1. **Независимый финансовый контроль**

Независимый финансовый контроль, субъектами проведения которого являются независимые финансовые организации, имеющие лицензии на право его осуществления, называется аудитом. Аудит – это предпринимательская деятельность физических или юридических лиц, имеющих лицензию на право осуществления аудиторских услуг, по оказанию платных независимых вневедомственных проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов предприятиям, организациям, учреждениям в соответствии с договором. Правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляется Гражданским кодексом Российской Федерации, Законом об аудите и нормативно-правовыми актами Правительства РФ. В хозяйственной практике различают обязательный, инициативный и принудительный аудит.

Обязательный аудит проводится в соответствии с нормативно-правовыми актами, т.е. Правительство РФ четко определило критерии, по которым предприятие обязано подтвердить достоверность своих годовых отчетов. Инициативный аудит проводится по решению хозяйствующего субъекта, когда администрация или собственники решают иметь объективную оценку финансового состояния предприятия. Принудительный аудит имеет место в случаях, вызванных решениями или постановлениями правоохранительных или судебных органов.

Это относительно новый пил финансового контроля, появившийся в нашей стране в конце 80-х гг, XX в. и связанный с переходом на рыночные отношения. Для рыночных отношений были необходимы новые формы финансового контроля, присущие экономически развитым странам. Аудиторский контроль представляет собой особую, не связанную с государственным и ведомственным контролем форму финансового контроля. Ее инициатором являются: организации, сами заказавшие эту форму контроля; кредиторы, собственники, инвесторы и другие лица, заботящиеся о своих интересах. Этот интерес связан с потребностью достоверно знать имущественное состояние – как свое, так и своего потенциального партнера. Эта потребность возникает вследствие следующих причин:

– менеджмент организации в своих интересах при составлении отчетности может исказить имущественное положение и обязательства предприятия, а также результаты его деятельности;

– принятие управленческого решения пользователем финансовой информации во многом зависит от ее качества и достоверности;

– отсутствие профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и навыков анализа финансового положения организации, а также недоступности для пользователей первичных бухгалтерских документов, на основании которых осуществлялось составление отчетности.

Достоверная финансовая информации о хозяйственном субъекте повышает эффективность функционирования рынка в целом и рынка капиталов, в частности, дает собственникам возможность правильно оценить и спрогнозировать последствия принятия своих решений. Отсюда возникает потребность в наличии на рынке физических и юридических лиц, обладающих способностью объективно, будучи независимыми от организации, оценить ее финансовое положение на основе сопоставления представленных в отчетности сведений и фактически имеющихся сведений в первичных бухгалтерских документах и регистрах бухгалтерского и налогового учета. Эта опенка должна быть проведена с учетом действующего нормативно-правового регулирования.

Аудит представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей и дополнительных услуг, связанных с консультированием клиентов по вопросам банковского, налогового, финансового законодательства, по составлению расчетов или деклараций по налогообложению, ведению или восстановлению бухгалтерского учета, составлению финансовых прогнозов, выбору формы привлечения капитала, размещению временно свободных денежных ресурсов.

Цели аудита: установление достоверности финансовой и бухгалтерской отчетности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству и договорными обязательствами исполнителя и заказчика, соответствие произведенных финансовых и хозяйственных операций действующим нормативным актам; проверка плaтeжнo-pacчeтнoй документации и других финансовых обязательств аудируемых лиц.

Основные требования, предъявляемые к аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам, реализуются через принципы аудита.

Принцип *независимости* заключается в обязательном отсутствии у аудитора при формировании его мнения о достоверности бухгалтерской отчетности финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Независимость аудита должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств.

Принцип *профессионализма* заключается в соблюдении при проведении финансового контроля приоритета общественных интересов; финансовый контролер должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг, способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Принцип *компетентности*: аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим ему обеспечить квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. Поэтому для проведения аудита следует привлекать подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

Принцип *объективности* заключается в обязательности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного, самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

Принцип *конфиденциальности* *информации*: финансовые контролеры обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. Этот принцип должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не наносит ему, по представлениям аудитора, материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно, вне зависимости от продолжения или прекращения отношений с клиентом и без ограничения по времени.

Принцип ответственности: финансовые контролеры несут не только моральную, но и материальную ответственность, определяемую действующими нормативно-правовыми актами.

Принцип добросовестности заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей; подразумевает усердное и ответственное отношение финансового контролера к своей работе, т.е. он не вправе использовать для своей выгоды или в интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах клиентов, ставшую ему известной при выполнении профессиональных задач. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, под которой понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, позволяющей пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные управленческие решения.

Аудит не просто контроль, а средство достижения эффективного решения, способствующее экономическому успеху заказчика. Несмотря на то что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

В теории, хозяйственной практике и нормативных документах различают обязательный и инициативный, внутренний и внешний аудит.

1.1 Обязательный и инициативный аудит

Обязательный аудит регламентируется государством и представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в организациях, перечень которых определен в законодательном порядке. Обязательная аудиторская проверка производится также по поручению государственных органов дознания при наличии санкции прокуратуры или суда.

Обязательный аудит осуществляется, если:

1. организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
2. организация является кредитной или страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, или добровольные отчисления физических и юридических лиц;
3. объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) или сумма активов превышает установленную законодательством Российской Федерации нормативную величину.
4. организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

5) организация создана с участием иностранного капитала.

Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 процентов, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения открытого конкурса. Порядок проведения таких конкурсов подтверждается Правительством Российской Федерации, если иное не установлено федеральным законом.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Инициативный аудит проводится по решению самого хозяйствующего субъекта в объемах и сроки, оговоренные между заказчиком и аудиторской фирмой. Решение о его проведении могут принять также акционеры или потребовать финансово-кредитные и страховые организации. В числе задач инициативного аудита, помимо установления достоверности финансовой и бухгалтерской отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству и договорным обязательствам, может быть также обоснование учетной политики предприятия, оценка и прогноз его финансовой устойчивости, разработка рекомендаций по улучшению финансового состояния и повышению эффективности деятельности.

Обязательный и инициативный аудит осуществляются на основе гражданско-правового договора возмездного оказания услуг, который регулируется ГК РФ. Предметом договора является оказание услуг нематериального характера.

* 1. **Внутренний и внешний аудит**

Правовое обеспечение внутреннего финансового контроля предприятия отражено в многочисленных нормативно-правовых актах Российской Федерации. Однако структурное подразделение, организующее работу по обеспечению безопасности, определяется самим предприятием, его внутрифирменным правовым актом. Это установлено федеральными законами «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об акционерных обществах», где определено, что в составе обществ организуется ревизионная комиссия или ревизор, который выполняет специфическую функцию управления – контроль за финансово-хозяйственной деятельностью обществ, так называемый внутренний аудит.

Внутренний аудит – организованная хозяйствующим субъектом система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надлежащего функционирования системы внутреннего контроля, действующая в интересах хозяйствующего субъекта и его собственников, которая регламентирована внутренними документами. Внутренний аудиторский контроль осуществляют назначаемые собственниками ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом в зависимости от содержания и специфики деятельности организации, объемов показателей финансово-экономической деятельности, сложившейся системы управления экономического субъекта и состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита выполняют отдельные аудиторы или аудиторские службы, состоящие в штате организации, а также привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации или внешние аудиторы.

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководителей или собственников.

Функции внутреннего аудита:

* контроль за движением денежных средств и имущества, своевременным их оприходование и рациональным расходованием, который достигается путем разделения обязанностей и ответственности между должностными лицами и структурными подразделениями;
* проверка разделов бухгалтерского учета и внутреннего контроля; правильности применения плана счетов бухгалтерского учета; правильности ведения учетных регистров; соответствия данных синтетического учета данным аналитического учета; правильности учета затрат; правильности денежной оценки товарно-материальных ценностей;
* проверка бухгалтерской и оперативной информации, внутренней отчетности, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;
* проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований внутрифирменных нормативно-правовых актов, в том числе уставных целей, коллективного договора, учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства или собственников;

• проверка деятельности различных звеньев управления;

* оценка эффективности механизма бухгалтерского и внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;
* работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
* оценка используемого экономическим субъектом программного обеспечения;
* специальные расследования отдельных случаев, связанных с недостачей, порчей товарно-материальных ценностей, неэффективных действий управляющих;
* разработка и представление предложений руководству организации или собственникам по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления;
* организация документооборота и своевременность поступления в бухгалтерию первичных учетных документов;
* организация годовых инвентаризаций всех статей баланса, а также отражение результатов инвентаризации в учете и отчетности;
* установление правильности определения прибыли.

Внутренний финансовый контроль проводится как путем изучения, систематизации, анализа различных первичных документов, обосновывающих достоверность хозяйственных операций, так и путем фактического контроля.

Закон предусматривает обязанность любых лиц, занимающих должности в органах управления общества, и иных работников представлять внутреннему аудиту документы о финансово-хозяйственной деятельности общества. Отказ выполнить требования внутреннего аудитора о представлении необходимых документов может служить основанием для привлечения соответствующего лица к дисциплинарной ответственности.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта.

Внутренний аудит не подменяет контроль органов государственного контроля за достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемый в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Внешний аудит – независимый от организации контроль, проводимый определенными специалистами, прошедшими аттестацию в области учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности и имеющими соответствующие лицензии на право ведения аудиторской деятельности.

Все аудиторские услуги являются платными, проводятся независимыми самостоятельными организациями на предпринимательских началах и осуществляются на договорной основе между аудиторской фирмой и инспекциями Федеральной налоговой службы на предмет проверки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности; между аудиторской фирмой и хозяйствующим субъектом и его акционерами на предмет выполнения независимой экспертизы хозяйственно-финансовой деятельности и разработке мероприятий по повышению эффективности хозяйствования; между аудиторской фирмой и коммерческими банками и страховыми организациями на предмет оценки кредитоспособности и платежеспособности их клиентов и т.д.

Помимо проверок бухгалтерской отчетности, аудиторы и их организации могут осуществлять сопутствующие аудиту услуги. Имеется в виду:

1. постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
2. налоговое консультирование;
3. анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
4. управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
5. правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
6. автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
7. оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
8. разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
9. проведение маркетинговых исследований;
10. проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
11. обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

**2. Ревизия основных средств**

**2.1** Цели, задачи ревизии основных средств

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств организации необходимо единовременное выполнение следующих условий:

* использование в производстве продукции при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного периода, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
* способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и тому подобные издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или в эксплуатацию.

Целью ревизии основных средств являются проверка законности и правильности:

* операций поступления, перемещения и выбытия основных средств;
* определения первоначальной стоимости основных средств;
* их документального оформления;

■ своевременности и правильности начисления и включения в издержки производства амортизационных отчислений основных средств;

* определения остаточной стоимости основных средств;
* отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств;
* проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения, сохранности и эффективности использования основных средств.

Источниками информации являются баланс (форма №1), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5), акты (накладные) приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма №ОС-3), акты на списание основных средств (форма №0С-4а), инвентарные карточки учета основных средств (форма N° ОС-6), акты о приемке-передаче оборудования в монтаж (форма №ОС-15), акты о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16), договоры купли-продажи, договоры поставки, учетная политика организации, другие регистры бухгалтерского учета, вытекающие из особенностей организации учета в проверяемой организации.

**2.2** Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств

При осуществлении ревизии основных средств прежде всего проверяют наличие объектов недвижимости, правильность определения первоначальной стоимости основных средств, так как от этого зависит размер амортизационных отчислений, а следовательно, и финансовые результаты. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

К фактическим затратам на приобретение, сооружение и изготовление основных средств относятся:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) или договором купли-продажи, в том числе затраты по доставке;
* суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
* суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
* регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, связанные с приобретением прав на объект основных средств;
* таможенные пошлины;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
* иные затраты, непосредственно связанные с приобретением,
сооружением и изготовлением объекта основных средств
(в частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта).

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных в счет вклада, признается их денежная оценка, согласованная с учредителями организации. Первоначальной стоимостью полученных безвозмездно основных средств является оценка по рыночной стоимости на дату оприходования.

Для определения рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от предприятий-изготовителей, или сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, или сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе, или экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных, средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам мены, предусматривающим исполнение обязательства (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей она определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Стоимостная оценка объектов основных средств, приобретенных за валюту, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения объектов,

Ревизором проверяется правильность изменения первоначальной стоимости основных средств, которое возможно только в случае достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и перестройки объектов основных средств (согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Необходимо знать, что согласно ст. 257 НК РФ из этого перечня исключена переоценка объектов основных средств.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости основных средств, приобретенных у поставщика, ревизор должен проверить: нет ли случаев, когда поставщики за изделия, входящие по техдокументации в комплект основных средств, выставляют счета покупателям дополнительно за комплектующие изделия (узлы, агрегаты, детали), а бухгалтеры организации-покупателя присоединяют их к стоимости основных средств автоматически, необоснованно увеличивая их стоимость. Такая оценка основных средств создает условия для мошенничества и воровства. В соответствии с п. 1.4 Порядка применения экономических санкций за нарушение государственной дисциплины цен, утвержденного Комитетом Российской Федерации по политике цен, Минфином России, Госналогслужбой России от 1 декабря 1992 г. №01–17/30–23; №112; №ВЗ-6–05/410, применение цен, согласованных на комплектную продукцию, при поставке некомплектной продукции относится к нарушениям государственной дисциплины цен. Такие факты ревизором должны расцениваться как недостачи, а если они есть в наличии, то рекомендуется сделать исправительные записи на счетах бухгалтерского учета, т.е. ввести их в состав внеоборотных средств (Дебет счета 08 – Кредит счета 60 – сторно на стоимость комплектующих изделий; Дебет 01 – Кредит 08 – сторно на эту же стоимость; Дебет счета 10 – Кредит счета 60 – на эту же стоимость).

Переоценка основных средств осуществляется путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал предприятия.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», если предприятие однажды переоценит свои средства, то в дальнейшем оно должно будет каждый год проводить такую переоценку до вывода эти) объектов из эксплуатации.

Учитывая, что основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, которая представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и амортизацией, ревизор проверяет:

■ правильность применения норм амортизации и ее начисления в зависимости от вида и группы основных средств и срока их эксплуатации;

причины резкого колебания сумм начисленной амортизации за отдельные месяцы;

* правильность отражения амортизации на счетах бухгалтерского учета, при этом обращается внимание на те объекты, по которым не начисляется амортизация. Это касается объектов основных средств, полученных по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации. По жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства начисление амортизации производится в конце года и отражается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств»;
* нет ли имущества, по которому начисление амортизации временно приостановлено. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ст. 256 НК РФ к этому имуществу относятся основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию с продолжительностью более трех месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев по согласованию с главами местных администраций и налоговых служб;
* соблюдается ли способ начисления амортизации по основным средствам, предусмотренный учетной политикой и ПБУ 6/01 «Учет основных средств», один из которых может быть применен при начислении амортизации по группе однородных объектов основных средств: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока их полезного использования. Ревизор проверяет, правильно ли установлен срок полезного использования объекта основных средств. Если срок полезного использования не определен в технических паспортах и не установлен в централизованном порядке, то его определяют исходя из:

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

Для определения финансового результата является важным, начисляется ли амортизация по объектам основных средств и отражается в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляется независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде. Ревизор обращает внимание: нет ли случаев начисления амортизации по вновь поступившим в эксплуатацию основным средствам того месяца, когда они поступили, соответственно, по выбывшим основным средствам прекращено ли начисление амортизации в месяце выбытия; на наличие у предприятия основных средств, сданных в аренду, и правильность начисления по ним амортизационных отчислений. По объектам основных средств, сданным в аренду, амортизационные отчисления производятся арендодателем и отражаются на отдельном субсчете счета учета продаж или прочих доходов и расходов (Дебет счета 90 – Кредит счета 02 – при условии, что аренда является основным видом деятельности ревизуемой организации; Дебет счета 91 – Кредит счета 02).

Предприятия начиная с 1 января 2002 г. амортизируемое имущество распределяют по амортизируемым группам в соответствии со сроком полезного использования, определенного ст. 285 НК РФ. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества и на основании классификации основных средств. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизируемых группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей. Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора.

В целях предотвращения штрафных санкций налоговых органов, предъявляемых проверяемой организации, ревизор должен проверить отражение начислений амортизации в налоговом учете, что возможно при учете основных средств по амортизационным группам.

Согласно ст. 259 НК РФ по амортизируемому имуществу амортизация начисляется только двумя методами: линейным и нелинейным. Ревизор проверяет правомерность использования организацией специальных коэффициентов, применяемых к основной норме амортизации, установленной ст. 259 НК РФ. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Для амортизируемых основных средств, которые являются договором лизинга, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Эти положения не распространяются только на основные средства, относящиеся к первой, второй, третьей амортизационным группам, и только в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом. Организации, передавшие или получившие основные средства, которые являются предметом договора лизинга, вправе начислять амортизацию с использованием специального коэффициента, но не выше 3. По легковым автомобилям и микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5. Этот же коэффициент действует при получении такого имущества в лизинг.

2.3 Ревизия поступления, перемещения и выбытия основных средств

Важной задачей ревизии является проверка сохранности основных средств и правильности их отражения в бухгалтерском учете. В процессе ревизии проверяют документальное оформление и своевременность отражения в учетных регистрах поступления, перемещения и выбытия основных средств, достоверность отражения операций по реализации ненужного и излишнего оборудования.

Ревизию начинают с обследования фактического наличия, технического состояния и использования основных средств. Проверка проводится путем их осмотра и изучения данных бухгалтерии и производственно-технической документации. В проверке принимают участие соответствующие специалисты.

При осмотре зданий и сооружений обращают внимание на их техническое и противопожарное состояние, создание нормальных условий труда, производства, торговли и сохранности товаров и сырья. В процессе обследования производственного, холодильного и торгового оборудования выясняют:

* его фактическую производительность и использование в соответствии с установленными параметрами, комплектность и общее техническое состояние;
* имеется ли оборудование, которое требует ремонта или подлежит списанию вследствие непригодности для дальнейшей эксплуатации;
* устанавливают случаи досрочного выхода его из эксплуатации;
* анализируют простои по причине аварий и нарушения технических условий эксплуатации;
* выявляют излишнее, ненужное и неустановленное оборудование, возможные факты порчи, поломки и хранения его под открытым небом;
* исследуют техническое состояние основных средств;
* устанавливают соответствие важнейших признаков отдельных объектов по данным книги учета основных средств их фактическому техническому состоянию по результатам обследования;
* проверяют, закреплены ли за материально ответственными лицами основные средства по инвентарным номерам и местам их эксплуатации.

Одновременно с обследованием основных средств при необходимости проводится их инвентаризация. До ее начала проверяют наличие и состояние инвентарных книг, в которых обязательно должна быть дата ввода в эксплуатацию объекта, технических паспортов и документации, подтверждающей право собственности на основные средства, а также документация на основные средства, сданные или принятые в аренду или на хранение.

Инвентаризационная комиссия осматривает основные средства и включает их в инвентаризационную опись, указывая полное наименование, назначение и инвентарные номера. Если оборудование и механизмы являются некомплектными, то об этом делается особая отметка.

При проведении инвентаризации могут быть выявлены объекты, незаконно построенные, неоприходованные, списанные с баланса, но фактически используемые. Такие объекты могут использоваться в личных целях отдельными работниками предприятия или на них вырабатывают неучтенную продукцию. Эти объекты должны оцениваться по восстановительной стоимости с учетом износа, для них составляется отдельная опись. В отдельные описи включают также непригодные к эксплуатации и восстановлению арендованные основные средства.

При ревизии поступления основных средств обращают внимание на качество оформления актов их приемки, сличают реквизиты с показателями технической документации. В необходимых случаях проводят встречные проверки с организациями, от которых получены основные средства. Выявленные факты несвоевременного оприходования основных средств увязывают с возможностью выпуска неучтенной продукции и рассчитывают сумму недоначисленной амортизации.

Правильность отражения в учете поступления основных средств за счет капитальных вложений определяют путем сопоставления оприходованных объектов со сметой и их перечнем в титульном списке. При этом обращают внимание на возможные факты незаконного строительства одних объектов под видом других, отнесения стоимости недоделок и затрат на окончание строительства объектов на счета издержек обращения и производства.

При контроле приобретения нового оборудования проверяют полноту оприходования комплектов запасных частей, наборов инструментов, а также устанавливают своевременность предъявления претензий при обнаружении некомплектных и дефектных машин.

Проверяют обоснованность безвозмездного получения и передачи основных средств, правильность определения технического состояния и износа объекта. Выясняют также целесообразность перемещения основных средств, расходов на их перевозку, монтаж и исходя из перспектив их использования. Для проверки перемещения основных средств внутри предприятия изучают накладные и акты на монтаж (демонтаж) оборудования.

Предприятия могут иметь неиспользуемое оборудование, транспортные средства, инструмент, инвентарь и приборы. При ревизии выясняют, по каким причинам не используются эти основные средства; каковы их техническое состояние, комплектность и степень износа.

По операциям выбытия основных средств проверяют:

* причины выбытия основных средств;
* их техническое состояние;
* комплектность и степень износа;
* наличие заключения независимых оценщиков по каждому выбывшему объекту;
* обоснованность ликвидации основных средств, наличие акта на дефектность объекта и заполнение всех необходимых реквизитов;
* законность списания ликвидационных объектов;
* полноту и своевременность оприходования полезных материалов от ликвидации основных средств;
* отсутствие случаев ликвидации новых и некомплектных объектов под видом изношенных, а также списанных с баланса годных объектов с последующей их эксплуатацией;
* списание основных средств, на которые не полностью начислена амортизация, особенно из-за аварий, уничтожения, порчи, несоблюдения условий эксплуатации и халатного отношения работников;
* основания для проведения операций по выбытию основных средств и меры по возмещению материального ущерба. В случае непринятия мер к возмещению материального ущерба ревизор должен изучить этот вопрос и принять меры (рекомендовать передать дело в следственные органы, суд);
* обоснованность списания основных средств, которые можно использовать для личного потребления (холодильники, мебель, легковые автомашины и т.п.), для этого выясняют степень износа и правильность установления продажной цены.

В процессе ревизии отдельной проверке подлежат операции по передаче основных средств в аренду:

■ изучают целесообразность аренды основных средств, имеются ли в наличии договоры на их аренду, предусмотрена ли их капитализация (обоснованность размера ставок арендной платы);

■ выясняют условия эксплуатации и ремонта арендованных основных средств.

С особой тщательностью проверяют реализацию основных средств работникам предприятия и частным лицам. При этом устанавливают правильность определения цены реализации и полноту оплаты.

При проверке операций выбытия основных средств ревизор заполняет ведомость с отражением в ней необходимых фактов, подлежащих контролю.

В случае если на предприятии создана постоянно действующая комиссия, в компетенцию которой входит определение непригодности объектов основных средств к дальнейшему использованию, ревизору необходимо проверить работу этой комиссии.

**Список используемой литературы**

1. Аудит как независимый вид финансового контроля./ Е.В. Терехова. // Государство и право. – 2006. – №11. - с. 93–100.
2. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [Текст]: [учеб. пособие]/ М.: Кнорус, 2005. 390 с.
3. Внутренний аудит как форма контроля коммерческой организации./ В. Бурцев. // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – №1.-с. 41–48.
4. Голощапов Н.А. Контроль и ревизия [Текст]: [учеб. пособие]/ М.: Омега-Л, 2007, 281 с.
5. Когда контролер независим./ Александров Р. // Российская Федерация сегодня. – 2007. – №22. - с. 42–43.
6. Контроль и ревизия./ Под ред. М.В. Мельник. // М.: ФБК, 2005, 223 с.
7. Контроль и ревизия./ Под ред. М.Ф. Овсийчук. // М.: Кнорус, 2005. 224 с.
8. Макоев О.С. Контроль и ревизия[Текст]: [учебн. пособие]/ М.: Финансы и статистика, 2006, 253 с.
9. Независимость финансового контроля и его качество./ Гутцайт Е.М. // Аудиторские ведомости. – 2007. – №9.-с. 15–22.
10. О проблемах внедрения аудита в систему государственного финансового контроля Росии./ Саунин А.Н. // Экономика и право. – 2005. – №3.-с. 89–98.
11. Проданова Н.А. Контроль и ревизия[Текст] // М.: Кнорус, 2006, 317 с.
12. Ревизия и контроль./ Тесты и задачи. // Под ред. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. 260 с.
13. Ревизия основных средств предприятия – актуальный аналитический этап в процессе принятия стратегических решений./ Е.А. Орешонкова. // Экономические науки. – №6. – 2007. - с. 237–242.
14. Финансовый контроль: сущность и виды./ Варфоламеева Ю.А. // Аудитор. – №2. – 2006. - с. 16–22.