Введение

Главной целью аудита является обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности. За последние годы в бухгалтерском учете произошли существенные изменения, обусловленные сближением российских форм и методов учета с международными и разработкой собственных учетных стандартов, отвечающих международным требованиям. Для многих бухгалтеров эти изменения непонятны и поэтому нежеланны. Адаптация к новым условиям могла бы протекать намного легче при участии и поддержке аудиторов.

Среди проблем, выдвинутых практикой перехода к рыночной экономике, особую актуальность приобретают оценка основных средств и их отражение в бухгалтерском балансе, а также методы алгоритмизации.

Точность показателей объема, состояния и движения основных средств, а в известной мере и точность их качественной характеристики во многом зависит от того, на сколько правильно и достоверно проведена их оценка, имея в виду то, что неправильная оценка основных средств может не только исказить общую картину, но и вызвать:

– неточное исчисление амортизации, а отсюда себестоимости и отпускных цен продукции (работ, услуг), следовательно, доходности, рентабельности и прибыли;

– искажение сумм причитающегося налога как с имущества, так и с прибыли;

– неправильное отражение в бухгалтерском балансе соотношения основных и оборотных средств;

– неверное исчисление ряда технико-экономических показателей, характеризующих использование основных средств: износ, коэффициенты выбытия и поступления, широко применяемые показатели эффективности: фондоотдача, фондоемкость и фондовооруженность, неверно будет исчисляться и эффективность капитальных вложений.

Своевременное проведение аудиторской проверки правильности учета, налогообложения и использования основных средств позволит избежать многих неприятностей.

Особенно важно проведение аудиторской проверки основных средств на промышленных предприятиях, где на долю основных средств приходится значительная часть всего имущества предприятия. Такие предприятия имеют огромные производственные площади, множество техники, оборудования, различных сооружений.

С чего начать и в какой последовательности производить аудит основных средств? Этот вопрос каждый аудитор решает самостоятельно, исходя из собственного опыта. Главное состоит в том, чтобы при проверке был охвачен весь комплекс вопросов по учету основных средств.

Цель данной курсовой работы состоит в том, чтобы на основании исследования литературных источников, статей и изучение действующих в настоящее время нормативных и законодательных актов рассмотреть аудит операций поступления основных средств.

Для достижения данной цели в работе поставлены следующие задачи:

– изучить цели и задачи аудита операций поступления основных средств, информационную базу;

– рассмотреть процесс планирования аудиторской проверки;

– показать методику проведения аудита операций поступления основных средств.

 1. Цели и задачи аудита операций по поступлению основных средств. Информационная база.

Цель аудиторской проверки — формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по информации об основных средствах и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Достоверность показателя бухгалтерской отчетности «Основные средства» будет подтверждена в том случае, если аудитор получит необходимое количество доказательств, чтобы установить:

– существование указанных в отчетности объектов основных средств;

– наличие у организации прав на данные объекты;

– справедливость (правильность) оценки объектов основных средств;

– полноту отражения объектов основных средств в учете и бухгалтерской отчетности.

Для возможности утверждения о том, что информация по основным средствам, представленная в бухгалтерской отчетности, достоверна, аудитор исходит из предпосылок:

полноты – все основные средства учтены в бухгалтерской отчетности, не существует неучтенных основных средств, операции по движению основных средств отражены в полном объеме на счетах учета:

– в бухгалтерском учете и отчетности отражены все операции по фактически приобретенным объектам основных средств;

– сальдо и обороты по счетам учета основных средств в полном объеме перенесены из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и бухгалтерскую отчетность;

существования — все основные сред­ства реально существуют на дату составления баланса и являются существенными для организации:

– реальное наличие объектов учета основных средств, подтвержденных данными инвентаризации;

– наличие основных средств и ввод в эксплуатацию подтверждены необходимыми первичными документами;

прав и обязанностей— организация обладает имущественными правами на объекты основных средств, а также несет ответственность за риски, связанные с данными правами:

– основные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат организации на правах собственности, оперативного управления или хозяйственного ведения;

– поступление основных средств вытекает из условий договорных отношений, не противоречащих действующему законодательству;

– операции с основными средствами, подлежащие государственной регистрации (например, объекты недвижимости), имеют соответствующую регистрацию, а в отдельных случаях — нотариаль­ное заверение;

оценки — все основные средства оценены в соответствии с тре­бованиями нормативных документов:

– фактические затраты во внеоборотные активы правильно сформированы;

– в зависимости от способа поступления правильно сформирована стоимость основных средств;

– расчет рублевой оценки основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте или условных единицах, производится в соответствии с требованиями нормативных документов;

точности – все расчеты сумм в документах и регистрах бух­галтерского учета должным образом исчислены, данные бухгалтер­ской отчетности соответствуют записям в регистрах синтетического и аналитического учета:

– при переносе данных из первичных документов в регистры бухгалтерского учета, а также в бухгалтерскую отчетность соблюдена арифметическая точность показателей;

– при определении рублевой оценки объектов основных средств, выраженных в иностранной валюте, применены точные курсы иностранных валют;

ограничения учетного периода – все операции по движению учета основных средств учтены в соответствующий учетный период;

представления и раскрытия– все объекты учета основных средств правильно классифицированы и раскрыты в представленной бухгалтерской отчетности:

– приобретенные основные средства правильно включены в соответствующие укрупненные группы основных средств;

– основные средства правильно классифицированы по критерию производственного и непроизводственного назначения;

– в бухгалтерской отчетности основные средства должным образом классифицированы по видам;

– в бухгалтерской отчетности раскрыта информация по основным группам основных средств в соответствии с требованиями нормативных документов.

Информационная база, используемая аудитором при проверке основных средств, включает:

– основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения операций с основными средствами;

– приказ об учетной политике организации;

– приказ об учетной политике для целей налогообложения;

– первичные документы по отражению операций по основным средствам;

– регистры синтетического и аналитического учета и движения основных средств, используемые в орга­низации;

– бухгалтерскую отчетность.

К основным нормативным документам относят:

* Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.);
* План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г.);
* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 г.);
* Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР (Постановление Совета Министров СССР № 1072 от 22.10.1990 г.);
* О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г.);
* Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (приказ Минфина РФ № 26н от 30.03.2001 г.);
* Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина РФ № 91н от 13.10.2003 г.);
* Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств (постановление Госкомстата РФ № 7 от 21.01.2003 г.);
* Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий (письмо Госплана СССР № НБ-36-Д, Госстроя СССР № 23-Д, Стройбанка СССР № 144, ЦСУ СССР № 6-14 от 08.05.1984 г.);
* Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (постановление Госстандарта РФ № 359 от 26.12.1994 г.).

Начиная проверку, по приказу об учетной политике аудитору необходимо ознакомиться с вопросами методологии бухгалтерского учета основных средств. В частности, необходимо установить:

– перечень счетов и субсчетов по рабочему плану счетов, используемых для отражения операций по учету основных средств;

– порядок признания арендных платежей в качестве доходов.

По приказу об учетной политике для целей налогообложения аудитор знакомится с вопросами налогового учета:

– утвержденными формами аналитических регистров налогового учета по учету операций с основными средствами.

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

Операции по учету движения основных средств оформляются, как правило, типовыми унифицированными формами первичной документации, а в отдельных случаях первичными документами, разработанными организацией и утвержденными приказом по учетной политике. К ним относят:

* ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
* ОС- 1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;
* ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
* ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств»;
* ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;
* ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
* ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;
* ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
* ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;
* ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»;
* ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств»;

Бухгалтерская отчетность, используемая аудитором, включает: бухгалтерский баланс (ф. № 1), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и пояснительную записку.

В «Бухгалтерском балансе»(ф. № I) основные средства, принадлежащие организации на праве собственности оперативного управления и хозяйственного ведения, представлены в разделе 1 «Внеоборотные активы» по статье «Основные средства» (строка 120). Основные средства показываются в балансе в оценке НЕТТО — по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится).

Незавершенные капитальные вложения отражаются в балансе по строке 130 «Незавершенное строительство» по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

В «Приложении к бухгалтерскому балансу» (ф. № 5)раскрываются данные о:

– наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств; основные средства показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости;

– наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, переданных в аренду, как в целом, так и по отдельным видам (здания, сооружения);

–наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, переведенных на консервацию;

– наличии на начало и конец отчетного периода объектов основных средств, полученных в аренду в целом и по отдельным видам:

– стоимости объектов недвижимости на начало и конец года, которые приняты в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации;

– изменении стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

В пояснительной записке, исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), раскрывается информация о:

– принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

– объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

– способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

2. Планирование аудиторской проверки

Для достижения цели аудита в соответствии с Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита» составляется программа аудиторской проверки по разделу основных средств, являющаяся частью общей программы аудита организации (см. табл. 2.1).

Таблица 2.1

Программа аудита по разделу «Аудит поступления основных средств»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Перечень проверяемых вопросов и аудиторских процедур | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | Проверка операций капитальных вложений | Указывается конкретная дата работы на объекте | Аудитор |  |
| 2 2.12.2 2.32.42.5  | Проверка обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств:• правильность отнесения объектов к основным средствам и наличие прав организации на эти объекты• правильность классификации основных средств• правильность оценки и переоценки основных средств• вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства;• соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета | Указывается конкретная дата работы на объекте | Аудитор |  |
| 33.1 3.2 3.3 | Проверка правильного документального оформления и отражения в учете операций поступления основных средств:• использование унифицированных форм первичной учетной документации• отражение операций поступления основных средств в регистрах синтетического учета• вопросы налогообложения операций при поступлении основных средств | Указывается конкретная дата работы на объекте | Аудитор |  |
| 44.1 4.2 4.34.4 | Проверка правильности отражения в учете восстановления основных средств (ремонта, модернизации и реконструкции):• документальное оформление операций• способы проведения ремонта• правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость• отражение операций по реконструкции и модернизации в учете | Указывается конкретная дата работы на объекте | Аудитор |  |
| 55.15.25.3 | Проверка операций по аренде имущества:• документальное оформление операций• отражение операций в бухгалтерском учете• налогообложение операций по аренде | Указываетсяконкретная дата работы на объекте | Аудитор |  |

Программа проверки может быть скорректирована в зависимости от целей проверки, а также в условиях осуществления аудита по этапам.

При проверке операций по учету основных средств аудитору целесообразно методом опроса провести тестирование для оценки надежности системы внутреннего контроля. На основании тестирования может быть скорректирована программа проведения проверки (см. табл. 2.2).

Таблица 2.2

Тест внутреннего контроля по операциям с основными средствами

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание | Ответы |
| «Да» | «Нет» | Примечания |
| 1. Определены ли сроки проведения инвентариза­ции основных средств в приказе по учетной политике |  | X |  |
| 2. Инвентаризация проведена в сроки, установленные организацией |  | X | В приказе об учетной политике отсутствуют установленные сроки инвентаризации |
| 3. Проводилась ли инвентаризация в предыдущие периоды | X |  | Год назад |
| 4. Отражены ли результаты инвентаризации в учете | X |  | Инвентаризация в отчетном периоде не проводилась |
| 5. Назначены ли лица, ответственные за сохранность основных средств в местах эксплуатации | X |  |  |
| 6. Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств |  | X |  |
| 7. Использует ли организация унифицированные формы первичных документов | X |  |  |
| 8. Разработан ли график документооборота по учету основных средств |  | X |  |
| 9. Проводилась ли переоценка основных средств | X |  |  |
| 10. Осуществляет ли главный бухгалтер контроль за соблюдением графика документооборота |  | Х |  |
| 11. Застрахованы ли объекты основных средств на случай пожара, стихийных бедствий | X |  |  |
| 12. Имеются ли инвентарные карточки на бумажном носителе | X |  |  |
| 13. Сверяются ли данные аналитического учета с регистрами синтетического учета | X |  | Да. При составлении годового баланса |
| 14. Использует ли организация арендованные объекты основных средств |  | X |  |
| 15. Имеет ли организация филиалы, выделенные на отдельные балансы | X |  | Филиал создан в отчетном году |
| 16. Контролирует ли главный бухгалтер организацию учета основных средств в филиалах:* проведение выборочных инвентаризаций
* проверку первичных документов по филиалам
* использование данных бухгалтерского баланса
 | X | X | Из-за короткого срока действия филиала проверка постановки учета основных средств не производилась |

Из данных тестирования аудитор может сделать вывод, что поскольку в отчетном периоде инвентаризация не проводилась, в учетной политике не определены порядок инвентаризации отдельных объектов и сроки, то в ходе аудиторской проверки необходимо провести выборочную инвентаризацию объектов основных средств. Риск существенных ошибок возникает и в связи с тем, что в организации отсутствует внутренний контроль за операциями по учету основных средств филиала.

С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности. При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, то есть обосновывает достаточность аудиторских доказательств. По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.

Список аудиторских процедур, используемых документов, выводы аудитора приведены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Аудиторские процедуры

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание процедуры | Используемые документы | Выводы аудитора |
| Проверка соблюдения положений учетной политики в отношении объектов основных средств | Учетная политика | Применяемые методы в области учета основных средств соответствуют положениям учетной политики |
| Показатели соответствия отчетных показателей (ф.№1 и №5)соответствующим показателям в Главной книге, регистрам синтетического и аналитического учета | Квартальный, полугодовой и годовой балансы, форма №5, приложение к балансу, формы ОС-№6,7,8 | Отчетные показатели соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета |
| Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств | Акты приемки-передачи, счета-фактур, накладные | Первоначальная стоимость основных средств соответствует составу данной стоимости в ПБУ 6/01 |
| Проверка источников поступления основных средств | Накладные, счета-фактуры | Источники поступления соответствуют источникам в счетах-фактурах |
| Проверка правильности оформления приобретенных основных средств | Акты приемки-поступления, акты оприходования основных средств | Поступающие основные средства в соответствии с нормативными актами оформляются актами приемки-передачи |
| Проверка правильности выделения НДС при приобретении основных средств | Нормативные документы, счета-фактуры | НДС в финансовых документах выделяется отдельной строкой |
| Проверка правильности использования типовых форм по учету основных средств | Учетная политика, нормативные документы, формы ОС-№6,7,8 | В предприятии используются унифицированные формы отчетности |

Таким образом, применение указанных процедур, по существу, не выявило значительных нарушений действующего законодательства в области бухгалтерского учета основных средств.

Приведенный перечень аудиторских процедур, по существу, позволяет получить полную информацию о достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности операций поступления основных средств. однако в каждом конкретном случае разрабатывается свой перечень тестов и аудиторских процедур, поскольку организации различных отраслей и правовых форм имеют определенную специфику.

3. Методика проведения аудита операций поступления основных средств

1. Аудитор должен проверить обеспечивается ли контроль за наличием и сохранностью основных средств. Целью аудиторской проверки наличия и сохранности основных средств является подтверждение реальности статей бухгалтерской отчетности.

2. Проверить правильность отнесения объектов к основным средствам и наличие прав организации на эти объекты. Аудитор должен проверить правильность принятия актива к учету в качестве основного средства. При этом проверяется едино­временное выполнение следующих условий:

– использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации:

– эксплуатация в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

– последующая перепродажа данных активов не предполагается;

– способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Источниками информации для аудитора являются договоры, акты приемки-сдачи (ОС-1), инвентарные карточки.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем проверки документов по существу.

3. Проверить правильность классификации основных средств. На достоверность бухгалтерской отчетности, отражающей основные средства, существенное влияние может оказать классификация основных средств, определяющая методологию учета. Аудитор на основании первичных документов, записей характеристики объектов в инвентарных карточках проверяет правильность классификации и отнесения объекта к той или иной группе. Неправильное отнесение объекта к отдельным группам приводит к искажению расчетов амортизации, завышению в отдельных случаях себестоимости и, как правило, занижению прибыли.

4. Для подтверждения наличия основных средств аудитор проводит проверку ведения аналитического учета основных средств. Проверка может быть сплошной или выборочной, что определяется аудитором и отражается в рабочих документах. Аудитор должен также проверить вопросы обеспечения сохранности основных средств: назначается ли приказом руководителя организации материально-ответственные лица, отвечающие за сохранностью основных средств, заключены ли с ними письменные договоры о полной индивидуальной ответственности; порядок ведения аналитического учета объектов основных средств материально-ответственными лицами; созданы ли в организации условия для обеспечения сохранности основных средств. Следует также обратить внимание на то, застрахованы ли основные средства на случай стихийных бедствий, пожаров и других случаев, что снижает риск финансовых потерь в случае наступления страхового случая.

5. Необходимо провести проверку соответствия показателей бухгалтерской отчетности, синтетического и аналитического учета. С помощью процедуры прослеживания проводится проверка соответствия:

- показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам;

- показателей отчетности и Главной книги;

- показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Используя аналитические процедуры, осуществляется сверка показателей отчетности по основным средствам. Результаты проверки оформляются рабочими документами.

На данном этапе проверки аудитор с помощью процедуры прослеживания проверяет правильность отражения данных первичных документов в регистрах аналитического и синтетического учета, записей Главной книге. Это позволяет ему убедиться в том, правильно ли отражена операция в бухгалтерском учете.

6. Проверить правильность документального оформления и учета поступления основных средств. Целью проверки учета поступления основных средств является подтверждение того, что приобретенные основные средства были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию.

На данном этапе необходимо выполнить следующие процедуры:

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

– проверить первичные документы и физическое наличие вновь приобретенных объектов. Проверка проводится выборочно при существенном увеличении объектов основных средств;

– установить, что стоимость объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, надлежащим образом отражена на счетах бухгалтерского учета;

– выяснить соблюдение соответствующих положений налогового законодательства;

– определить в случае значительных поступлений основных средств в течение отчетного периода, была ли списана стоимость старого оборудования.

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

Аудитор проверяет: использует ли организация унифицированные формы первичной учетной документации (ОС-1, ОС- 1а, ОС-1б, ОС-3); заполнены ли все реквизиты этих документов; наличие и подлинность подписей лиц, ответственных за оформление; наличие приложений технической документации; указан ли присвоенный объекту инвентарный номер; открыта ли на данный объект инвентарная карточка или инвентарная книга (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) и порядок их заполнения.

В случае, если организация имеет небольшое количество объектов основных средств, аудитору должна быть представлена инвентарная книга.

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

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

7. Проверить правильность отражения поступления основных средств. На основании актов ф. № ОС-1, ОС-1а и ОС-1б и приложенных документов устанавливается источник поступления основных средств и проверяется:

– правильность формирования первоначальной стоимости объекта

– порядок отражения указанных операций на счетах бухгалтерского учета.

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

8. Одним из важных вопросов аудита поступления основных средств является проверка соблюдения действующего законодательства о налогах, в частности, налога на добавленную стоимость, на­лога на прибыль, налога на доходы физических лиц.

Если организация приобретала основные средства за плату, аудитор должен проверить правильность отражения НДС на счетах бухгалтерского учета, возможности его вычета или включения в первоначальную стоимость объекта.

Методом прослеживания устанавливается: выделен ли НДС в договоре, в первичных документах поставщиков, в расчетных документах организации; имеется ли счет-фактура на приобретенные основные средства; используется ли в учете счет 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»; для каких целей приобретен объект основных средств, поскольку от этого зависит порядок списания сумм налога с кредита указанного счета. Если объект приобретен для производственных целей, то суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении основных средств, в полном объеме подлежат вычету в момент принятия на учет основных средств (ст. 172 НК).

Аудитор должен также учитывать, что НДС включается в первоначальную стоимость при приобретении объектов основных средств (п. 2 ст. 170 НК):

– используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению;

– используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

– приобретения (ввоза) лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика;

– приобретения для производства и реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК.

Суммы налога, фактически уплаченные поставщикам основных средств, используемых для производства и реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых, так и не подлежащих налогообложению (п. 4 ст. 170 НК):

– учитываются в стоимости объектов основных средств, используемых для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 НК по основным средствам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций. Пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет налога по приобретенным объектам основных средств, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций. Если у налогоплательщика отсутствует раздельный учет, то сумма налога не подлежит вычету, и в расходы, принимаемые к вычету, при исчислении налога на прибыль не включается.

Аудитору необходимо обратить внимание, что в случае уплаты единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности налогоплательщик также обязан вести раздельный учет налога на добавленную стоимость в порядке, указанном выше.

Налогоплательщик имеет право не вести раздельный учет налога в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство.

Если в проверяемом периоде организация получила объекты основных средств по договору дарения (безвозмездно), аудитор должен учесть, что в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ (глава 25 «Налог на прибыль организаций») стоимость такого имущества включается в состав внереализационных доходов, датой признания дохода для целей налогообложения при использовании метода начисления является дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (ст. 271 НК РФ), при использовании кассового метода — дата поступления имущества (ст. 273 НК).

Аудитор должен проверить, не относятся ли основные средства к тем видам объектов, которые не включаются в налогооблагаемую базу согласно ст. 251 НК РФ. Дополнительно проверяется правильность оценки доходов для целей налогообложения.

При проверке поступления основных средств особое внимание обращается на операции приобретения организацией основных средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли-продажи, составленным в письменной форме, с указанием паспортных данных продавца. Порядок удержания налога на доходы физического лица зависит от того, является ли физическое лицо резидентом, или нерезидентом.

С 1 января 2001 г. в соответствии с нормами главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» налоговые агенты (организации) предоставление имущественных налоговых вычетов (ст. 220 НК) не производят. Налоговые агенты, выплачивающие доходы от реализации имущества налогоплательщиков-резидентов, по окончании налогового периода предоставляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц по форме № 2-НДФЛ с указанием общей суммы произведенных выплат по видам доходов.

При выплате налоговыми агентами доходов от реализации имущества, находящегося в собственности налогоплательщиков-нерезидентов, производится удержание налога по ставке 30% со всей суммы выплачиваемого дохода.

Заключение

Владельцу важно не только самому знать истинное финансовое положение организации, но и суметь убедить в этом третьи лица, с которыми организация вступает в партнерские отношения. Поскольку в рыночной экономике интересы администрации организации и пользователей информации о его финансовом состоянии объективно не совпадают, такое доказательство может быть представлено только независимым экспертом, каковым выступает аудитор.

Как показывает анализ структуры имущества большинства предприятий, доля основных средств в общей стоимости имущества организации достигает 90%, т.е. составляет преобладающую часть имущества. Аудит основных средств позволяет не только сделать выводы о достоверности отчетности, отражающей состояние основных средств, что в первую очередь важно для третьих лиц, но также аудит полезен для внутренних пользователей информации для предприятия управленческих решений.

Аудит основных средств должен решать следующие вопросы:

1. Эффективность и надежность системы внутреннего контроля по учету основных средств.
2. Ведение всех необходимых бухгалтерских регистров, позволяющих сделать вывод о состоянии и движении основных средств.
3. Оптимизация и автоматизация операций по учёту основных средств.

Список используемых источников

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 29.11.1996г. №129-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 №117 ФЗ, от 31.07.1998 №146 ФЗ.

# 3. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 №26н Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

4. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности».

# 5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 20.07.1998г. №33н.

6.Кочинев Ю.Ю. «Аудит». – 3-е изд., - СПб.: «Питер», 2005..

6. Соколов Я.В. Практический аудит: Учебное пособие: СПб Издательство «Юридический центр Пресс», 2004.

8. Подольский В.И. Аудит: Учебник: М: Экономистъ, 2005.

7.Пупко Г.М. «Аудит и ревизия: Учебник». – Мн.: «Книжный Дом»; «Мисанта», 2005.

8.Тумасян Р.З. «Бухгалтерский учёт: учебно-практическое пособие». – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: «Омега-Л», 2006. – 794 с.

7. Александров О.А. Аудит основных средств // Аудиторские ведомости – 2003. №1

7.Бычкова С.М. Аудит операций с основными средствами // Аудиторские ведомости – 2005. №10

9. Захарова А.В. Об организации аудита основных средств // Аудиторские консультации – 2004. №8

10. Земсков В.В. Статистический анализ при аудите основных средств // Аудиторские ведомости – 2005. №9