверки указываются:

1. Цель аудита.
2. Основные участки работы экономического субъекта и разделы учета, подлежащие проверке.
3. Характер проверки (сплошная, выборочная, визуальная и т.д.).
4. Закрепление обязанностей за членами бригады аудиторов.
5. Предполагаемая продолжительность проверки и сроки ее начала и окончания.

Целью аудита амортизации основных средств является выражения мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств.

Основными этапами работы ООО «ТРАНСЕРВИС» является розничная реализация ГСМ, а также передача площадей в аренду. Так как организация имеет достаточное количество объектов основных средств, аудитору необходимо в первую очередь проанализировать состав основных средств, правильность начисления амортизации. Затем проверить правильность определения норм амортизации основных средств. Проверка заключается в пересчете аудитором норм, установленных при вводе объекта в эксплуатацию. Аудитор должен убедиться в том, что методика расчета норм амортизации соответствует требованиям ПБУ 6/01 и учетной политике организации.

Следующий шаг – определение срока полезного использования (амортизационного периода) объекта основных средств. Аудитору целесообразно выяснить, являются ли установленные на предприятии сроки полезного использования объектов основных средств характерными для данной сферы бизнеса. Для проверки аудитор должен изучить акты ввода объектов в эксплуатацию, материалы переоценки основных средств.

Таблица 5. Программа аудита амортизации основных средств

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код (шифр) | Перечень направлений проверки и аудиторских процедур по разделам аудита | Источник информации | Рабочие документы | Пери-од проведения | Исполнители | Примечания |
| Аудиторские процедуры по проверке оборотов и сальдо по счетам | | | | | | |
|  | Раздел "Аудит процесса приобретения" |  |  |  |  |  |
|  | Область проверки: «Основные средства» |  |  |  |  |  |
| 1.  1.1 | Проверка соблюдения требований гражданского, специального и налогового законодательства  Установить источники поступления основных средств и правоотношения, которые возникают между хозяйствующими субъектами при поступлении объектов основных средств | Договоры гражданско-правового характера, учредительные и налоговые документы, |  |  |  |  |
| 2 | Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете |  |  |  |  |  |
| 2.1. | Проверить наличие, правильность и своевременность оформления первичных учетных документов, а также точность содержащихся в них показателей | Первичные учетные документы по принятию основных средств к учету |  |  |  |  |
| 2.2 | Проверить правильность оценки основных средств | Документы, подтверждающие правильность формирования первоначальной стоимости |  |  |  |  |
| 2.3 | Проверить правильность отражения операций в системе счетов бухгалтерского учета | Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 01, 08 и др. |  |  |  |  |
| 3  4.  5.  6.  7. | Проверка правильности формирования отчетных показателей  Проверка правильности начисления амортизации  Проверка способов начисления амортизации  Проверка правильности определения срока полезного использования  Проверка правильности отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета бухгалтерского учета | Регистры бухгалтерского учета по счету 01, формы отчетности ф.№ 1, ф. №5)  Амортизационная ведомость, Оборотно-сальдовая ведомость по счету 02  Учетная политика организации  Первичные учетные документы, амортизационная ведомость  Ведомости распределения амортизационных отчислений, Оборотно-сальдовая ведомость |  |  |  |  |

Целью раздела аудиторской проверки - аудита амортизации основных средств является выражения мнения относительно правильности применения правил классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств. Поскольку основными видами деятельности ООО «ТРАНСЕРВИС» является розничная реализация ГСМ, а также передача площадей в аренду, программа аудита составлена с целью подтверждения выполнения предпосылок формирования бухгалтерской отчетности в отношении указанных показателей.

# 

# 3. Аудит амортизации основных средств в ОАО “ТРАНСЕРВИС”

## 

## 3.1 Оценка организации бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета (с применением компьютерной техники).

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учёта.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учёта являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчёты бухгалтерии.

Правила документооборота на предприятии не регламентируются Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Эти правила не увязаны с формами бухгалтерского учета на предприятии.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в организации производится инвентаризация. В данном случае не совсем понятно для чего, и в течение какого времени будет производиться инвентаризация, поэтому главному бухгалтеру следует обратить внимание на записи в учетной политике и внести поправки:

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учёта и отчетности производится инвентаризация:

1) материальных остатков на складе перед сдачей годового отчета (в 4 квартале)

2) инвентаризация основных средств производится один раз в три года

3) обязательная инвентаризация производится в случаях, предусмотренных ст.12 Закона № 129-ФЗ.

В ходе ознакомления деятельностью объекта практики можно сделать вывод, что руководитель, а также главный бухгалтер не считают нужным обращать внимание на многие организационные вопросы, что может привести к неблагоприятной ситуации.

В ходе преддипломной практики были проанализированы основные показатели деятельности предприятия за период на основе бухгалтерской финансовой отчетности.

Для выполнения экспресс- анализа составим уплотненный аналитический баланс за 2008 г. (Таблица 6) .

Таблица 6 – Уплотненный вертикальный баланс

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Строка баланса | На 01.01.08, тыс. руб. | На 01.01.08, % |
| Нематериальные активы | 110 | 0 | 30 |
| Основные средства | 120 | 28 370 | 911 500 |
| Незавершенное строительство | 130 | 738 276 | 33 401 |
| Доходные вложения в материальные ценности | 135 | 0 | 36076 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | 209 421 | 252 573 |
| Отложенные налоговые активы | 145 | 321 | 14 570 |
| Запасы | 210 | 127 217 | 82 433 |
| НДС по приобретенным ценностям | 220 | 19 224 | 16 800 |
| Краткосрочная дебиторская задолженность | 240 | 230 115 | 52 865 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | 65 903 | 10 733 |
| Денежные средства | 260 | 2635 | 889 |
| БАЛАНС | 300 | 1 421 482 | 1 411 870 |
|  |  |  |  |
| Уставный капитал | 410 | 3 875 | 3 875 |
| Нераспределенная прибыль | 470 | 170 320 | 170 454 |
| Займы и кредиты | 510 | 545 057 | 863 978 |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | 10 163 | 27 050 |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | 24 773 | 0 |
| Займы и кредиты | 610 | 570 838 | 162 519 |
| Кредиторская задолженность | 620 | 96 456 | 183 994 |
|  |  |  |  |
| БАЛАНС | 300 | 1 421 482 | 1 411 870 |

В данном случае, валюта баланса сократилась на 9,5 млн. руб., что свидетельствует о незначительном снижении эффективности бизнеса, а, с учетом острой фазы кризиса, пришедшегося на этот период – об успешном его преодолении.

Предварительную оценку финансового состояния предприятия можно сделать на основе выявления «больных статей» баланса, свидетельствующих об определенных недостатках работы предприятия – увеличение дебиторской, кредиторской задолженности, появление убытков отчетного года.

Заметим, что за отчетный период дебиторская задолженность увеличилась на 180 млн.р., что является благоприятным признаком (сокращение неплатежей), но увеличилась кредиторская задолженность на 87 млн.р. (в 2 раза) в основном за счет увеличения задолженности перед поставщиками и подрядчиками.

За отчетный период было введено в эксплуатацию основных средств на 888 млн.р., и их доля в валюте баланса увеличилась более, чем в 30 раз. Это произошло, прежде всего, за счет ввода в эксплуатацию дорогостоящего объекта незавершенного строительства.

На Уставный капитал Общества не изменился.

При анализе платежеспособности с позиций допущения непрерывности деятельности обычно рассчитываются три основных коэффициента:

а) коэффициент текущей ликвидности;

б) коэффициент быстрой ликвидности;

в) коэффициент абсолютной ликвидности;

С помощью таблицы 7 проанализируем показатели ликвидности.

Таблица 7 – Анализ ликвидности ОАО «ТРАНСЕРВИС» за 2008 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Коэффициент | Методика расчета | Коэффициент за 2008 г. |
| К текущей ликвидности | Оборотные активы / кредиторская задолженность | 0,472 |
| К быстрой ликвидности | Дебиторская задолженность + денежные средства + краткосрочные финансовые вложения / кредиторская задолженность | 0,186 |
| К абсолютной ликвидности | Денежные средства / кредиторская задолженность | 0,003 |

Коэффициент текущей ликвидности дает оценку возможности организации погашать свои долги, показывая, сколько рублей оборотных средств приходится на один рубль кредиторской задолженности.

Этот коэффициент демонстрирует, насколько текущие долги организации покрываются ее оборотными активами.

Обычно приводится критическое нижнее значение показателя текущей ликвидности, равное 2; однако это лишь ориентировочное значение параметра, указывающее на порядок показателя, но не на его точное нормативное значение.

Тем не менее, при сравнении критического и полученного значения коэффициента, становится очевидным неустойчивое финансовое положение организации.

При расчете коэффициента быстрой ликвидности из числителя исключается такой показатель, как запасы, т.е. материалы, полуфабрикаты, готовая продукция и товары.

Логика исключения из числителя суммы оценки запасов состоит не только в значительно меньшей в сравнении с дебиторской задолженностью и денежными средствами степенью их ликвидности, но и, что гораздо более важно, в том, что деньги, которые можно выручить в случае вынужденной продажи запасов, могут быть существенно меньше расходов по их приобретению.

В большинстве современных работ, посвященных анализу отчетности, приводится ориентировочное нижнее значение показателя быстрой ликвидности - 1, однако эта оценка также носит весьма условный характер.

Коэффициент абсолютной ликвидности является наиболее жестким критерием ликвидности предприятия.

С помощью проведенного анализа был найден коэффициент, равный 0,003. Таким образом, 0,3% краткосрочных заемных обязательств может быть при необходимости погашена немедленно за счет имеющихся денежных средств. Данный уровень, очевидно, характеризуется как крайне низкий.

Проанализируем отчетность ОАО «ТРАНСЕРВИС» за 2008 год с целью предварительного ознакомления с финансовыми результатами.

Согласно отчету о прибылях и убытках за 2006 г., была получена выручка-нетто в сумме 1 573 639 т.р., себестоимость продаж составила 1 312 691 т.р., поэтому валовая прибыль составила 260 948 т.р.

Коммерческие расходы составили 161 688 т.р., проценты к уплате 81 808 т.р. , прочие расходы 21 764 т.р., а прочие доходы 1 151 т.р.

Таким образом, прибыль до налогообложения составила 3 340 т.р.

Чистая прибыль, полученная ОАО «ТРАНСЕРВИС», составляет 134 т.р.

Таким образом, можно сделать вывод, что деятельность ОАО «ТРАНСЕРВИС» в отчетном периоде является прибыльной, что объясняется, в первую очередь, высокой наценкой. При этом следует отметить, что в масштабах деятельности организации величина прибыли ничтожно мала, поэтому, при наличии бухгалтерской прибыли, можно говорить о получении экономического убытка.

Таблица 8. Динамика финансовых результатов ОАО «ТРАНСЕРВИС», т.р.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Код строки | 2007 | 2008 | Изменение |
| Выручка (нетто) от продажи (за минусом НДС) | 010 | 1655428 | 1573639 | -81789 |
| Себестоимость продаж | 020 | 1469131 | 1312691 | -156440 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 75596 | 99260 | 23664 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | 44208 | 3340 | -40868 |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | 31567 | 134 | -31433 |

Таким образом, наиболее благоприятным для предприятия оказался 2007 г., в котором была получена чистая прибыль в сумме 31567 т.р.

С помощью Таблицы 9 рассчитаем также показатели рентабельности продаж за 2007-2008 гг.

Таблица 9. Динамика уровня рентабельности продаж

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Методика расчета | Год | |
| 2007 | 2008 |
| Рентабельность продаж | Рпр = Прибыль от продаж / Выручка | 0,0019 | 0,000009 |

Показатель рентабельности продаж свидетельствует об эффективности хозяйственной деятельности и отражает размер прибыли на рубль реализованной продукции.

Важным элементом работы является анализ структуры выручки от продаж. Информация, полученная на предприятии (см. табл. 5), позволяет заключить, что основным направлением, формирующим выручку, остается оптовая торговля ГСМ. Вопреки ожиданиям, связанным с вводом в эксплуатацию объекта основных средств – бизнес-центра «Гринвич», существенного перераспределения источников формирования прибыли не произошло.

Более того, как позволяет оценить Приложение 3 (Оборотная ведомость по счету 02 «Амортизация основных средств»), только величина амортизационных отчислений по данному объекту (28 600 тыс. руб. за 10 месяцев) составляет более 30% от величины выручки, генерируемой данным объектом.

Таблица 10. Структура выручки

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование вида деятельности | 2007 год |  | 2008 год |  | Изменение по отношению 2007 году |
| Рубли | % | Рубли | % | % |
| 1 | Оптовая торговля ГСМ | 1 630 482 880,97 | 98,493 | 1 458 179 762,95 | 92,663 | -10,568 |
| 2 | Предоставление имущества в аренду | 14 265 868,73 | 0,862 | 102 238 362,56 | 6,497 | +616,664 |
| 3 | Предоставление имущества в лизинг | - | - | 1 548 143,22 | 0,098 | - |
| 4 | Хранение транспортных средств на платных стоянках | - | - | 2 387 031,05 | 0,152 | - |
| 5 | Услуги по хранению ГСМ | 4 493 675,01 | 0,271 | - | 0,590 | - |
| 6 | Прочее | 6 186 021,95 | 0,374 | 9 285 367,13 | - | +50,102 |
| ИТОГО | | 1 655 428 446,66 | 100 | 1 573 638 666,91 | 100 | -4,941 |

Таким образом, в отношении организации бухгалтерского учета в компании можно отметить следующее: в ходе ознакомления с деятельностью объекта практики установлено, что руководитель, а также главный бухгалтер не считают нужным обращать внимание на многие организационные вопросы, что может привести к неблагоприятной ситуации. По этой причине организацию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля нельзя принять удовлетворительной, риск существенного искажения отчетности (в соответствии с требованием ФПСАД №8) должен быть оценен как высокий, а следовательно, аудитору в ходе проверки рекомендуется проводить расширенный перечень процедур для формирования окончательного мнения.

## 3.2 Аудит правильности ведения бухгалтерского учета амортизации основных средств

Так как объектом исследования в ходе прохождения преддипломной практики являлась амортизация объектов основных средств, то автором данный вопрос изучался особенно детально.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств Планом счетов и Инструкцией по его применению предназначен счет 02 Амортизация основных средств». Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Как указано в учетной политике (Приложение 1) Общества, амортизация начисляется линейным методом, единообразно в бухгалтерском и налоговом учете.

Основную долю стоимости объектов основных средств составляют здания и сооружения, из которых выделяется объект «Гринвич», первоначальной стоимостью 725 936 923,65 руб. Амортизация по данному объекту, в соответствии с Постановлением Правительства от 01.01.2002 года №1, начисляется с применением срока полезного использования 372 месяца. Начисление амортизации, в соответствии с Актом 1/107/11/1 от 14 февраля 2008 года, ведется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию (с марта 2008 года). Сумма амортизационных отчислений за 2008 год составила 28 632 627,78 руб. Данный объект, а также ряд объектов, входящих в комплекс «Гринвич» (кафе, столовая, парковка) относятся к 10-й амортизационной группе (свыше 30 лет). Начисление по данным объектам было проверено в ходе прохождения практики, на предмет соблюдения задекларированного в учетной политике и в актах линейного способа начисления амортизации, а также правильности определения сумм амортизации. Расхождений не выявлено.

Помимо данного объекта, значительная величина амортизационных отчислений приходится на группу объектов «Грузовой транспорт». Данные объекты относятся к Пятой амортизационной группе (объекты со сроком полезного использования от 7 до 10 лет). Сумма начисленной амортизации составляет 2 285 786, 09 рублей за 2008 год, что составляет около 12% от общей стоимости грузового автотранспорта на балансе Общества. По указанной группе активов в течение года также имелись операции, связанные с приобретением и выбытием единиц основных средств, в том числе неполностью самортизированных. Тем самым, в бухгалтерском учете Общества имели место операции по дебету счета 02, в корреспонденции со счетами учета продаж.

Отдельной строкой в учете выделяются объекты «без права собственности» - это объекты основных средств, право собственности, по которым уже перешло лизингополучателю. В то же время, амортизация по данным объектам продолжает начисляться, так, в 2008 году было начислено 356 414,76 руб.

Кроме того, в учете имеются объекты внешнего благоустройства (небольшая зона отдыха около центра «Гринвич». За 2008 год на указанный объект начислена амортизация в размере 212 тысяч рублей (в учете сделана запись Дебет 29 Кредит 02). Данный факт является нарушением действующего бухгалтерского законодательства по учету основных средств, так как объекты внешнего благоустройства, в соответствии с ПБУ 6/01, не амортизируются (на них начисляется износ). Данный факт искажает данные бухгалтерского учета (занижает на 212 тысяч показатель по строке 120 бухгалтерского баланса, завышает на эту же величину данные по строке 020, занижает показатель по строке 190 и др. Отчета о прибылях и убытках, искажает сумму к уплате налога на имущество организаций.

Других нарушений в ходе практики выявлено не было.

Таким образом, по итогам данного раздела проверки можно сделать вывод, что указанное в предыдущем разделе существенное ослабление эффективности функционирования систем учета и контроля приводит к возникновению неустраняемых ошибок и искажений в учете, что влечет за собой искажение отчетности.

## 

## 3.3 Аудит правильности ведения налогового учета амортизации основных средств

Учет начисленной линейным методом амортизации в ОАО «ТРАНСЕРВИС» ведется по каждому объекту амортизируемого имущества, в соответствии с требованиями абз. 2 ст. 323 НК РФ. Учетной политикой для целей налогообложения указано, что амортизация, которая начисляется нелинейным методом, учитывается по каждой амортизационной группе (подгруппе). В то же время таких объектов основных средств на момент прохождения практики на балансе не имелось.

Помимо этого в отношении каждого объекта амортизируемого имущества в ОАО «ТРАНСЕРВИС» должным образом организован аналитический учет, в котором, в соответствии с требованиями законодательства, содержится информация (ст. 323 НК РФ):

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества (величина первоначальной стоимости рассчитывается в соответствии с правилами формирования первоначальной стоимости для целей налогообложения) ;

- изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации (в проверяемом периоде имели место ситуации постройки объектов основных средств, однако дооборудования и реконструкции, изменяющей первоначальную стоимость, не проводилось);

- принятых организацией сроках полезного использования амортизируемого имущества (Сроки полезного использования для целей налогового учета принимаются равными срокам для целей бухгалтерского учета);

- сумме начисленной амортизации с даты начала ее начисления до конца месяца, в котором амортизируемое имущество реализовано (выбыло), - для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;

- сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);

- остаточной стоимости (определенной на основании п. 1 ст. 257 НК РФ) объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), - при их выбытии;

- цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;

- дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;

- дате передачи имущества в эксплуатацию, дате исключения из состава амортизируемого имущества по основаниям, предусмотренным п. 3 ст. 256 НК РФ, дате расконсервации имущества, дате окончания договора безвозмездного пользования, дате завершения работ по реконструкции, дате модернизации;

- понесенных расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, а также расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.

В ходе исследования налогового учета установлено, что выявленное нарушение порядка ведения бухгалтерского учета (начисление амортизации на объекты внешнего благоустройства) приводит к искажению и налогового учета, и к недоплате налога на прибыль организаций.

**Заключение**

В целом, вне зависимости от формы государственного устройства, формы собственности и других факторов, понимание термина амортизации остается неизменным. Амортизация **–** это процесс постепенного перенесения стоимости основных производственных фондов на изготовляемую их помощью продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги). Данного понимания придерживаются как отечественные, так и зарубежные теоретики учета, и оно находит свое отражение как в научных трудах, так и в нормативных документах.

Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств является важной составной частью учета основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с разными счетами в зависимости от направлений фактического использования конкретных объектов основных средств.

Целью аудита амортизации основных средств является выражения мнения относительно реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности амортизации объектов основных средств.

Аудитору важно учитывать, что неверное отражение в бухгалтерском и налоговом учете амортизации является долговременным процессом и для более точного и достоверного определения себестоимости продукции, а также финансовых результатов организации необходимо регулярно осуществлять контроль за правильностью начисления и учета амортизационных отчислений, при этом контроль должен проводиться со стороны как внешних, так и внутренних аудиторов.

Величина части этой стоимости, включаемая в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в данном отчетном периоде, называется амортизационными отчислениями, в экономическом смысле накапливаемые амортизационные отчисления являются одним из главных источников финансирования воспроизводства и обновления основных фондов и других амортизируемых активов.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации.

Устанавливается, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляются причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагаются меры к недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки следует рекомендовать администрации внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

В отношении организации бухгалтерского учета в компании в процессе написания работы установлено следующее: в ходе ознакомления с деятельностью объекта практики получена информация, что руководитель, а также главный бухгалтер не считают нужным обращать внимание на многие организационные вопросы, что может привести к неблагоприятной ситуации. По этой причине организацию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля нельзя принять удовлетворительной, риск существенного искажения отчетности (в соответствии с требованием ФПСАД №8) должен быть оценен как высокий, а следовательно, аудитору в ходе проверки рекомендуется проводить расширенный перечень процедур для формирования окончательного мнения.

По итогам изучения организации и ведения бухгалтерского учета ОАО «ТРАНСЕРВИС» можно сделать вывод, что указанное в предыдущем разделе существенное ослабление эффективности функционирования систем учета и контроля приводит к возникновению неустраняемых ошибок и искажений в учете, что влечет за собой искажение отчетности.

В ходе исследования налогового учета установлено, что выявленное нарушение порядка ведения бухгалтерского учета (начисление амортизации на объекты внешнего благоустройства) приводит к искажению и налогового учета, и к недоплате налога на прибыль организаций.

**Список использованных источников**

1. Гражданский Кодекс РФ. – Новосибирск: Кодексы и законы, 2009. – 475 с.
2. Налоговый кодекс – часть 1 и 2.– М.: Нормативные документы +, 2009. – 520 с.
3. План счетов и все ПБУ – в новой редакции. – М.: Финансы и право, 2009. – 211 с.
4. Приказ Министерства финансов от 30 марта 2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н) // Система Консультант плюс.
5. Приказ Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. N 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н) // Система Консультант плюс.
6. Сборник нормативных документов бухгалтера. – М.: Нормативные документы +, 2009. – 429 с.
7. Альянский Р.Б. Бухгалтерский и налоговый учет начисления амортизации. // Аудит и налогообложение, 2009, N 4. – с. 52-55
8. Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете. / под ред. Старновской Е.Ю. – М.: Про-М, 2009. – 220 с.
9. Андросов А.М. Бухгалтерский учет и отчетность в России. - М.: МЕНАТЕПИНФОРМ , 2006. – 628 с.
10. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ – ДАНА, 2007.-304 с.
11. Барановский Т.Ю.Аудит достоверности расчета сумм амортизации по основным средствам. //Финансовая газета. Региональный выпуск, 2007, N 14. – с. 12-14
12. Бобылев Ю.Г. Выбор метода начисления амортизации в целях оптимизации налогообложения прибыли. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2007, N 1. – с. 35-37
13. Бойкова М.Ю. Особенности учета и налогообложения отдельных доходов и расходов предприятия при формировании финансового результата // Экономика и жизнь. – 2009. - N 2(4). - с. 15-18.
14. Борщева О.Ю.Начисляем амортизацию. // Аудит и налогообложение, 2006, N 5. – с. 22-24
15. Бухгалтерский учет: Учебное пособие: Пер. с англ. – М.: ТОО «ДеКА», 2005. – 425 с.
16. Василенко Л.П. Налоговый учет амортизационных отчислений на неиспользуемые объекты основных средств. // Учет. Налоги. Право, 2009, N 22. – с. 12-15
17. Виктюк О.Ю., Виктюк Д.Ю. Амортизация после модернизации. // Учет. Налоги. Право, 2006, N 47. – с. 22-25
18. Волошин Д.А. Основные средства по-новому. // Главбух, 2006, № 78. – с. 26
19. Воробьева Е.И. Праздники прошли, а вопросы остались. // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». – 2005. - N 6. – с. 11-13.
20. Гащевская К.Л. Комплекс ОС амортизировать проще. // Учет. Налоги. Право, 2009, N 46. – с. 26-28
21. Дьяков А.Н.Аудит достоверности расчета амортизации по основным средствам. //Аудиторские ведомости, 2007, N 6. – с. 12-20
22. Ефремова А.А. Отдельные проблемы учета основных средств // Главбух, 2009, №10.-с.15-16
23. Захарьин В.Р. Расходы фирмы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Гросс-медиа, 2009. – 368 с.
24. Как правильно рассчитать амортизационную премию и амортизацию. // Налоговая политика и практика, 2007, N 2. – с. 8-9
25. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 2009. – 489 с.
26. Комментарий к части второй налогового кодекса РФ / Под общей редакцией д.ю.н., профессора Лабуганова О.Д. – М.: Юрист –Н, 2007. – 458 с.
27. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие (на основе Нового Плана счетов).-4-е изд.,перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2007.-640 с.
28. Луговой В.А. Учет основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций - М.: АО "Инкосаудит", 2006. – 356 с.
29. Макарьева В.И. Практические советы по применению ПБУ. –М.: Книги издательства «Налоговый вестник», 2009. – 450 с.
30. Начисление износа по основным средствам и нематериальным активам: сборник документов - М.: ПРИОР, 2006. – 245 с.
31. Орлов П.А., Орлов С.А. Проект новой системы амортизации. - Бизнес-информ, 2007. – 268 с.
32. Основные средства по-новому. / под ред. Василенко О.Ю. – М.: Знание, 2007. – 356 с.
33. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет основных средств // Бухгалтер, 2005.- с. 35-39.
34. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. – М: Бухгалтер, 2009.- 225 с.
35. Пятов М.Л. Учетная политика - бухгалтеру и финансисту. – М.: Финансы, 2005. – 470 с.
36. Рассрочка платежа препятствует амортизации (Комментарий к Письму Минфина России от 16.11.2006 N 03-03-04/2/247 «Об амортизации основного средства, приобретенного в рассрочку») // Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2006, N 23. – с. 14
37. Рахман З.О., Шеремет А.С. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. - М.: ИНФРА- М,2006. – с. 566
38. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. - М:. Финансы и статистика, 2006. – 526 с.
39. Справочник корреспонденции счетов бухгалтерского учета / под ред. Бакаева А.С. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России, 2005. – 605 с.
40. Стоянова М.Ю. Амортизация и амортизационная премия на производственном предприятии: бухгалтерский и налоговый аспект – М.: Финансы и право, 2007.- 250 с.
41. Стоянова М.Ю. Основные средства и НМА – налоговый учет сегодня. – М.: Финансы и право, 2006.- 225 с.
42. Стоянова М.Ю. Отдельные аспекты налогового учета основных средств // Налоги и право, 2007, №10.-с. 22-23
43. Строкин М.О. Налогообложение в хозяйственных операциях с основными средствами и инвестициями в основные средства // Экономика и жизнь, 2006, №42. – с. 25-29
44. Фомичева Л.П. Совместная деятельность: учет и налогообложение. – М.: Бератор-Пресс, 2007. – 345 с.
45. Шеремет А.С. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. - М.: ИНФРА- М, 2006. – 395 с.
46. Щадилова С.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита: Учебное пособие. М.: ИКЦ "ДИС", 2007. – 459 с.

**Приложение А**

Связь этапов учетного процесса с инструментами (элементами метода)

бухгалтерского учета и его результатами

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Основные этапы учетного процесса | 1) Первичное наблюдение | 2) Стоимостное измерение | Текущая группировка информации | Итоговое обобщение и интерпретация информации |
| Инструменты бухгалтерского учета | * документация * инвентаризация | * оценка * калькуляция | * счета * двойная запись | * балансовое обобщение |
| Результаты  учетного процесса | Товарная накладная на поступление объектов основных средств, Акты ОС-1, Карточки ОС-4 (в части информации по начислению амортизации). | Ведомость начисления амортизации | | Строка 120 бухгалтерского баланса (уменьшает первоначальную стоимость), составляющая строки 020 Отчета о прибылях и убытках, отдельно указывается в форме №5 |

**Приложение Б**

Задачи, решаемые аудитором с целью подтверждения предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Предпосылки | Характеристика | Задачи |
| Существование | Наличие актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности, по состоянию на определенную дату | Данная предпосылка выполняется с момента принятия объекта к учету. В том случае, если актив принят на баланс, не находится на консервации и отвечает другим требованиям к амортизируемому имуществу, данная предпосылка признается выполненной. |
| Права и обязанности | Принадлежность аудируемому лицу актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности, по состоянию на определенную дату | Для объектов, не подлежащих государственной регистрации, данная предпосылка признается выполненной при наличии правоустанавливающих документов (договор на приобретение, акт ввода в эксплуатацию). Для объектов, подлежащих регистрации – акт государственной регистрации (например, объекты недвижимости)  ОАО «ТРАНСЕРВИС» осуществляет контроль юридического оформления документов, нарушений не выявлено. |
| Возникновение | Хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода, относящиеся к деятельности аудируемого лица | Данная предпосылка считается выполненной, если объект основных средств начинает амортизироваться с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию. ОАО «ТРАНСЕРВИС» не допускает нарушения данного требования ПБУ. |
| Полнота | Отсутствие неотраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета | Данная предпосылка выполняется, если амортизация начисляется каждый месяц на каждый из объектов, подлежащих амортизации, в полном объеме. Данная предпосылка ОАО «ТРАНСЕРВИС» выполняется надлежащим образом. |
| Стоимостная оценка | Отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства | Величина амортизационных отчислений устанавливается, исходя из срока полезного использования (определяется на основе Постановления правительства №1 от 01 января 2002 года) и первоначальной стоимости, формируемой в порядке, установленном ПБУ, а также метода начисления амортизации, также закрепленном в учетной политике (выбирается из предлагаемых ПБУ 6/01). В ОАО «ТРАНСЕРВИС» закреплен линейный способ начисления амортизации по всем объектам. |
| Точное измерение | Точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени | ОАО «ТРАНСЕРВИС» последовательно распределяет начисляемую амортизацию между видами деятельности, к которым относятся объекты основных средств (например, здания, передаваемые в аренду, амортизируются с отнесением сумм амортизации на расходы по указанному сегменту бизнеса) |
| Представление и раскрытие | Объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности | Для каждой из групп объектов основных средств Общество открывает отдельные субсчета к счету 02 «Амортизация основных средств». В дальнейшем информация агрегируется и попадает в строку 120 бухгалтерского баланса. |

1. Порядок консервации основных средств, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию, как правило, основные средства, находящихся в определенном комплексе, объекты, имеющие законченный цикл производства. [↑](#footnote-ref-1)
2. Унифицированной формы первичного учетного документа не существует. Расчет может производиться непосредственно в акте на списание основных средств (ОС-4), акте на списание автотранспортных средств (ОС-4а), акте (накладной) приемки-передачи основных средств (ОС-1) [↑](#footnote-ref-2)