КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Аудит»

на тему:

**«Аудит прочих доходов и расходов организации»**

Москва 2010г.

##### Содержание

Введение

Глава 1. Нормативное регулирование прочих доходов и расходов

1.1 Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов коммерческих организаций

Глава 2.Содержание, классификация, признание прочих доходов и расходов организации

2.1 Содержание и классификация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учёте

2.2 Признание доходов и их бухгалтерский и налоговый учёт

2.3 Признание расходов и их бухгалтерский и налоговый учёт

Глава 3. Аудит прочих доходов и расходов

3.1 Цели и задачи аудита прочих доходов и расходов

3.2 Основные нормативные документы и источники проверки

3.3 Порядок проведения аудита прочих доходов и расходов

Список литературы

Введение

Финансовый результат представляет собой прибыль или убыток. Согласно п. 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными документами правилам. Финансовый результат в бухгалтерском учете выявляется и отражается ежемесячно.

Сумма прибыли (убытка) текущего отчетного периода слагается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

Конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период (чистую прибыль или чистый убыток) формируют следующие показатели:

* финансовый результат от обычных видов деятельности;
* прочие доходы и расходы;
* начисленные платежи налога на прибыль и причитающихся налоговых санкций.

Таким образом, аудит прочих доходов и расходов имеет важное значение для предприятия. Аудиторская проверка позволяет предприятию подтвердить правильность ведения учета, выявить нарушения, если таковые имеются, и в дальнейшем строить учетную политику во избежание неправильного отражения финансовых результатов.

Глава 1. Нормативное регулирование прочих доходов и расходов

* 1. Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов коммерческих организаций

Основным документом, устанавливающим единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета доходов и расходов организаций в Российской Федерации, является Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Согласно ст. 3 этого Закона в состав законодательных документов Российской Федерации о бухгалтерском учете также включаются другие федеральные законы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации. Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

В состав федеральных законов, регулирующих бухгалтерский учёт доходов и расходов, в первую очередь включаются Гражданский и Налоговый кодексы Российской Федерации.

Гражданский кодекс Российской Федерации является основополагающим документом, регулирующим гражданско-правовые отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием. Что касается Налогового кодекса РФ, то помимо важной роли этого документа при формировании информации об объектах бухгалтерского учета, его нормы прямо регулируют порядок учета доходов и расходов отдельных категорий субъектов предпринимательской деятельности. В частности, эти нормы определены для субъектов упрощенной системы налогообложения и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов Президентом РФ в большинстве случаев осуществляется посредством выдачи им поручений иным федеральным органам исполнительной власти.

Согласно ст. 5 Закона о бухгалтерском учете общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Этот федеральный орган исполнительной власти регулирует бухгалтерский учет доходов и расходов как посредством самостоятельного издания актов в области бухгалтерского учета, так и делегированием своих полномочий Министерству финансов РФ.

К основным документам, регулирующим бухгалтерский учет доходов и расходов, изданным Министерством финансов РФ, относятся:

«Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;

«Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99», утвержденное приказом Минфина РФ от

06.05.1999г. №32н;

«Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99», утвержденное приказом Минфина РФ от

06.05.1999г. №33н;

- Положения (стандарты), регламентирующие бухгалтерский учет отдельных объектов. К этим документам, в частности, относятся Положение по бухгалтерскому учету основных средств (ПБУ 6/01), материально-производственных запасов (ПБУ 5/01) и др. Этими стандартами регулируется методология бухгалтерского учета объектов, отличных от доходов и расходов организаций. Однако полнота, достоверность, объективность и рациональность в учете доходов и расходов могут быть достигнуты лишь при соблюдении этих требований в учете других, связанных с ними учетных объектов;

- «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению», утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н. Этот документ устанавливает схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, доходов и расходов, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете.

Учетная политика организации является одним из наиболее важных документов, регулирующих бухгалтерский учет доходов и расходов в рамках организации. При этом учетная политика организации в соответствии с п. 3 ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» должна основываться на нормах законодательства о бухгалтерском учете и нормативных актов органов, регулирующих бухгалтерский учет.

С 1 января 2002 г. вступила в силу глава 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, которая вкупе с остальными его главами, включая первую его часть, является основополагающим документом, регулирующим налоговый учет доходов и расходов организаций.

В соответствии со ст. 313 НК РФ данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам бюджетом по налогу на прибыль.

Глава 2. Содержание, классификация, признание прочих доходов и расходов организации

2.2 Содержание и классификация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учёте

В условиях рыночной экономики доходы и расходы являются важнейшими факторами, определяющими достоверность формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете и отчетности.

Для обеспечения учета доходов и расходов коммерческих организаций Министерством финансов РФ во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в РФ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности были утверждены Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации (ПБУ 9/99)» и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99)».

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами» организации признается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

«Расходами» организации в соответствии с ПБУ 10/99 признается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Согласно п.4 ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

а) доходы от обычных видов деятельности;

б) прочие доходы;

Согласно ПБУ 9/99 доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учёта организация самостоятельно признаёт поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

По отдельным видам деятельности организации поступления, связанные с ними, могут быть признаны выручкой или прочими поступлениями. К таким видам деятельности относятся:

* предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
* предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* участие в уставных капиталах других организаций.

Признание поступлений (арендной платы; лицензионных платежей, включая роялти; дивидендов, процентов) от этих трех видов деятельности в качестве выручки и, соответственно, доходов от обычных видов деятельности в ПБУ 9/99 ставится в зависимость от принадлежности их к предмету деятельности организации.

Так, согласно п. 7 и 8 ПБУ 9/99: «7. Прочими доходами являются:

* поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
* поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
* проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение причиненных организации убытков;
* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
* курсовые разницы;
* сумма дооценки активов;
* прочие доходы».

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации, и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и т. п.

Согласно ПБУ 10/99 Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

а) расходы по обычным видам деятельности

б) прочие расходы

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Прочими расходами являются:

* «расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
* расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
* проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
* расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
* отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
* возмещение причиненных организацией убытков;
* убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
* суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
* курсовые разницы;
* сумма уценки активов;
* перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий
* прочие расходы.

Прочими также являются расходы, возникшие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации, и т. п.).

Классификация доходов и расходов для целей налогового учета предусмотрена главой 25 «Налог на прибыль организаций» ч.2 НК РФ, анализ содержания которой позволяет сделать следующие выводы.

Согласно ст. 248 НК РФ доходы организации подразделяются на следующие их виды:

* доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
* внереализационные доходы.

Что касается расходов коммерческих организаций, то согласно пункту 2 ст. 252 НК РФ в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности они подразделяются на следующие виды:

* расходы, связанные с производством и реализацией;
* расходы, связанные с производством и (или) реализацией;
* внереализационные расходы.

2.2 Признание доходов и их бухгалтерский и налоговый учёт

В ПБУ 9/99 установлены условия признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг. Так, для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров (продукции, работ услуг) необходимо выполнение следующих пяти условий (п. 12 ПБУ 9/99):

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации имеется

в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка».

Для сообщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним в Плане счетов предназначен счёт 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» в Плане счетов предусмотрены следующие субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Для учета сумм начисленных организациями-плательщиками экспортных пошлин Планом счетов допускается использование субсчета 90-5 «Экспортные пошлины».

На счете 90-1 «Выручка» учитывается выручка по:

* готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
* работам и услугам промышленного характера;
* работам и услугам непромышленного характера;
* покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
* строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
* товарам;
* услугам по перевозке грузов и пассажиров;
* транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
* услугам связи;
* предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
* предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
* участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации);

и т. п.

Признанная в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и других отражается по кредиту счета 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и других, по которым на счете 90-1 «Выручка» признана выручка, списывается с кредита счетов 41 «Товары», 43 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» и других в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж».

Записи на счете 90-1 «Выручка» в течение месяца производятся в обычном порядке. В конце месяца сопоставлением кредитового оборота по счету 90-1 «Выручка» и дебетового оборота по счетам 90-2 «Себестоимость продаж». 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и 90-5 «Экспортные таможенные пошлины» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат от продаж заключительным оборотом списывается с счета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Записи на счетах 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные таможенные пошлины» производятся накопительно в течение отчетного года.

31 декабря, после отражения оборотов по продажам за декабрь, все субсчета к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») закрываются внутренними обратными записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Правила признания прочих доходов установлены п. 15 и 16 ПБУ 9/99:

«15. Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерам учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 настоящего Положения.

16. Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) — в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 настоящего Положения. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров. а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыска с организации или они признаны должником; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек; суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка; иные поступления — по мере образования (выявления)».

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, в Плане счетов предусмотрен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Согласно Плану счетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Субсчета к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются в начале года и ведутся накопительно в течение отчетного года до 31 декабря. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Полученное сальдо в конце месяца списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами:

-поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации: *Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*

*Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности:

*Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам: *Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества: *Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств, материалов, нематериальных активов и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров: *Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации: *Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы».*

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров принимаются к учету в сумме, присужденных судом или признанных должником: *Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

— поступления, связанные с безвозмездным получением активов:

*Дт сч. 98-2 «Безвозмездные поступления» Кт сч. 91-1 «Прочие доходы».*

Запись составляется по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации, а по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:

*Дт сч. 51 «Расчетный счет» и др.*

*Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»;*

-суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности: *Дт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,*

*Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,*

*Кт сч. 91-1 «Прочие доходы»:*

-положительные курсовые разницы: *Дт сч. 50 «Касса»,*

*Дт сч. 52-1.1 «Транзитный валютный счет»,*

*Дт сч. 52-1.2 «Текущий валютный счет»,*

*Дт сч. 52-1.3 «Специальный транзитный валютный счет».*

*Дт сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др-,*

*Ктсч. 91-1 «Прочие доходы».*

Для учета чрезвычайных доходов предназначен счет 99 «Прибыли и убытки», по кредиту которого в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п. отражаются доходы, вызванные чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т. п.).

Порядок учета выручки от реализации товаров (работ, услуг) для целей налогообложения регламентирован Налоговым кодексом РФ.

Согласно ст. 249 НК РФ налоговый учет выручки от реализации товаров (работ, услуг) зависит от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов:

*- по методу начисления (ст. 271 НК РФ);*

*- по кассовому методу (ст. 273 НК РФ).*

Правила признания внереализационных доходов установлены п. 4 ст. 271 НК РФ.

В организациях, использующих при определении выручки от реализации метод начисления, датой ее признания является момент перехода права собственности на поставленные товары (фактическое выполнение работ, оказание услуг).

В организациях, использующих при определении выручки от реализации кассовый метод, моментом признания выручки от реализации является день поступления средств на счета в банках или кассу организации, а также погашение задолженности иным образом.

Таким образом, ключевое условие признания выручки от реализации для целей бухгалтерского учета является таковым и для налогового учета, что позволяет распространить сферу использования изложенных выше рекомендаций и на налоговый учет.

При этом необходимо иметь в виду, что объект реализации в налоговом учете шире, чем в бухгалтерском. Это связано с более широким толкованием понятия «товары» в налоговом законодательстве по сравнению с бухгалтерским.

Ещё одним принципиальным расхождением между бухгалтерским и налоговым учетом выручки от продажи является различный порядок учета суммовой разницы.

Как уже отмечалось, бухгалтерский учет выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг), оцененной в иностранной валюте (условных денежных единицах), расчеты по которой осуществляются по согласованному курсу в рублях, организуется в соответствии с п. 6.6 ПБУ 9/99, согласно которому величина поступления определяется с учетом (увеличивается, уменьшается) суммовой разницы.

Согласно ст. 250 Налогового кодекса РФ доход в виде суммовой разницы, которая возникает у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях, включается в состав внереализационных доходов. В случае если возникающая суммовая разница является отрицательной, она в соответствии со ст. 265 НК РФ подлежит учету в составе внереализационных расходов.

Положительные (отрицательные) суммовые разницы увеличивают (уменьшают) выручку от продажи товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета, а для целей налогового учета являются внереализационным доходом (расходом). Различный порядок учета суммовой разницы в бухгалтерском и в налоговом учете не влечет образования разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

2.3 Признание расходов и их бухгалтерский и налоговый учёт

Правила признания расходов организаций для целей бухгалтерского учета предусмотрены ПБУ 10/99.

Пунктом 16 этого ПБУ установлены три условия, одновременное выполнение которых дает право на признание расходов в бухгалтерском учете:

* «расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
* сумма расхода может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность».

Согласно п. 7 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности формируют:

* «расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
* расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации *ОС* и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.)».

Пунктом 8 ПБУ 10/99 установлено, что «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Согласно п. 9 ПБУ 10/99: «себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности».

Как уже отмечалось, прочие расходы в течение отчетного периода находят отражение по дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Так, прочие расходы отражаются в бухгалтерском учете следующим образом.

1. Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (при условии, если они не признаны в качестве расходов по обычным видам деятельности), а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. Счета учета затрат.*

2. Остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 01,04,10,41.*

3. Расходы, связанные с продажей основных средств, товаров, продукции:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. Счета учета затрат.*

4. Стоимость проданной в обязательном, необязательном и добровольном порядке иностранной валюты на день продажи:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 57.*

5. Разница между курсом покупки и курсом ЦБ РФ на дату покупки иностранной валюты:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 76.*

6. Комиссионное вознаграждение банку за услуги по обязательной продаже иностранной валюты:

*Дтсч. 91-2 Ктсч. 76.*

7. Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов):

*Дт сч.91-2 Кт сч. 66, 67, 51, 52.*

8. Расходы, связанные с оплатой услуг кредитным организациям:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 76.*

9. Расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. Счета учета затрат.*

10. Расходы по уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 68.*

11. Расходы, связанные с аннулированием производственных заказов «договоров» и прекращением производства, не давшего продукции:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. Счета учета затрат.*

12. Отчисления в оценочные резервы: резервы по сомнительным долгам, обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материально-производственных запасов, а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной жизни и др.:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 63 (Резерв по сомнительным долгам).*

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 59 (Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги).*

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 14 (Резерв под снижение стоимости МПЗ).*

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 96 (Резерв по незавершенным на отчетную дату судебным разбирательствам).*

13. Расходы организации по содержанию законсервированных производительных мощностей и объектов: *Дт сч. 91-2 Кт сч. 10,70,69 и др.*

14. Суммы дебиторской задолженности, по которым истек исковой давности, других долгов, нереализованных для взыскания:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 62,76.*

15. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, уплаченные или признанные к уплате: *Дт сч. 91-2 Кт сч. 51,76.*

16. Курсовые разницы:

— отрицательные: *Дт сч. 91-2 Кт сч. 50, 52, 58, 60, 62, 71, 76 и др.*

— положительные: *Дт сч. 91-2 Кт сч. 60, 62, 76 и др.*

17. Расходы по выбытию основных средств и иных активов по причине возможности использования ввиду непригодности к дальнейшей эксплуатации (ликвидация, передача по договору дарения):

*Дт сч. 91-2 Кт сч. Счета учета затрат.*

18.Возмещение причиненных организацией убытков:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 76.*

19.Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 76, 02, 05 и др.*

20. Убытки от списания недостач ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие не обоснованности исков:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 94.*

21. Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах:

*Дт сч. 91-2 Кт сч. 76.*

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по счету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по счету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки» следующими бухгалтерскими записями:

- сальдо доходов: *Дт сч. 91-9 Кт сч. 99;*

- сальдо расходов: *Дт сч. 99 Кт сч. 91-9.*

По окончании отчетного года субсчета 91-1 «Прочие доходы» а 1-2 «Прочие расходы» закрываются внутренними записями на счет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»:

- прочие доходы: *Дт сч. 91-1 Кт сч. 91-9;*

- прочие расходы: *Дт сч. 91-9 Кт сч. 91-2.*

Порядок налогового учета расходов на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) установлен главой 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в отдельных случаях и убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом Налоговым кодексом РФ предусмотрено три критерия для признания затрат в качестве расходов: их обоснованность, документальное подтверждение и направленность на получение дохода.

Классификация расходов организаций для целей их налогового учета осуществляется на основе алгоритма, принципы построения которого аналогичны учету доходов организации.

Схема налогового учета расходов строится по иерархическому принципу, т. е. от общего к частному.

На первом этапе все расходы (убытки), понесенные организацией в отчетном периоде, делятся на расходы по видам деятельности, облагаемым налогом на прибыль, и расходы по видам деятельности, не облагаемым налогом на прибыль. К видам деятельности, не облагаемым налогом на прибыль, относятся, в частности сельскохозяйственная деятельность, специальные налоговые режимы и др.

На втором этапе все расходы делятся на расходы, учитываем при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и учитываемые при ее исчислении в соответствии со ст. 270 НК РФ. Затем расходы, учитываемые при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и реализацией, делятся на:

- расходы по видам деятельности, облагаемым по ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, финансовый результат от которых учитывается в общеустановленном порядке;

-расходы по видам деятельности, облагаемым по ставкам, установленным п. 2-5 ст. 284 НК РФ;

-расходы по видам деятельности, финансовый результат от которых учитывается при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в особом порядке.

Внереализационные расходы делятся на:

- обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией (п. 1 ст. 265 НК РФ);

- внереализационные расходы, учитываемые в особом порядке;

- убытки, приравниваемые к расходам, кроме не учитываемых для целей налогообложения в соответствии с п. 2 ст. 265 НК РФ.

В свою очередь, расходы по видам деятельности, облагаемым по ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ, финансовый результат от которых учитывается в общеустановленном порядке, делятся на:

-расходы по производству и реализации товаров, работ, услуг собственного производства;

-расходы по производству и реализации имущественных прав, за исключением права требования;

- расходы по реализации имущества, за исключением амортизируемого имущества;

-расходы по производству и реализации покупных товаров.

Расходы по видам деятельности, финансовый результат от которых учитывается при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в особом порядке, подразделяются на:

- расходы по реализации (иного выбытия) ценных бумаг в соответствии со ст. 280-282 НК РФ

- расходы по производству и реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав обслуживающих производств и хозяйств (учитываются отдельно по каждому производству или хозяйству) в соответствии со ст. 275.1 НК РФ;

- расходы по реализации амортизируемого имущества (отдельно по каждому объекту) в соответствии со ст. 268 НК РФ;

- расходы по реализации права требования в соответствии со ст. 279 НК РФ;

- расходы на ремонт в соответствии со ст. 260 и 324 НК РФ

- расходы на НИОКР (ст. 262 НК РФ);

- расходы на страхование (ст. 263 НК РФ);

- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 и 325 НК РФ).

В состав внереализационных расходов, учитываемых в особом порядке, включаются расходы по операциям с финансовыми инструментами срочного рынка (ФИС) в соответствии со ст. 301-305 НКРФ.

Расходы по производству и реализации товаров, работ, услуг собственного производства делятся на:

* Материальные расходы (ст. 254 НК РФ);
* Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ);
* Суммы начисленной амортизации (ст. 256-259 НК РФ);
* Прочие расходы (ст. 264 НК РФ).

В свою очередь, первые три подразделяются на расходы:

а) участвующие в формировании незавершенного производства, которые делятся на:

уменьшающие прибыль налогового (отчетного) периода;

не уменьшающие прибыль налогового (отчетного) периода и участвующие в формировании незавершенного производства в следующем отчетном периоде.

б) не участвующие в формировании незавершенного производства.

На этом же этапе расходы по реализации (иного выбытия) ценных бумаг делятся на:

- расходы по реализации (иного выбытия) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке в соответствии с п.3 ст. 280 НК РФ;

Расходы по реализации (иного выбытия) ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке (п. 6 ст. 280 НК РФ);

-расходы по реализации (иного выбытия) государственных и муниципальных ценных бумаг (ст. 281 НК РФ);

-расходы по сделкам РЕНО с ценными бумагами (ст. 282 НК РФ)

Далее расходы по реализации права требования подразделяются н а:

-расходы по реализации права требования до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК РФ);

-расходы по реализации права требования после наступления срока платежа (п. 2 ст. 279 НК РФ);

- расходы, связанные с реализацией финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).

Расходы по операциям с финансовыми инструментами срочного рынка (ФИС) делятся на:

-расходы по ФИС, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг (ст. 302 НК РФ);

-расходы по ФИС, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг (ст. 303 НК РФ);

-убытки по операциям хеджирования (п. 5 ст. 301, п. 5 ст. 304 НК РФ).

Данная схема является вспомогательной при составлении налоговой декларации по налогу на прибыль.

В соответствии с п. 2 ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Приведенная в НК РФ группировка затрат по элементам практически соответствует классификации, предусмотренной для целей бухгалтерского учета ПБУ 10/99, за одним исключением, касающимся отчислений на социальные нужды. В бухгалтерском учете эти отчисления представляют собой отдельный элемент затрат, а в налоговом учете они входят в состав элемента «Расходы на оплату труда».

Глава 3. Аудит прочих доходов и расходов

3.1 Цели и задачи аудита прочих доходов и расходов

Основная цель аудиторской деятельности — установление достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующими в РФ.

Целью аудиторской проверки прочих доходов и расходов является формирование мнения о правильности учета прочих доходов и расходов.

Задача аудиторской проверки прочих доходов и расходов, состоит из следующих вопросов, на которые должен ответить аудитор:

Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов соответствует положениям нормативных актов?

Данные аналитического и синтетического учета по счету 91 "Прочие доходы и расходы" соответствуют данным главной книги и баланса?

Корреспонденция счетов по счету 91 "Прочие доходы и расходы" составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

3.2 Основные нормативные документы и источники проверки

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

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (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.);

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Минфина РФ № 32н от 06.05.1999 г.);

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина РФ № 33н от 06.05.1999 г.);

Предоставляемые аудитору документы: учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения, накладные (акты выполненных работ), отчёты кассира с приложенными первичными документами (приходные и расходные кассовые ордера, платёжные ведомости, квитанции и д.р.), выписки банков по рублёвым и валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, платёжные поручения, авизо и д.р.), учётные регистры по счетам 50, 51, 68, 76, 91, 99 и д.р., главная книга.

3.3 Порядок проведения аудита прочих доходов и расходов

Свою работу аудитор начинает с ознакомления с проверяемым экономическим субъектом, для чего изучает учредительные документы, виды деятельности, учетную политику организации и т.д. Необходимо также ознакомиться с отчетностью, ее основными показателями, с тем, чтобы выявить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период.

Аудиторская проверка ограничена во времени, поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является планирование аудита.

Планируя порядок проведения аудита аудиторская организация должна руководствоваться как общими, так и частными принципами проведения аудита, а именно: комплектность, непрерывность, оптимальность.

При планировании аудита выделяют следующие основные этапы:

* предварительное планирование;
* подготовка и составление общего плана аудита;
* подготовка и составление программы аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

Планируя аудиторскую проверку, необходимо установить существенность – максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и рассматривается как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение.

Для расчета уровня существенности пользуются данными из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

* деятельность аудируемого лица;
* системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
* аудиторский риск и существенность;
* характер, временные рамки и объем процедур;
* координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы;
* прочие аспекты.

На основании плана работ перед началом аудита составляется программа проверки. По существу, программа аудита является более детальным развитием плана аудита для полного сбора информации. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки.

Далее аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем планируемых аудиторских доказательств, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Важным элементом аудиторской деятельности при планировании аудита является аудиторский риск.

Аудиторский риск - риск неэффективности аудиторской проверки, то есть риск выдачи заключения о достоверности бухгалтерской отчетности при наличии в ней существенных ошибок и пропусков.

АР = НР \* РСК \* РН, (1)

где АР – аудиторский риск;

НР – неотъемлемый риск, характеризует вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутреннего контроля.

РСК – риск средств контроля, характеризует степень надежности бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

РН – риск необнаружения, является показателем эффективности и качества работы аудитора.

Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. При оценке аудиторского риска аудитор использует свое профессиональное суждение. Аудитор должен разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск является произведением всех трех показателей.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Порядок проведения аудита прочих доходов и расходов включает ряд последовательных этапов:

Сверка данных аналитического учета прочих доходов и расходов с оборотами и остатками синтетического учета.

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 91 синтетического учета прочих доходов и расходов.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 91 учета прочих доходов и расходов.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Проверка правильности учета прочих доходов и расходов.

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке учета прочих доходов и расходов.

Согласно Инструкции по применению плана счетов, для обобщения информации о прочих доходах и расходах, предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При аудите необходимо установить правильность отражения в бухгалтерском учете следующих видов доходов:

* поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
* поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
* прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, - в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам");
* поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, -в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
* поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
* проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
* поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
* поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
* суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
* курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
* прочие доходы.

При аудите также необходимо установить правильность отражения в бухгалтерском учете следующих видов расходов:

* расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
* остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
* расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, - в корреспонденции со счетами учета затрат;
* расходы по операциям с тарой - в корреспонденции со счетами учета затрат;
* проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
* расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
* расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, - в корреспонденции со счетами учета затрат;
* возмещение причиненных организацией убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;
* убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
* отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам - в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
* суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
* курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
* расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;
* прочие расходы.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

При проверке необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: умышленных (преднамеренных) и неумышленных (непреднамеренных).

В качестве примера можно привести следующие виды непреднамеренных ошибок:

* неправильное отнесение прочих расходов к тому или иному периоду;
* расходы, которые ещё фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта;
* ошибочное отнесение понесённых расходов на увеличение стоимости активов, либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учёта;
* неверная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственных источников через счёт 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)».

Примерами преднамеренного искажения данных бухгалтерской отчётности в отношении указанных расходов являются:

* намеренное занижение расходов путём пропуска сумм;
* намеренное завышение расходов путём искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;
* неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;
* намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;
* оплата фиктивных расходов.

Выявленные ошибки и нарушения аудиторы регистрируют в рабочих документах и определяют их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчётности.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности учета прочих доходов и расходов, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчёта, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Литература

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

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.);

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г.);

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Минфина РФ № 32н от 06.05.1999 г.);

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина РФ № 33н от 06.05.1999 г.);

6. Суглобов А.Е.Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.Е, Суглобом, Б.Т. Жарылгасова. - 2-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 496 с.

7. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Практический аудит. Под ред. Бычковой С.М.- 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Эксмо, 2009.-176

8. Кочинев Ю.Ю.Аудит. 3-е изд. — СПб.: Питер, 2005. — 400 с.