Министерство Образования Российской Федерации

Московский инженерно-физический институт

(Государственный Университет)

Кафедра «Бухгалтерского учета, аудита и финансового менеджмента»

**Курсовая работа**

по дисциплине

**«Аудит»**

на тему:

«Аудит учета основных средств»

 Проверил: Белогина Н.С.

Москва, 2005 год.

План

Введение………………………………………………………………………………….3

1. Организация подготовки аудиторской проверки операций по учету основных средств……………………………………………………………………………….5
	1. Особенности финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия………………………………………………………………………5
	2. Основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета операций по учету основных средств……………………………………8
	3. Объект аудита и источники информации……………………………………..10
	4. Порядок тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля…………………………………………………………………………11
	5. Уровень существенности и аудиторский риск……………………………….15

2. Порядок проведения аудиторской проверки операций по аудиту основных средств…………………………………………………………………………………..19

* 1. Программа аудита операций по аудиту основных средств………………….19
	2. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета…………………………………………………………...20
	3. Аудит первичной бухгалтерской документации……………………………..22
	4. Порядок проведения и документирования процедуры проверки остальных документов, не относящихся к первичной документации…………………...24
	5. Порядок проведения и документирования процедур пересчет, инспектирование, наблюдение………………………………………………...25
	6. Порядок проведения и документирования процедур подтверждение, аналитические процедуры, прослеживание…………………………………..25

3. Обобщение результатов аудиторской проверки операций по учету основных средств…………………………………………………………………………………..27

3.1. Типичные ошибки и нарушения при отражении в учете операций по учету основных средств……………………………………………………………………….27

3.2. Рекомендации по устранению выявленных нарушений………………………...47

Заключение……………………………………………………………………………...54

Литература………………………………………………………………………………55

Приложение 1…………………………………………………………………………...56

Приложение 2…………………………………………………………………………...65

Введение

Тема моей курсовой работы достаточно актуальна на сегодняшний момент. На каждом предприятии имеются в наличии основные средства, естественно их размеры будут абсолютно различными для отдельных отраслей хозяйства, а некоторые предприятия будут их арендовать. Но в любом случае эти активы являются особо дорогостоящими, и поэтому каждый руководитель предприятия будет задумываться об этом вопросе, особенно при открытии предприятия. Проведение экономической реформы требует нового подхода к решению комплексной задачи повышения эффективности производства. А это предполагает не только применение новых методов решения проблем учета основных средств в организациях, но и изменение всей системы экономических показателей результатов финансовой деятельности.

Вместе с тем на современном этапе мы сталкиваемся с некомпетентностью и непоследовательностью и государственных органов управления, и представителей фирм при внедрении рыночных отношений в процесс обновления средств производства. Низкие темпы роста инвестиций в новое производство и модернизацию основных фондов ограничивают экономический рост, снижают действенность осуществляемых реформ. Все это предполагает создание качественно новых теоретических разработок и проведение практических исследований в области оптимизации инвестиционной политики на рыночной основе.

Реформа учета основных средств требует нового подхода к проблемам постановки и решения всего комплекса задач, касающихся повышения эффективности деятельности организаций. Но прежде всего речь идет о взаимной увязке интересов разнообразных фирм, их учредителей, административного аппарата, местных и федеральных органов власти.

Кроме того, изучение аудита основных средств необходимо для принятия взвешенных управленческих решений руководства организаций путем следования советов внешних аудиторов, либо путем создания внутреннего аудита и уделения внимания персонала данного отдела данному вопросу. А также это изучение важно для создания системы контроля действенного использования всех видов ресурсов, определения и отражения достоверных данных в отчетности, характеризующих успехи и неудачи фирм в достижении поставленных целей, увеличения капитала в результате хозяйственной деятельности.

 Цель данной работы – провести аудит основных средств, причем не только имеющихся в наличии у организации, но и арендованных и приобретенных по договору лизинга, ну и соответственно переданных в аренду и по договору лизинга. Задачами проведения аудита основных средств будут являться определенные стадии, которые соответствуют разделам курсовой работы. Будет проведена организация подготовки аудиторской проверки операций по учету основных средств, будет определен порядок проведения аудиторской проверки операций по аудиту основных средств, а также обобщены результаты аудиторской проверки. Данная работа в основе своей построена на отчетности «Северо-Западного Телекома», являющегося, на мой взгляд, хорошим примером для аудита именно данного направления учета, в связи с тем, что вся деятельность данного экономического субъекта строится именно на данной статье активов. При подготовке материалы были проработаны многие нормативные акты Российской Федерации. Не были взяты международные договоры и иные международные документы, так как в отчетности и отчете базового предприятия не было выявлено связи с иностранными партнерами. Среди отечественного законодательства опорными документами можно назвать гражданский кодекс, федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», положение по бухгалтерскому учету №6/01 и другие. Из-за недостатка информации представленная работа дополнена личными домыслами по поводу первичных документов организации и отчетных регистров. Естественно данное действие произведено не без анализа состояния базового предприятия, и не без изучения дополнительного материала, представленного в списке литературы.

1. Организация подготовки аудиторской проверки операций по учету основных средств.

1.1.Особенности финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия

Полное фирменное наименование базового предприятия: Открытое акционерное общество «Северо-Западный Телеком». Сокращенное фирменное наименование: ОАО «СЗТ». Дата введения текущего наименования: 10.12.2001 года. Основание введения текущего наименования: название введено в соответствии с решением общего собрания акционеров от 28.11.2001 г. протокол № 1.

Место нахождения эмитента: Россия, 191186, Санкт-Петербург, ул. Гороховая, 14/26 (ул. Большая Морская, 26)

Предыдущие наименования эмитента: 1. Полное фирменное наименование: Открытое акционерное общество «Петербургская телефонная сеть». Сокращенное фирменное наименование: ОАО ПТС. Дата введения наименования: 16.05.1996 года. Основание введения наименования: название введено в соответствии с решением общего собрания акционеров от 18.04.96г. протокол №1, в порядке приведения названия в соответствие с ГК РФ и Федеральным законом «Об акционерных обществах»

 2. Полное фирменное наименование: Акционерное общество открытого типа «Петербургская телефонная сеть». Сокращенное фирменное наименование: АООТ ПТС. Дата введения наименования: 06.05.1993 года. Основание введения наименования: наименование введено в результате реорганизации государственного предприятия связи и информатики «Ордена Трудового Красного знамени Ленинградская городская телефонная сеть» в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 01.07.92 N721 «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерные общества»

### Сведения о государственной регистрации эмитента

Дата государственной регистрации эмитента: 6.05.1993.Номер свидетельства о государственной регистрации (иного документа, подтверждающего государственную регистрацию эмитента): 2717.Орган, осуществивший государственную регистрацию: Регистрационная палата Мэрии Санкт-Петербурга

В соответствии с данными, указанными в свидетельстве о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года:

Основной государственный регистрационный номер юридического лица: 1027809169849.Дата регистрации: 17.07.2002 года. Наименование регистрирующего органа: Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району Санкт-Петербурга

### Сведения о создании и развитии эмитента

Срок существования эмитента с даты его государственной регистрации: 10 лет и 7 месяцев (на 2003 год)

Срок, до которого эмитент будет существовать: эмитент создан нанеопределенныйсрок.

Краткое описание истории образования и деятельности эмитента

Предприятие, обеспечивающее телефонную связь Санкт-Петербурга - Петрограда - Ленинграда - Санкт-Петербурга, образовано в 1882 году, когда права по устройству и эксплуатации телефонных сообщений в Петербурге были предоставлены международной компании "Телефоны Белла". В соответствии с Указом Президента РФ №721 от 1 июля 1992 г "Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий в акционерные общества" были начаты работы по приватизации государственного предприятия ЛГТС. 14 июля 1992 г. Приказом по Ленинградской городской телефонной сети (ЛГТС) создана комиссия по приватизации. В июле-сентябре 1992 г. подготовлены основополагающие документы Общества (Устав, План приватизации, Акт оценки имущества и др.). 8 апреля 1993 г. подписано Распоряжение ГКИ РФ № 613-р "О проведении приватизации ЛГТС". 6 мая 1993 г. Регистрационной палатой мэрии СПб выдано "Свидетельство о регистрации акционерного общества открытого типа "Петербургская телефонная сеть" (АО "ПТС"), а 31 мая 1993 г. в Финансовом управлении мэрии СПб зарегистрирован выпуск акций АО "ПТС".

В 1996 году АООТ ПТС было преобразовано в ОАО ПТС и внесены соответствующие изменения в Устав. 28 ноября 2001 года решением внеочередного общего собрания акционеров в рамках реорганизации путем присоединения к ОАО ПТС 8 операторов электросвязи северо-западного региона ОАО ПТС было преобразовано в ОАО "Северо-Западный Телеком" и далее внесены соответствующие изменения в Устав. 17 июля 2002 года ОАО "Северо-Западный Телеком" прошло перерегистрацию в Инспекции по Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району Санкт-Петербурга и получило основной регистрационный номер – 1027809169849

31 октября 2002 года к ОАО "Северо-Западный Телеком" были присоединены следующие компании, предоставляющие услуги электросвязи на территории СЗФО:

* Открытое акционерное общество "Артелеком" Архангельской области
* Открытое акционерное общество "Мурманэлектросвязь"
* Открытое акционерное общество "Новгородтелеком"
* Открытое акционерное общество "Электросвязь" Псковской области
* Открытое акционерное общество "Череповецэлектросвязь"
* Открытое акционерное общество "Электросвязь" Вологодской области
* Открытое акционерное общество "Электросвязь" Калининградской области
* Открытое акционерное общество "Электросвязь" республики Карелия.

В конце 2003 - начале 2004 годов филиал «Череповецэлектросвязь» был ликвидирован путем включения его в структуру филиала «Электросвязь Вологодской области». В 2004 году планируется присоединение ОАО "Связь" Республики Коми и ОАО "Ленсвязь».

Цели создания базового предприятия

Основным целями создания Открытого акционерного общества "Северо-Западный Телеком" является организация и предоставление услуг местной, с 28 декабря 2000 года - международной междугородной телефонной связи для абонентов на территории Санкт-Петербурга и отдельных территорий Ленинградской области, а после присоединения 8 операторов электросвязи СЗФО, Общество предоставляет услуги электросвязи на всей территории СЗФО, кроме большей части Ленинградской области и Республики Коми.

ОАО "Северо-Западный Телеком" также оказывает сопутствующие услуги связи, такие как предоставление каналов для передачи данных автоматизированных систем управления, телеграфа, радиовещания, оказывает услуги радиотелефонной связи и услуги справочного характера, услуги по предоставлению доступа в Интернет.

Предоставлять все виды телекоммуникационных услуг населению и организациям Санкт-Петербурга и Северо-Запада России во взаимодействии с местными и федеральными органами власти, применяя современные технологии, используя труд квалифицированных сотрудников, сохраняя лидирующие позиции среди операторов связи.

В данной работе будет использована только отчетность данного предприятия за 2003 год, так как доступа к другой информации не существует.

### Отраслевая принадлежность эмитента

Коды основных отраслевых направлений деятельности эмитента согласно ОКВЭД:

Основной код: 64.20.11

Остальные коды: 64.20.3; 64.20.22; 64.20.21; 64.20.12

### Основная хозяйственная деятельность эмитента

Виды продукции (работ, услуг), обеспечившие не менее чем 10 процентов объема реализации (выручки) эмитента за отчетный квартал:

### Телефонные соединения междугородные и международные, тыс. мин..

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 26.09.1997 N 1235 (ред. от 14.01.2002)
"Об утверждении правил оказания услуг телефонной связи":

Междугородной телефонной связью является телефонное соединение между пользователями, находящимися на территории разных субъектов Российской Федерации или разных административных районов одного субъекта Российской Федерации (кроме районов в составе города);
Международной телефонной связью является телефонное соединение между пользователем, находящимся на территории Российской Федерации, и пользователем, находящимся на территории другого государства. Объемы оказанных услуг по предоставлению междугородной и международной телефонной связи измеряются в тыс. минут разговоров. Стоимость услуги определяется в рублях и копейках за минуту разговора (в зависимости от расстояния между абонентом эмитента и пользователем, с которым осуществляется телефонное соединение, типа абонента и действующих скидок)

Услуги местной телефонной связи (ГТС, СТС), абонентская система оплаты. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 26.09.1997 N 1235 (ред. от 14.01.2002)
"Об утверждении правил оказания услуг телефонной связи" местная телефонная связь - это телефонное соединение между пользователями, находящимися в пределах одного населенного пункта или административного района.
Объемы оказанных услуг по предоставлению местной телефонной связи измеряются в количестве обслуживаемых абонентов (телефонных номеров) всех типов (население, бюджетные организации, коммерческие организации). Стоимость услуги определяется как ежемесячная абонентская плата за обслуживание и устанавливается эмитентом по согласованию с регулирующим государственным органом для каждого типа абонента. Доход от местной связи занимает самую большую долю (43,5%) в структуре доходов ОАО «Северо-Западный Телеком», доход от междугородной и международной связи составляет 37,5%.

### Рынки сбыта продукции (работ, услуг) эмитента

Основными покупателями продукции эмитента являются предприятия всех форм собственности и физические лица Северо-Западного региона РФ. Потребители продукции эмитента, на которых приходится не менее 10 процентов общей выручки от реализации эмитента, отсутствуют.

Возможными негативными факторами, которые могут повлиять на сбыт продукции Эмитента, являются:

- Ухудшение правовой, политической и экономической ситуации в стране и регионе деятельности Эмитента;

- Интенсификация инвестиций в альтернативные телекоммуникационные предприятия региона деятельности Эмитента;

- Государственное регулирование коммерческой деятельности компании.

Обслуживающие банки

Автобанк-НИКОЙЛ АКБ ОАО; "АВТОБАНК-НИКОЙЛ";Агрокредбанк АКБ ЗАО; Открытое акционерное общество "Альфа-Банк"; Закрытое Акционерное Общество "Балтийский Банк"; Банк внешней торговли (открытое акционерное общество); Акционерный коммерческий банк "ВНЕШАГРОБАНК" (Открытое акционерное общество); Открытое акционерное общество Банк "Возрождение.

Основные средства будут рассмотрены выше при расчете существенности. Можно выделить, что существует много филиалов, ряд из которых присоединились именно в 2002-2003 годах, по основным средствам(ОС) которых проводилась переоценка. А вообще специфика ОС данного предприятия, обусловленная отраслью работы предприятия, это наибольшая часть из всех оборотных и внеоборотных активов именно основных средств в структуре активов предприятия.

1.2.Основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета операций по учету основных средств

Сначала просто перечислю основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета операций по учету основных средств:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, части 1 и 2.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. с изменениями и дополнениями.
4. ПБУ «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено Приказом МФ РФ № 604 от 9 декабря 1998 г.).
5. ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено Приказом МФ РФ № 26н от 30 марта 2001 г.).
6. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждено Приказом МФ РФ от 13 июня 1995 г. № 49).
7. Постановление Госкомстата РФ от 21.10.1998 г. № 100 (в редакции от 12.09.2003 г.) «Об утверждении инструкций по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по строительству».
8. Постановление Госкомстата СССР от 28 декабря 1989 г. № 241 «Об утверждении типовых форм учета ОС» (в редакции Постановления Госкомстата от 21.01.03 № 7 «Об утверждении унифицированной первичной документации» и Постановления Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71е ).
9. Приказ МФ РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету ОС».
10. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (в редакции от 08.08.2003г.) «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы».
11. План счетов БУ финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению (утверждено Приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в редакции от 07.05.2003 г.)).
12. Приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в редакции от 24.03.2000 г.) «Об утверждении положения по ведению БУ и бухгалтерской отчетности в РФ».
13. «Общероссийский классификатор ОС» -ОК 013-94 (утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359) (дата введения 01.01.1996 г.).
14. «Положение по БУ долгосрочных инвестиций» (утверждено Письмом МФ РФ от 30.12.1993 г. № 160).
15. <Письмо> МФ РФ от 29.10.1993 г. № 118 (в редакции от 03.04.1996 г.) «Об отражении в БУ отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве».
16. Учетная политика (Приказ по учетной политике).
17. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено Приказом МФ РФ № 43н от 6 июля 1999 г.).

А теперь хотелось бы расположить данные нормативные акты по четырем уровням, которые обыкновенно используются в бухгалтерской практике. Это 1. Федеральный законодательный уровень – все законодательные акты, относящиеся к данному направлению, 2. ПБУ и План счетов с инструкцией, 3.Акты, к которым чаще всего относятся всевозможные приказы, инструкции и т.д. и 4. Внутренние документы фирмы.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Уровень | № из списка | Краткая характеристика (что регулируется данным документом) |
| I | 1 | Договоры, сделки с ОС, количество внесения Ос в УК определенного вида юридического лица, передача в качестве наследства ОС и т.д. |
| 2 | Начисление и уплата в бюджет налога на имущество, налога на прибыль и других налогов. |
| 3 | Регистры, оценка ОС, бухгалтерская отчетность и другие общие вопросы бухгалтерского учета ОС. |
| 10 | Перечисление ОС, относящихся к определенным амортизационным группам. |
| II | 4 | Формирование учетной политики, раскрытие учетной политики, изменение учетной политики. |
| 5 | Оценка ОС, амортизация ОС, восстановление Ос, выбытие ОС, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности. |
| 11 | Корреспонденция счетов 01 и 02, а также забалансовых счетов, связанных с отражением в учете ОС и др. |
| 14 | Организация учета долгосрочных инвестиций, учет затрат по строительству объектов, учет приобретения ОС, земельных участков, объектов природопользования и т.д. |
| 17 | Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней, содержание отдельных форм и т.д. |
| III | 6 | Общие правила проведения инвентаризации ОС. |
| 7 | Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по строительству объектов, включаемых в федеральные целевые программы  |
| 8 | Типовые формы учета ОС: ОС-1, ОС-1а, ОС-1б, ОС-2, ОС-3, Ос-4 и т.д. |
| 9 | Первоначальная оценка ОС, последующая оценка Ос, амортизация ОС, содержание и восстановление ОС, выбытие ОС. |
| 12 | Состав бухгалтерской отчетности и бухгалтерского учета ОС, общие требования к ним. |
| 13 | О присуждении ОКОФ, расшифровка отнесения к сооружениям, машинам и т.д. |
| 15 | Отдельные виды ОС и износ по ним (общежития, гостиницы и т.д.). |
| IV | 16 | На самом предприятии: оценка ОС, способ выбытия, начисления амортизации, структура аналитических счетов, наименование названий ОС. |

1.3.Объект аудита и источники информации.

*Целью* аудита основных средств является проверка соответствия применяемого организацией порядка учета и налогообложения, наличия, движения и использования ОС требованиям нормативных актов, действовавших в проверяемом периоде с целью выражения мнения о достоверности объекта аудита во всех существенных аспектах.

*Объектом* аудита является информация отчетности, относящаяся к основным средствам, а именно: форма №1 – строка 120, строки 900, 901, 907, 908; форма №5 – разделы 2.основные средства и 7.Обеспечения – строка 714(=717) и строки 724 и 726. (смотри приложение 1).

*Источниками информации* для аудита будут:

1. Договоры, используемые для покупки, продажи, ремонта, лизинга, аренды ОС. Приказ по учетной политике, приказ по формированию постоянно действующей комиссии, утверждающей операции приобретения и списания ОС.
2. Первичные документы, в том числе:

а) акт (накладная) приемки-передачи ОС – ф.ОС-1;

б) акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов – ф. ОС-3;

в) акт на списание ОС – ф. ОС-4;

г) акт на списание автотранспортных средств – ф. ОС-4а;

д) инвентарная карточка учета ОС – ф. ОС-6;

е) акт о приемке оборудования – ф. ОС-14;

ж) акт приемки-передачи оборудования в монтаж – ф. ОС-15;

з) акт о выявленных дефектах оборудования - ф. ОС-16.

1. Регистры: при журнально-ордерной форме: журнал-ордер № 13 (01 счет), журнал-ордер № 16 (08 счет), журнал-ордер № 10 (затраты, в том числе 02 счет). Если учет автоматизированный – распечатки оборотов по счетам 01,02,08,91,001 и т.д., подписанные бухгалтером.
2. Отчетность – помимо бухгалтерской также налоговая отчетность (налог на имущество); статистическая отчетность – форма статистического наблюдения № 11 (ОС).
3. Результаты опроса, прежде всего, материально - ответственных лиц, членов постоянно действующей комиссии, бухгалтера, ведущего учет ОС, персонал, использующий эту информацию, администрацию.
4. Подтверждение, например, от организации, которая проводила ремонт объекта, от продавцов и покупателей ОС, арендаторов и арендодателей.
5. Осмотр – наиболее дорогих и существенных объектов (в случае нашей организации надо будет проверить достаточно много объектов).
6. Результаты перекрестных процедур, например, от аудитора, который проверяет кредиты и займы, денежные средства (так как в объект аудита можно было также включить строки 051, 056, 061 и 065 формы № 4, но именно потому что в моем варианте проверки этот участок проверяет другой аудитор, я в объект данные строк не включила).
7. Результаты аналитических процедур, например коэффициент фондоотдачи.
8. Заключение эксперта, например, по оценке объекта ОС.

1.4.Порядок тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Обыкновенна практика того, что на предприятиях не разрабатывают программу внутреннего контроля основных средств и соответствующих хозяйственных операций, потому что у большинства экономических субъектов таких операций немного и издержки на специальный контроль не оправдываются. К моему базовому предприятию эта схема вполне возможно и не подходит, в связи с тем, что вся финансово-экономическая деятельность данного субъекта держится именно на ОС. Я могу только предполагать, так как, как и раньше я отмечала, у меня данных для этого в наличие нет, но я считаю, что на данном предприятии система контроля ОС существует. Даже при часто встречаемой ситуации перечень основных средств в организации может быть незначительным, но операции по их движению могут оказаться многочисленными и риск неэффективности контроля может считаться высоким. А в случае базового предприятия для моей работы в любом случае надо досконально проверять ОС, так как они занимают самую значительную часть в хозяйственной деятельности «Северо-Западного Телекома». Наиболее простым и эффективным способом получения предварительной (необходимой) информации о состоянии внутреннего контроля основных средств является тестирование по вопросам, приведенным в последующей таблице:

Вопросник для оценки внутреннего контроля: основные средства

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№ п/п* | *Направления или предпосылки подготовки отчетности и вопросы тестирования* | Ответы | Источники информации |
| Нет ответа | Да | Нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | **Организация**Соответствует ли структура бухгалтерии масштабам организации и особенности ее деятельности? |  | + |  | Положение о бухгалтерии |
| 2 | **Реальность**Фиксируются ли в учете места размещения и эксплуатации основных средств и за кем они закреплены? |  |  | + | Выборочная проверка |
| 3 | Проводится ли периодическая инвентаризация основных средств? |  | + |  | Инвентаризационные описи |
| 4 | **Полнота**Застрахованы ли объекты основных средств на случай стихийных бедствий? |  |  | + | Выборочная проверка, опрос бухгалтера, руководителя, подтверждения от страховщиков. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 5 | Анализируются ли периодически коэффициенты покрытия? Когда проводился последний анализ? |  |  | + | Опрос работников аналитического отдела (если такой имеется), выборочный просмотр документации, относящейся к данному вопросу. |
| 6 | **Разрешение**Подготавливаются ли счета на арендную плату и предложения по аренде для просмотра и утверждения Советом директоров? |  |  | + | Выборочный просмотр счетов на арендную плату; выборочный опрос членов Совета директоров. |
| 7 | Подписываются ли главным бухгалтером и утверждаются ли руководителем акты приема-передачи и списания основных средств? |  | + |  | Выборочный просмотр актов приема-передачи и списания основных средств.  |
| 8 | **Точность**Выбран ли вариант (способ) начисления амортизации основных средств в учетной политике? |  | + |  | Изучение учетной политики. |
| 9 | Отражена ли информация о сроке полезного использования (СПИ) объектов основных средств в учетной политике? |  | + |  | Изучение учетной политики. |
| 9 | Проверяют ли начисление амортизации внутренние аудиторы или другие ответственные лица? |  | + |  | Опрос внутренних аудиторов или других ответственных лиц. |
| 10 | **Классификация**Выбран ли вариант учета и финансирования затрат на ремонт основных средств в учетной политике? |  | + |  | Изучение учетной политики. |
| 11 | **Представление**Проверка наличия на объектах ОС металлического жетона, нанесения краской или иным способом номера. |  | + |  | Осмотр объектов ОС. |
| 12 | **Ответственность за объекты ОС**Назначаются ли материально-ответственные лица на должность приказов руководителя организации? |  | + |  | Выборочный просмотр приказов. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 13 | Заключены ли договоры о полной индивидуальной материальной ответственности с материально-ответственными лицами |  | + |  | Выборочный просмотр договоров о полной индивидуальной материальной ответственности. |
| 14 | **Возникновение**Заключены ли договоры купли-продажи (поставки) ОС в соответствии с требованиями законодательства? |  | + |  | Выборочный просмотр договоров купли-продажи (поставки) ОС (соответствие ГК ст. 454-524), опрос работников юридического отдела организации. |

Вопросник для оценки внутреннего контроля : бухгалтерский учет хозяйственных операций ОС.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№ п/п* | *Направления (или предпосылки подготовки отчетности) и вопросы тестирования* | Ответы | Источники информации |
| Нет ответа | Да | Нет |
| 1 | **2** | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | **Условия**Ведутся ли детализированные регистры для различных видов основных средств? |  |  | + | Просмотр регистров учета основных средств. |
| 2 | **Реальность**Отражается ли в учете факт сдачи основных средств в аренду? |  | + |  | Выявление наличия соответствующего субсчета для ОС, сданных в аренду, выборочный просмотр первичной документации и отчетности. |
| 3 | **Полнота** Анализируется ли периодически правильность начисления налогов? Когда проводился последний анализ? |  |  | + | Опрос главного бухгалтера либо ответственного за это действие лица. |
| 4 | Правильность принятия вычетов по НДС. |  | + |  | Выборочная проверка счетов-фактур от поставщиков, перекрестная процедура с аудитором на участке аудит налогов. |
| 4 | **Периодизация**Отражаются ли в учете основные средства на дату утверждения акта приема-передачи? |  | + |  | Выборочная проверка актов приема-передачи ОС. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 5 | Правильно ли отражен в бухгалтерском учете временной период операций по реализации продукции? |  | + |  | Выборочная проверка. |
| 6 | **Представление**Используются ли для учета ОС унифицированные формы учета? |  | + |  | Выборочный просмотр первичной документации. |
| 7 | **Представление**Вся ли информация об ОС есть в инвентарных карточках?: СПИ, способ начисления амортизации, освобождение от амортизации (если имеет место), индивидуальные особенности объекта. |  |  | + | Выборочный просмотр инвентарных карточек ОС (форма ОС-6). |
| 8 | Суммарно стоимость ОС, указанных в инвентарных карточках или книгах, соответствует стоимости Ос, числящихся в учете на счете 01 «Основные средства». |  | + |  | Выборочная сверка результатов по счету ОС с суммой в инвентарных карточках. |
| 9 | **Точность**Корреспонденция счетов по поступлению и выбытию ОС соответствует требованиям законодательства. |  | + |  | Просмотр корреспонденции и выявление неправильных проводок.  |
| 10 | **Оценка**Слагается ли стоимость ОС из фактических затрат на объект. |  | + |  | Выборочная проверка операций по приобретению, изготовлению, безвозмездной передаче ОС. |

Из данных тестирования можно сделать вывод о том, что и величина контрольного, и величина необъемлемого риска будут *средними*, так как можно дать хорошую оценку ситуации в учете и контроле ОС на данном предприятии. Но исходя из того, что в «Северо-Западном Телекоме» вся деятельность держится на ОС, следует посоветовать начальству предприятия, чтобы ни одного пункта в учете и контроле за ОС не было пропущено, чтобы в будущих проверках аудитор смог бы поставить во всех пунктах своего опросчика плюсы, чтобы максимальное внимание было уделено именно этой части финансово-хозяйственной деятельности предприятия. (вывод сделан не из реальных данных, а из воображаемых автором работы, т.е. плюсы проставлены по собственному желанию).

1.5.Уровень существенности и аудиторский риск

Для расчета уровня существенности по годовой отчетности будут использованы скорректированные данные из задания курсовой, применимые к базовому предприятию.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базовых показателей | Значения бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.р. | Границы существенности, %% | Расчетные показатели, т.р. |
| Суммарные затраты | 9483725 | 2,0 | 189674.5 |
| Стоимость основных средств | 13343154 | 10,0 | 1334315.4 |
| Капитал | 11436656 | 10,0 | 1143665.6 |
| Валюта баланса | 17614829 | 1,5 | 234222.43 |

Невооруженным глазом видно, что первый показатель (суммарные затраты) выбивается из порядка остальных, поэтому для него уровень существенности будет лавироваться для того, чтобы в дальнейшем коэффициент не выходил за пределы допустимого значения 0,4-0,5, а также вообще мною не будет учете показатель валюты баланса, так как он, по моему мнению может быть опущен, а также он также сильно выбивается из порядка остальных показателей:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базовых показателей | Значения бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.р. | Границы существенности, %% | Расчетные показатели, т.р. |
| Суммарные затраты | 9483725 | 11,0 | 1138047 |
| Стоимость основных средств | 13343154 | 10,0 | 1334315.4 |
| Капитал | 11436656 | 10,0 | 1143665.6 |

А теперь рассчитаем среднюю из перечисленных данных:

 \_ 1138047 +1334315,4 +1143665,6

 X = 3 = 1205342,6 т.р.

Просчитаем коэффициент для проверки правильности нахождения средней:

Для этого сначала рассчитаем размах между наибольшим и наименьшими показателями: 1143665,6-1334315,4 = 196268,4 т.р.

А теперь перейдем к коэффициенту:

 196268,4

K = 1205342,6 = 0,163, делаем вывод о том, что наша средняя надежна. А теперь округлим наш уровень существенности. Для округления просчитаем максимальное отклонение, которое равно 20% от найденного уровня в большую и меньшую стороны. 20% от 1205342,6 т.р. равно 241068,52 т.р. Поэтому мой **уровень существенности** будет равен **1 200 000 000 руб.**

Для расчета уровня существенности для нашего направления, т.е. для аудита ОС, используем данные по основным показателям ОС за 2003 год:

|  |
| --- |
| *Основные средства по состоянию на 31.12.2003 года* *руб.* |
| *Наименование группы ОС* | *Первоначальная стоимость* | *Сумма амортизации* | *Остаточная (за вычетом амортизации) ст-ть*  |
| *Земельные участки и объекты природопользования* |  *5 127 561*  |  |  *5 127 561*  |
| *Здания* |  *4 156 915 542*  |  *955 968 189*  |  *3 200 947 353*  |
| *Линии связи* |  *5 586 399 798*  |  *3 270 845 802*  |  *2 315 553 996*  |
| *Прочие сооружения* |  *502 608 134*  |  *208 430 516*  |  *294 177 618*  |
| *Транспортные средства* |  *191 280 811*  |  *104 544 390*  |  *86 736 421*  |
| *Коммутаторы* |  *4 163 798 199*  |  *1 459 814 970*  |  *2 703 983 229*  |
| *Прочее оборудование сетей связи* |  *6 113 948 523*  |  *2 375 157 262*  |  *3 738 791 261*  |
| *Вычислительная и оргтехника* |  *711 489 075*  |  *376 121 054*  |  *335 368 021*  |
| *Прочие основные средства* |  *1 353 609 233*  |  *691 140 245*  |  *662 468 988*  |
| *Итого:* |  *22 785 176 876*  |  *9 442 022 428*  |  *13 343 154 448*  |

Из данных показателей выберем имеющие наибольшую стоимость и наибольшую значимость по моему мнению для деятельности предприятия основные средства и рассчитаем для них по той же методике уровень существенности:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Наименование группы ОС* | *Первоначальная стоимость* | *Сумма амортизации* | *Остаточная (за вычетом амортизации) ст-ть*  | *Границы существенности**%* | *Расчетные показатели* |
| Здания |  4 156 915 542  |  955 968 189  |  3 200 947 353  | 10% |  415691554 |
| Линии связи |  5 586 399 798  |  3 270 845 802  |  2 315 553 996  | 8% |  446911984 |
| Коммутаторы |  4 163 798 199  |  1 459 814 970  |  2 703 983 229  | 10% |  416379819,9 |
| Прочее оборудование сетей связи |  6 113 948 523  |  2 375 157 262  |  3 738 791 261  | 7% |  427976397 |

Теперь рассчитаю среднюю:

 \_ 415691554 + 446911984 + 416379819,9 + 427976397

X = 4 = 426 739 939 т.р.

Просчитаем коэффициент, предварительно рассчитав размах между наибольшим и наименьшими показателями:

Размах = 446911984-415691554 = 31220430 т.р.

 31220430

К = 426739939 = 0,07 → надежная средняя

Учтя максимальный размах в 20% от показателя ( 85347987,8), находим уровень существенности, равный 400 000 000 руб.

 Теперь попробую обосновать полученный результат, найдя его другим способом. Основные средства по отношению к валюте баланса составляют 76%: 13343154000/17614829000, но это слишком большой показатель. Поэтому буреем наибольший из приемлемых уровней, а именно 40%, равный 480 000 000 (1 200 000 000 \* 0,4). Просчитанный ранее уровень меньше этого, поэтому я решаю оставить **уровень существенности для проверки основных средств, равный 400 000 000 руб.**

А теперь перейду к определению рисков. Порядок определения рисков регулируется стандартом №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом». Аудитор обязан рассчитать уровень рисков, пользуясь моделью: DAR = IR\*CR\*DR, где DAR – общий аудиторский риск, IR – неотъемлемый риск(присущий риск предприятию), CR – контрольный риск, DR – риск невыявления ошибок аудитором. Выполняя задание курсовой, можно охарактеризовать ситуацию в данном виде:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N варианта | Уровень внутрихозяйственного риска | Уровень риска средств контроля |
| 11 | Средний  | Высокий |

Используя таблицу зависимости между компонентами аудиторского риска (из приложения к правилу (стандарту) № 8) можно по заданным значениям выяснить риск необнаружения : {закрашенная часть таблицы относится к риску необнаружения}

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Аудиторская оценка риска средств контроля |
| Высокая | Средняя | Низкая |
| Аудиторская оценка неотъемлемого риска | Высокая | Самая низкая | Более низкая | Средняя |
| Средняя | Более низкая | Средняя | Более высокая |
| Низкая | Средняя | Более высокая | Самая высокая |

Делая вывод по нашим данным можно отметить, что в нашем случае величина риска необнаружения является более низкой.

А если говорить о предыдущих выводах по поводу воображаемой ситуации в «Северо-Западном Телекоме», где контрольный и неотъемлемый риск являются средними, то риск необнаружения будет средним. Поэтому интересно вычислить аудиторский риск, имея данные сведения. Поставляя импровизированные данные в формулу можно получить:

DAR = IR \* CR \* DR [DAR должен быть ≤ 1]

0,042966 0,42 0,33 0,31

То есть аудиторский риск будет равен 4,3%, что является более менее приемлемым на хорошем уровне аудиторских компаний.

Теперь попробуем определить трудоемкость проверки. В российском аудите обычно применяют упрощенные технологии определения трудоемкости проверки в зависимости от показателей, представленных в таблице:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Выручка млн. руб. | Стоимость ОС, млн. руб. | Среднесписочная численность, чел. |
| До 1010-5050-250 | 101530 | 51020 | -515 |
| 250-500500-10001000-3000 | 456090 | 35090 | 305075 |
| 3000-50005000-10000свыше 10000 | 120240- | 120100- | 120180360 |

Посмотрев нужные для определения показатели в отчетности базового предприятия, можно записать: ОС 13 343 154 т.р., выручка 12 336 392 т.р., численность 3004 человек. Таким образом, получаю, что первые два показателя вообще отсутствуют в таблице, поэтому беру наибольшие значения – 240 и 100, а по численности получается 120 человеко-дней. Сложив эти три показателя, получаю 460 человеко-дней для всей проверки.

Изучив материал по поводу трудоемкости направления аудит ОС, можно вычленить информацию о том, что обыкновенно проверка данного актива занимает от 1 до 24 человеко-дней. Так как в моей проверке величина ОС очень велика, я выберу максимальное количество – 24 человеко-дней, естественно соизмеряя с этим и количество работников в команде, которое будет очень велико.

1. **Порядок проведения аудиторской проверки операций по аудиту основных средств.**

2.1.Программа аудита операций по аудиту основных средств

Проверяемая организация «Северо-Западный Телеком»

Период аудита с 1 января по 31 декабря 2003 года

Трудоемкость проверки 460 человеко-дней

Руководитель проверки и состав аудиторской группы руководитель – Бабина А.Е.,

состав группы – смотри дополнительные документы проверки.

Планируемый аудиторский риск 4,3 %

Планируемый уровень существенности 1 200 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N | Перечень проверяемых вопросов | Ссылка на аудиторские процедуры | Рабочие документы аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Проверка назначения материально-ответственных лиц за сохранностью основных средств | Проверка документов | РД-№… |
| 2 | Проверка заключения договоров о материальной ответственности с лицами, отвечающими за сохранность основных средств. | Проверка договоров о материальной ответственности | РД-№… |
| 3 | Проверка оборудования помещений пожарно-охранной сигнализацией. | Инспектирование | РД №… |
| 4 | Проверка организации порядка вывоза материальных средств с территории организации. | Устный опрос персонала | РД №… |
| 5 | Проверка проведения инвентаризации основных средств, оформления ее результатов. | Проверка инвентаризационных описей, при возможности наблюдение | РД №… |
| 6 | Проверка правильности отнесения предметов к основным средствам. | Проверка инвентарных карточек ОС, учетной политики | РД №… |
| 7 | Проверка правильности начисления амортизации по основным средствам, в том числе ускоренной. | Проверка неунифицированных документов, начисления амортизации и ее арифметических расчетов, пересчет | Проверочный лист №… |
| 8 | Проверка правильности проведения переоценки основных средств и оформления ее результатов | Проверка документов по переоценке ОС | РД №… |
| 9 | Проверка правильности разделения основных средств по назначению (производственные и непроизводственные) | Инспектирование | РД №… |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 10 | Проверка правильности оценки основных средств | Проверка корточек ОС, договоров на покупку объектов и соблюдения правил учета | Контрольный лист |
| 11 | Аудит оформления первичных учетных документов | Проверка карточек ОС-1, ОС-4, ОС-6 и др. | РД- №… |
| 12 | Проверка правильности отражения в учете реализации основных средств  | Подтверждение от покупателя, проверка карточек ОС-4 | Запрос, контрольный лист |
| 13 | Правильность начисления НДС при безвозмездной передаче основных средств | Проверка заполнения декларации по НДС, при возможности наблюдение за работой бухгалтера на этом участке. | РД №… |
| 14 | Правильность исчисления налога на прибыль при реализации основных средств | Проверка заполнения декларации по НП, подтверждение от покупателя | РД №… |
| 15 | Правильности отражения в учете операций, связанных с арендой основных средств | Проверка договоров на аренду и соблюдение правил учета | РД №… |
| 16 | Правильность отражения в учете лизинговых операций | Проверка договоров лизинга и соблюдение правил учета | РД №… |
| 17 | Правильность учета затрат на ремонт | Проверка смет | Контрольный лист |
| 18 | Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета | Проверка бухгалтерской отчетности и журналов-ордеров N13, № 10 | Лист контроля N… |
| 19 | Правильность составления корреспонденции счетов по учету основных средств | Прослеживание | РД №… |
| 20 | Соответствие записей аналитического и синтетического учета записям в формах бухгалтерской отчетности по счету 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» | Прослеживание | РД №… |

* 1. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета

При журнально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета cначала проверяется сопоставление формы № 1 строки 120 с показателями Главной книги по счетам 01 и 02, также сопоставление формы №1 строки 900, 901, 907, 908 с показателями Главной книги по соответствующим счетам, формы №5 – разделы 2.основные средства и 7.Обеспечения – строка 714(=717) и строки 724 и 726 с показателями Главной книги по соответствующим счетам, затем показатели каждого месяца, приведенные в Главной книге, сопоставляются с журналами-ордерами № 13 и 10, журнал-ордер № 13 выборочно сопоставляется с карточками ОС-6. Данные операции можно оформить в документах аудитора:

 Пример заполнения рабочего документа аудитора

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки баланса | N счета | Остатки по счетам |
| На начало периода | На конец периода |
| По балансу | По Главной книге | Расхождение | По балансу | По Главной книге | расхождение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Основные средства |  | 0102 | ХХ |  |  | ХХ |  |  |
| Остаточная стоимость | 120 | 01-02 |  |  |  |  |  |  |

При проведении сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета результаты проверки можно отразить в таком документе:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год:2003 | Наименование регистра | Остаток на начало месяца | Оборот за месяц | Остаток на конец месяца |
| месяц | дебет | кредит | Дебет  | кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Январь | Главная книга |  |  |  |  |  |  |
| Журнал-ордер N |  |  |  |  |  |  |
| Занижено в главной книге (-)Завышено в Главной книге (+), Расхождений нет (прочерк) |  |  |  |  |  |  |
| Февраль |  |  |  |  |  |  |  |
| Март |  |  |  |  |  |  |  |
| … |  |  |  |  |  |  |  |

При проверке тождественности остатков т оборотов в регистрах синтетического и аналитического учета можно составить документ:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год:2003 | Синтетический учет | Аналитический учет | РасХождения |
| Месяц | Наименование регистра | Показатели | Сумма | Наименование регистра | Показатели | Сумма |
| дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Январь |  | Остаток на начало месяца |  |  |  |  |  |  |  |
| Оборот за месяц |  |  |  |  |  |  |  |
| Остаток на конец месяца |  |  |  |  |  |  |  |
| Февраль |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Март… |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

При сопоставлении формы №1 строк 900, 901, 907, 908 с показателями Главной книги можно составить рабочий документ следующего вида:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки баланса | N счета | Остатки по счетам |
| На начало периода | На конец периода |
| По балансу | По Главной книге | Расхождение | По балансу | По Главной книге | расхождение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Арендованные ОС | 900 | 001.1 |  |  |  |  |  |  |
| ОС, приобретенные по договору лизинга | 901 | 001.2 |  |  |  |  |  |  |
| Износ жилищного фонда | 907 | 010.1 |  |  |  |  |  |  |
| Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов | 908 | 010.2 |  |  |  |  |  |  |

При сопоставлении формы №5 – раздела 2.Основные средства с показателями формы № 1 (так как в российской практике такие ошибки бухгалтера иногда допускают), можно составить рабочий документ следующего вида:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Форма №1:код строки | Форма №5:код строки или строк | Расхождения | Возможные финансовые санкции |
| Основные средства | 120 | 210 - 220 |  |  |

Сопоставление обеспечений всегда, на мой взгляд, должно быть сопряжено с оценкой прав на эти обеспечения у организации, так как часто под их видом просто происходит перелив капитала. Поэтому я предложила бы такого вида рабочий документ:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Форма №5:код строки или строк | Соответствие документа на обеспечение юридически правильно оформленному | Нормативный документ, регламентирующий составление обеспечения | Результат подтверждения от субъекта, выдавшего обеспечение | Главная книга |
|  |  |  |  |  |

Хоть в этом рабочем документе представлено не только чистая проверка тождественности показателей, но я считаю, что логично именно на этом этапе аудита проверить данные виды учета и контроля.

Конечно же, при проведении анализа тождественности, аудитор столкнется с проблемой того, что операций слишком много, а времени мало и убедиться надо достаточно точно в правильности аудита. Поэтому на данном этапе проверки скорее всего придется использовать выборку (на базовом предприятии в любом случае). Поэтому опираясь на федеральный стандарт № 16 «Аудиторская выборка» аудитор может использовать либо таблицу случайных чисел, что предпочтительнее, либо выбирать спонтанно самому (бессистемный выбор), помня о том, что никакой последовательности в его выбору не должен быть, либо системно отбирать операции, выбирая интервал в последовательных показателях. Можно также предложить отобрать показатели по определенной номенклатуре, например по самым дорогостоящим объектам ОС, или за определенный период выбрать бессистемно самому некоторые показатели. Особенно последний подход применим к участку сверки синтетического учета, так как в нем легко подобрать месячный интервал.

2.3.Аудит первичной бухгалтерской документации

Унифицированные формы по учету основных средств утверждены *По­становлением Госкомстата России от 21.01.2003 г. № 7 «Об утвержде­нии унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».*

Перечень унифицированных форм учетной документации по учету ос­новных средств приведен ниже:

|  |  |
| --- | --- |
| Акт о приеме-передаче объекта основных средств {кроме зданий, сооружений) | ОС-1 |
| Акт о приеме-передаче здания (сооружения) | ОС-1а . |
| Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств {кроме зданий, сооружений) | ОС-1 б |
| Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств | ОС-2 |
| Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств | ОС-3 |
| Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) | 004 |
| Акт о списании автотранспортных средств | 0С-4а |
| Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) | ОС-46 |
| Инвентарная карточка учета объекта основных средств | ОС-6 |
| Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств | ОС-ба |
| Инвентарная книга учета объектов основных средств | ОС-66 |
| Акт о приеме (поступлении) оборудования | **ОС-14** |
| Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж | ОС-15 |
| Акт о выявленных дефектах оборудования | ОС-16 |

Формы заполняются от руки или на компьютере. Если это необходимо, формы можно дополнить новыми реквизитами. Удалять существующие реквизиты нельзя. Размеры бланков, граф и строк можно изменять.

Если предприятие внесло изменение в унифицированные формы, такие документы считаются самостоятельно разработанными. Их необходимо утвердить в учетной политике предприятия.

Также на предприятии могут использоваться неунифицированные первичные документы (чаще всего для начисления амортизации). Особенность данного вида документов заключается в том, что они должны содержать обязательные реквизиты. Для начисления амортизации, например, можно за основу взять общепринятый вид бухгалтерской справки (смотри приложение № 2).

*ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕПРАВИЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ*

Отсутствие или неправильное оформление первич­ных учетных документов делает необоснованным отражение хозяйствен­ной операции, описанной в этом документе, в бухгалтерском или налого­вом учете (вспомним ст. 252 НК РФ: *«расходами признаются обоснован­ные и документально подтвержденные затраты... осуществленные налогоплательщиком* »).

Например, если акт приемки-сдачи выполненных работ оформлен не­правильно (отсутствуют подписи, печати и т. п.) или вообще отсутствует, то такие расходы не могут быть учтены в себестоимости ни в бухгалтер­ском, ни в налоговом учете.

Отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтер­ского учета трактуется ст. 120 НК РФ как *«грубое нарушение правил уче­та доходов и расходов и объектов налогообложения».* Если правила нарушены в одном налоговом периоде, то предусмотрен штраф с юридического лица в размере 5000 руб., если же в нескольких — 15000руб.Если же такое нарушение повлекло и занижение налоговой базы (непра­вильно оформленный акт приемки-сдачи работ), то штраф составит 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

В случае отсутствия какого-либо документа на момент налоговой про­верки к предприятию может быть применен штраф, предусмотренный ст. 126 НК РФ: *«Непредставление в установленный срок налогопла­тельщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штра­фа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ».*

Помимо штрафа с юридического лица могут быть применены и меры ад­министративного воздействия к должностным лицам организации, отве­тственным за это.

Поскольку в п. 2 ст. 7 *Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бух­галтерском учете»* сказано: *«Главный бухгалтер... несет ответствен­ность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтер­ской отчетности»*, то и штрафные санкции будут в основном полагаться лично главному бухгалтеру.

Практически все нарушения, за которые к нему могут быть применены меры административного воздействия, содержатся в *Кодексе РФ об адми­нистративных правонарушениях, утвержденном 30.12.2001* г, *№ 195-ФЗ.*

Так, в ст. 15.11 указано: *«Грубое нарушение правил ведения бухгалте­рского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно по­рядка и сроков хранения учетных документов* — *влечет наложение ад­министративного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 ми­нимальных размеров оплаты труда»* (т. е. от 2000 до 3000 руб.).

Правда, следует иметь в виду, что в этом случае под грубым нарушени­ем правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается искажение:

* сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
* любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем
на 10%.

В ст. 15.6 говорится: *«*за непредоставление документов или сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, на должностных лиц налагается административный штраф в размере от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда*»* (т. е. от 300 до 500 руб.).

За повреждение и хищение документов, штампов, печатей полагается уголовная ответственность. В соответствии со ст. 325 *УК РФ от 13.06.96 г. № 63-ФЗ* «Похищение, уничтожение, повреждение или сокрытие офици­альных документов, штампов или печатей, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности, наказываются штрафом в размере от двухсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти месяцев, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо арестом на срок до четырех месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года».

Итак, в начале этого этапа проверки аудитор должен выявить состав унифицированных первичных документов, приведенных выше. Затем проводится формальная проверка первичных документов. Она включает:

- Проверка степени унификации проверяемой первичной документации;

- Проверка наличия в документах, не являющихся унифицированными, обязательных реквизитов;

- Проверка утверждения неунифицированных форм;

- Проверка наличия утвержденных руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;

- Правильность заполнения обязательных реквизитов первичной документации;

- Правильность внесения исправлений;

-Наличие подчисток и помарок (особое внимание к данным документам, так как скорее всего за ними скрываются намеренные злоупотребления работниками);

- Наличие отметки на документах о дате записи информации в учетный регистр;

- Правильность контировки;

- Наличие на первичных документах подписи лица, ответственного за обработку документа.

Затем проводится арифметическая проверка. Она включает:

- Проверка правильности таксировки (цена \* штуку);

- проверка правильности подсчета соответствующих итогов.

Все проверенные документы записывают в рабочие документы. Документы, по которым нет замечаний, записывают одним пакетом с отметкой «нарушений нет». Документы, по которым выявлены нарушения, описывают подробно. Сами документы помечают с разрешения базового предприятия и прилагают к отчетным документам.

2.4.Порядок проведения и документирования процедуры проверки остальных документов, не относящихся к первичной документации

Как видно из программы, представленной на странице 16, много пунктов посвящено именно этой проблеме. Аудитор изучает такие документы, как договоры купли-продажи ОС, документы, разрешающие использование земельных участков, документы, подтверждающие государственную регистрация недвижимости, транспортных средств, разрешения на строительство. Аудитор должен убедиться, что права на данные объекты не ограничены для организации третьими лицами, что может пересекаться с другой процедурой, а именно подтверждение. Такие ограничения могут возникать и в связи с договорами залога, лизинга и покупки ОС с отсрочкой платежа. Хотя данный вид ограничения может быть и выявлен в ходе аудита кредитов и займов, но в моей проверке аудитору, проверяющему ОС, также поручены и эти операции.

* 1. Порядок проведения и документирования процедур пересчет, инспектирование, наблюдение.

Процедура пересчет используется для достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по ОС, налоговых расчетов, показателей отчетности (например, проверка правильности отражения стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов, также для начисления ускоренной амортизации, документов по начисленной амортизации ОС, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал).

Процедура инспектирование включает в себя проверку записей и документов при проверке учета и отражения операций по расчетам по основным средствам. К ним могут относиться первичные документы (смотри пункт 2.3 курсовой работы), проверка оформления договорной цены, правильность отражения взносов в уставный капитал.

Процедура наблюдение подразумевает отслеживание процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учету ОС. Это актуально при наблюдении за действиями материально-ответственных лиц в отношении ведения карточек ОС и инвентарных списков, наблюдении за бухгалтером, который обрабатывает операции с основными средствами.

* 1. Порядок проведения и документирования процедур подтверждение, аналитические процедуры, прослеживание.

При процедуре подтверждение аудитор для установления фактической передачи, продажи, наличия у арендатора и в других сопоставимых случаях может направить официальный запрос интересующему его контрагенту базового предприятия. Если у аудитора имеются свои постоянные связи, либо он знает, что ответ на поставленный им вопрос ему смогут дать и по телефону, он сможет превратить данную процедуру в телефонный разговор с обязательным составлением рабочего документа по окончании разговора. При передаче вкладов в совместное товарищество, уставные капиталы других организаций, аудитор может связаться соответственно с другими товарищами либо с организацией, владеющей уставным капиталом и попросить у них подтверждения. При продаже ОС, аудитор может получить подтверждение от покупателя (конечно, у аудитора в этом случае должна быть особая изворотливость, на мой, взгляд, так как нелегко в нашей стране вычислить покупателя хотя доже и многомиллионного основного средства).

Под аналитическими процедурами следует понимать сопоставление наличия ОС в различные периоды, данных отчета об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчетности. Обыкновенным в данной процедуре считается расчет общеизвестных коэффициентов фондоотдачи (объем реализации продукции на один рубль стоимости основных средств – отдельно всех и активной части). Определяются коэффициенты: обновления, выбытия, износа, годности основных средств.

Под прослеживанием я в своей работе понимаю определенные соотношения в учете основных средств, сопоставление различных регистров ОС и другое постепенное просматривание информации на данном направлении.

Также хотелось бы пару слов сказать о еще двух процедурах, хотя я их и не выношу в заголовок данного раздела. Это опрос персонала и инспектирование. По отношению к инспектированию можно сказать, что также его можно называть осмотром, то есть личное убеждение своими собственными глазами в наличие определенного объекта, в нашем направлении определенных ОС, так как естественно данные объекты занимают немалое место и их можно увидеть. По отношению к опросу персонала можно сказать, что данная процедура применима ко всем направлениям учета, так как в любом случае со всеми вещами работают живые люди, которых можно попросить подтвердить что-либо, либо наоборот опровергнуть.

3. Обобщение результатов аудиторской проверки операций по учету основных средств

3.1.Типичные ошибки и нарушения при отражении в учете операций по учету основных средств

*Неверная классификация. Имущество не относится к основным средствам.*

В соответствии с пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) , утвержденного приказом Минфина Росси от 30 марта 2001 г. № 26н, приобретенное имущество признают основным средством в бухгалтерском учете, если одновременно выполняются следующие условия:

- приобретенный объект используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- объект используется в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

-организация не предполагает последующей перепродажи приобретенного объекта;

- способность приобретенного актива приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

На практике встречаются ситуации, когда некоторые условия признания основного средства не выполняются, но бухгалтеры относят объект к основным средствам. Например, фирмой может быть приобретено имущество, которое вроде бы служит больше года и не предполагается перепродавать его. Но оно не используется в производственных или управленческих нуждах. Примерами может быть холодильник, микроволновая печь, электрический чайник. Только обосновав их «производственную необходимость» документально, можно включить такие объекты в состав основных средств.

Кстати, также дело обстоит и в налоговом учете. Ведь расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ). Поэтому помимо стандартного пакета документов (договор, накладная, счет-фактура), лучше обосновать целесообразность приобретения такого имущества внутрифирменным документом (приказом, распоряжением и т.п.) Также «производственную необходимость» в каком-либо имуществе могут подтвердить специализированные фирмы.

Правила бухгалтерского учета позволяют не амортизировать основные средства стоимостью не более 10 000 руб. Сразу после ввода в эксплуатацию объекта их можно списать на расходы. Многие фирмы так и делают. Но забывают при этом, что необходимо обеспечить контроль за использованием списанных «малоценных» основных средств. А ведь этого требует пункт 18 ПБУ 6/01. Поэтому для учета объекта основных средств независимо от его стоимости в любом случае надо завести инвентарную карточку по форме № ОС-6.

Имущество стоимостью более 10 000 руб. включают в состав основных средств и стоимость его относят на расходы постепенно, путем начисления амортизации. Сумма амортизационных отчислений устанавливается исходя из срока полезного использования. В целях «сглаживания» разниц между бухгалтерским и налоговым учетом лучше для одних и тех же объектов основных средств установить одинаковые сроки использования.

В налоговом учете сроки полезного использования установлены постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Им можно руководствоваться и в бухгалтерском учете. Тем самым «сглаживая» разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Как диктует бухгалтерское законодательство, каждое основное средство надо принимать к учету как отдельный инвентарный объект. Сложности возникают с основными средствами, работающими только комплексно. Примером могут служить компьютер, сканер и модем. Многие налоговики настаивают на том, что подобное оборудование может выполнят свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Следовательно, такие предметы надо учитывать в составе единого инвентарного объекта.

Однако с такой позицией можно поспорить. Во-первых, только в ПБУ/01 есть предписание о том, что любые предметы, которые имеют общее управление, могут работать только в составе единого комплекса, должны быть учтены как один объект. В Налоговом кодексе РФ ничего подобного нет. Во-вторых, тот же модем или принтер могут использоваться не одним, а несколькими компьютерами. И тогда вообще непонятно, о каком «комплексе» может идти речь.

Незаконность требований налоговиков подтверждают и суды, например, ФАС Московского округа от 25 июля 2001 г. по делу № КА-Ф41/3098-01 решил, что вопрос о том, каком образом учитывают периферийные устройства процессор, монитор, принтер) – в комплексе или отдельно, - должен решить руководитель организации. ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 3 марта 2003 г. по делу № А42-6402/02-С4 постановил, что каждый компьютерный монитор является самостоятельным объектом бухгалтерского учета.

К тому же пункт 6 ПБУ 6/01 позволяет учитывать составные части одного объекта как самостоятельные инвентарные объекты, если они имеют разные сроки полезного использования. Поэтому не будет ошибкой, если монитор, принтер, компьютер оприходовать в учете как отдельные основные средства.

*Пример 1*

В июне 2004 года ЗАО «Сервис» приобрело электронно-вычислительное оборудование: компьютер, сканер и принтер. Стоимость покупки без учета НДС – 21 500 руб., в том числе:

-жидкокристаллический монитор – 11 000 руб.;

-системный блок (с процессором, видео- и звуковой картой и т.д.) – 5000 руб.;

-сканер – 1900 руб.;

-модем – 3600 руб.

В соответствии с Классификацией основных средств электронно-вычислительная техника (включая персональные компьютеры и печатающие устройства к ним) относится к третьей амортизационной группе. Срок полезного использования такого имущества – свыше трех лет до пяти лет включительно.

На 2004 год руководитель ООО «Сервис» своим приказом установил для амортизируемого электронно-вычислительного оборудования следующие сроки полезного использования:

- мониторы – 37 месяцев;

- системные блоки – 38 месяцев;

- сканеры – 39 месяцев;

- принтеры – 40 месяцев.

Так как все устройства имеют разные сроки полезного использования, учесть их как единый инвентарный объект нельзя. Следовательно, и монитор, и системный блок, и сканер, и принтер будут оприходованы как самостоятельные объекты основных средств. Поскольку стоимость монитора больше 10 000 руб., по нему придется начислять амортизацию. А стоимость остального оборудования можно единовременно списать на затраты, как только его введут в эксплуатацию. Причем как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения.

*Неправильно сформирована первоначальная стоимость***.**

Основные средства принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления объекта основных средств.

Выделяют следующие способы поступления объектов основных средств:

-приобретение за плату;

-получение от учредителей в счет вклада в уставный капитал;

-получение безвозмездно;

-заготовление собственными силами;

-строительство хозяйственным или подрядным способом;

-оприходование неучтенных объектов, выявленных при инвентаризации.

Первоначальная стоимость основного средства складывается из всех фактических затрат на его приобретение (п.8 ПБУ 6/01). К таким расходам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям по договорам строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Для целей налогообложения первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату определяется как сумма расходов на приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ).

Неправильно будет сформирована первоначальная стоимость, если какие-либо расходы будут учтены не в первоначальной стоимости основных средств, а, например, как общехозяйственные расходы.

*Пример 2.*

ООО «Маркет» приобрело 12 компьютерных столов общей стоимостью 155 760 руб. (в том числе НДС – 23 760 руб.). По условиям договора доставляет и собирает столы поставщик. Транспортные расходы поставщика составили 1770 руб. (в том числе НДС – 270 руб.) Стоимость работ по сборке – 3540 руб. (в том числе НДС – 540 руб.). Покупку компьютерных столов бухгалтер отразил в учете так:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов ОС» - К 60 - 132 000 руб. (155 760 – 23 760) – отражена стоимость компьютерных столов согласно договору купли-продажи;

Д 19 - К 60 - 23 760 руб. – выделен НДС по поступившим объектам основных средств;

Д 60 -К 51 - 161 070 руб. (155 760 + 1770 + 3540) – оплачена поставщику стоимость столов, доставки и сборки;

Д 26 – К 60 - 4500 руб. (1770 – 270 + 3540 – 540) – расходы по доставке и сборке столов ошибочно отнесены на общехозяйственные расходы;

Д 19 - К 60 - 810 руб. (270 +540) – выделен НДС по стоимости доставки и сборки столов;

Д 01 - К 08 - 132 000 руб. – компьютерные столы зачислены в состав основных средств организации;

Д 68 субсчет «Расчеты по НДС» - К 19 - 24 540 руб. (23 760 + 270 + 540) – принят к вычету «входной» НДС по приобретенным компьютерным столам, услугам транспортировки и сборки.

В результате того, что транспортные расходы и затраты по сборке были отнесены на общехозяйственные расходы, первоначальная стоимость столов искажена на сумму 4500 руб.

Нередко возникают ошибки при учете процентов за кредит и заемные средства, привлеченные с целью приобретения основных средств.

Проценты, начисленные в бухгалтерском учете до принятия объекта к учету, подлежат отнесению на увеличение его первоначальной стоимости. В налоговом учете сумма процентов должна быть включена в состав внереализационных расходов, но лишь в сумме, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (п. 1 ст. 269 НК РФ).

*Пример3:*

ООО «Металлист» для покупки здания стоимостью 2 800 000 руб. получило 4 июля 2004 года кредит в банке сроком на один год в размере 2 800 000 руб. под 24 процента годовых. В тот же день кредит был перечислен поставщику. Бухгалтер сделал в учете следующие проводки:

Д 51 - К 66 - 2 800 000 – получен кредит на приобретение здания;

Д 60 - К 51 - 2 800 000 – перечислена плата поставщику за здание.

31 июля были начислены проценты по кредиту за июль 2004 года:

Д 08 - К66 - 56 000 руб. (2 800 000 руб. \* 24% : 12 мес.) – начислены проценты за кредит за июль 2004 года.

В августе 2004 года здание было зарегистрировано. На основании полученного свидетельства о регистрации бухгалтер включил здание в состав основных средств:

Д 01 - К08 - 2 856 000 (2 800 000 + 56 000) – принято к учету здание.

В налоговом учете стоимость купленного здания составит 2 800 000 руб. А величина начисленных за июль процентов включена в состав внереализационных расходов лишь в сумме 33 366,67 руб. (2 800 000 руб. \* 13% \* 1,1 : 12 мес.).

В практической работе бухгалтерами допускаются ошибки при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных по договору мены.

Согласно пункту 11 ПБУ 6/01, первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

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

*Пример 4*

ООО «Кедр» 22 июля 2004 года по договору мены получило мебель. Мебель стоимостью 68 440 руб. (в том числе НДС – 10 440 руб.) сразу же была введена в эксплуатацию. В тот же день в соответствии с условиями договора мены фирма передала поставщику беспроцентный дисконтный банковский вексель, купленный у банка в июне 2004 года за 68 440 руб. До этого момента вексель в оплату основных средств фирма не передавала.

В бухгалтерском учете ООО «Кедр» мена отражена следующим образом:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» - К 60 - 58 000 руб. – отражена стоимость приобретенной мебели;

Д 19 - К60 - 10 440 руб. – выделен НДС со стоимости купленной мебели;

Д 01 - К 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» - 58 000 руб. – мебель включена в состав основных средств;

Д 60 - К 91 субсчет «Прочие доходы» - 160 480 руб. – отражена передача векселя в оплату поставщику;

Д 91 субсчет «прочие расходы» - К 58 субсчет «Долговые ценные бумаги» - 160 480 – списана учетная стоимость векселя;

Д 68 субсчет «Расчеты по НДС» - К 19 - 10 440 руб. – принят к вычету НДС по приобретенной мебели.

При учете указанной хозяйственной операции организация допустила ошибку: неправильно сформировала первоначальную стоимость объекта основных средств.

Поскольку в данном случае организация ранее не передавала вексель в оплату основных средств, то при определении первоначальной стоимости основного средства следовало исходить из рыночной стоимости этого основного средства.

*Ошибки при отражении переоценки основных средств*

Коммерческие организации могут переоценивать основные средства (п. 15 ПБУ 6/01).

Проведя один раз переоценку основных средств, организация в дальнейшем должна пересчитывать их стоимость в бухгалтерском учете регулярно: не чаще одного раза в год, на начало года. В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств прописан порядок проведения этой процедуры.

При переоценке определяется текущая (восстановительная) стоимость основных средств. Согласно пункту 43 Методических указаний, под ней понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Где взять данные о текущей (восстановительной) стоимости объекта? Это могут быть заключение оценщика; данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; данные статистики; сведения о ценах, опубликованные в СМИ и специальной литературе; оценка БТИ.

Основные средства переоцениваются только в бухгалтерском учете. Для целей налогообложения результаты переоценки не принимаются.

Прежде чем принять решение о проведении переоценки, Методические указания предписываю проверить целесообразность этой процедуры. Имеет смысл проводить переоценку, если текущая стоимость основных средств однородной группы существенно (на 5 и более процентов) отличается от их стоимости по данным бухгалтерского учета (п. 44 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Часто в организациях неправильно учитывают результаты переоценки.

Запомните правила:

- если в процессе проведения переоценки стоимость объекта основных средств увеличивается, то есть проводится дооценка, то сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал (К 83);

- если в результате переоценки стоимость объекта уменьшается, то есть производится уценка, порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете зависит от того, переоценивался этот объект ранее или нет;

- если объект ранее переоценивался, то сумма уценки объекта основных средств относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)».

*Пример 5*

Первую переоценку основного средства организация провела по состоянию на 1 января 2003 года. Данные были следующие:

- первоначальная стоимость объекта на дату первой переоценки – 240 000 руб.;

- срок полезного использования – 10 лет;

- сумма накопленной амортизации – 180 000 руб.

Сначала рассчитывают коэффициенты пересчета:

180 000 руб. \* 240 000 руб. = 0,75.

Затем пересчитывают амортизацию:

50 000 руб. \* 0,75 = 37 500 руб.

Далее определяют разницу между первоначальной и текущей (восстановительной) стоимостью:

240 000 руб. – 180 000 руб. = 60 000 руб.

Разница между суммой пересчитанной амортизации и амортизацией, числящейся в бухгалтерском учете, составляет:

50 000 руб. – 37 500 руб. = 12 500 руб.

При этом сумма уценки равна:

60 000 руб. – 12 500 руб. = 47 500 руб.

Сумма уценки уменьшает нераспределенную прибыль организации (увеличивает размер непокрытого убытка):

Д 84 - К 01 - 60 000 руб. – отражена уценка стоимости основного средства;

Д 02 - К 84 - 12 500 руб. – отражена пересчитанная сумма амортизации по уцененному основному средству.

Такой порядок отражения в учете результатов уценки объектов основных средств действует с 1 января 2002 года. До той даты результаты уценки отражались на счете прибылей и убытков (счет 91 «Прочие доходы и расходы») в составе операционных расходов.

Обычно организации допускают ошибки при отражении уценки основных средств, которые ранее подвергались дооценке. При этом сумма уценки в пределах величины добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится в уменьшение добавочного капитала. Если же сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленную в добавочный капитал организации, то сумма превышения относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

*Пример 6*

ООО «Константа плюс» решило провести переоценку основного средства на 1 января 2003 года. Данные были следующие:

- первоначальная стоимость объекта – 180 000 руб.;

- срок полезного использования – 10 лет;

- накопленная сумма амортизации на дату переоценки – 50 000 руб.;

- текущая восстановительная стоимость – 200 000 руб.

Сначала определили разницу между стоимостью объекта по данным бухгалтерского учета и текущей (восстановительной) стоимостью. Она составила 20 000 руб. (200 000 – 180 000).

Далее нашли коэффициент пересчета:

200 000 руб. : 180 000 руб. = 1,11.

С помощью коэффициента пересчитали накопленную амортизацию:

50 000 руб. \* 1,11 = 55 500 руб.

Рассчитали разницу между суммой пересчитанной и накопленной амортизации:

55 500 руб. – 50 000 руб. = 5 500 руб.

Сумма дооценки составила:

20 000 руб. – 5500 руб. = 14 500 руб.

На ту сумму был увеличен добавочный капитал организации:

Д 01 - К 83 - 20 000 руб. – увеличена стоимость объекта в результате переоценки.

Одновременно доначислена сумма амортизации:

Д 83 - К 02 - 5500 руб. – доначислена сумма амортизации.

По состоянию на 1 января 2004 года ООО «Константа плюс» провело повторную переоценку. При этом:

- стоимость данного объекта на дату второй переоценки – 200 000 руб.;

- сумма амортизации, начисленной за год, предшествующий переоценке, - 20 000 руб. (200 000 руб. : 10 лет);

- общая сумма накопленной амортизации на дату второй переоценки – 75 000 руб. (55 000 + 20 000);

- текущая (восстановительная) стоимость в результате второй переоценки – 140 000 руб.

Чтобы найти сумму, на которую надо переоценить, сначала определяют коэффициент пересчета. В данном случае он составит 0,7 (140 000 руб. : 200 000 руб.).

Долее корректируют на коэффициент пересчета сумму накопленной амортизации на дату переоценки:

75 000 руб.\* 0,7 = 52 500 руб.

Разница между суммой пересчитанной и накопленной амортизации равна 22 500 руб. (75 000 – 52 500).

Сумма уценки составит:

200 000 руб. – 140 000 руб. – 22 500 руб. = 37 500 руб.

Сумму уценки в пределах предыдущей дооценки отнесли в дебет счета 83, а сверх этой суммы – в дебет счета 84:

Д 83 - К 01 - 20 000 руб. – отражена уценка объекта в пределах ранее проведенной дооценки;

Д 02 - К 83 - 5500 руб. – пересчитана амортизация;

Д 84 - К 01 - 40 000 руб. (200 000 – 140 000 – 20 000) – отражена сумма уценки сверх суммы предыдущей дооценки;

Д 02 - К 84 - 17 000 руб. (22 500 - 5500) – скорректирована сумма амортизации.

Организации часто неправильно отражают результаты переоценки при выбытии объектов основных средств. В соответствии с пунктом 15ПБУ 6/01 при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится со счета 83 «Добавочный капитал» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чтобы правильно учесть данное требование, у организации должны быть в наличии документы, подтверждающие суммы дооценки объектов основных средств.

*Неправильное исчисление и отражение амортизации в бухгалтерском и налоговом учете*

Основные виды ошибок и нарушений, допускаемых при начислении и отражении амортизации в бухгалтерском учете, состоят в следующем:

1. неправильное отнесение имущества к амортизируемому;
2. неверное определение срока полезного использования объектов основных средств, которое приводит к неправильному исчислению суммы амортизации и соответственно искажению себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и финансовых результатов;
3. невыполнение требований, изложенных в учетной политике организации по способам начисления амортизации;
4. неверное начисление амортизации по объектам недвижимости.
5. Рассмотрим их подробнее.
6. В соответствии с пунктом 21 ПБУ 6/01 в бухгалтерском учете начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором объект был принят к учету.
7. А в налоговом учете амортизацию начинают исчислять с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором объект был введен в эксплуатацию.
8. В Методических указаниях прописан порядок начисления амортизации по недвижимому имуществу требующему государственной регистрации. Чтобы начать начислять амортизацию по такому имуществу, нужно выполнить четыре условия:

- капитальные вложения в объект недвижимости должны быть закончены;

- оформлены документы по приемке-передаче объекта;

- объект введен в эксплуатацию;

- документы переданы на государственную регистрацию.

Если все условия выполнены, амортизацию можно начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию.

По действующему порядку объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию, учитываются в составе капительных вложений (п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 32н). Амортизацию по ним разрешено начислять с 1-го числа месяца, следующем за месяцем их ввода в эксплуатацию. Методические указания допускают переводить фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, документы по которым переданы на государственную регистрацию, в состав основных средств, выделяя их на отдельном субсчете к счету 01.

*Амортизация начисляется по имуществу, которое не является амортизируемым*

В налоговом учете амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Стоимость данного имущества относят на уменьшение налогооблагаемой прибыли частями посредством начисления амортизации в соответствии с нормами статей 258 и 259 НК РФ.

При этом в кодексе установлено два исключения. Во0первых, не подлежит амортизации имущество, указанное в пункте 2 статьи 256 НК РФ. Это земля и иные объекты природопользования, имущество бюджетных организаций (за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности), объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот и т.д. Также из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

- переведенные по решению руководства на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

В бухгалтерском учете, так же как и в налоговом, существуют объекты основных средств, по которым амортизация не начисляется. Перечень объектов, по которым амортизацию не считают, приведен в пункте 17 ПБУ 6/01. К ним относятся:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры м др.);

-объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного и дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.);

- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;

- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;

- объекты основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам основных средств начисляют не амортизацию, а износ в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений.

Также не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

*Неправильно определен срок полезного использования.*

Причины ошибок могут также заключаться в неверном определении врока полезного использования объектов основных средств.

В постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1для каждой амортизационной группы основных средств указаны пределы сроков, например, для первой группы – от одного года до двух лет включительно; для второй группы – от двух лет до трех лет включительно и т.д. Конкретный срок использования имущества фирма устанавливает сама.

При этом возможно допустить ошибку, устанавливая в месяцах предельный срок, определенный для конкретной группы. Для первой группы максимальный срок составляет 24 месяца, для третьей минимальный срок – 25 месяцев, а максимальный – 36. В результате неправильного толкования «граничащих» сроков искажена сумма ежемесячных амортизационных отчислений и, как следствие, прибыль.

*Пример 7*

ООО «Бриз» приобрело компьютер. Компьютер относится к третьей амортизационной группе, для которой установлен срок полезного использования свыше трех лет до пяти лет включительно. Приказом руководителя фирма определила срок – три года и один месяц. В месяцах этот срок для третьей группы составляет 37 месяцев. Ошибкой будет, если фирма установит срок полезного использования компьютера, равный 36 месяцам.

Бухгалтерам организаций следует обратить внимание также на правильность применения специальных коэффициентов при начислении амортизации.

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 6/01 начислять амортизацию с использованием повышенного коэффициента разрешается только при одном способе амортизации – способе уменьшаемого остатка. Соответствующее разъяснение по этому вопросу дано в письме Минфина России от 19 декабря 2003 г. № 04-02-05/2/81 «О применении повышающего и понижающего коэффициентов при начислении амортизации в бухгалтерском учете».

Повышающие коэффициенты можно использовать, к примеру, при начислении амортизации по основному средству, полученному по договору лизинга. При этом амортизировать такие средства можно более чем в три раза быстрее.

Такое право фирмы и используют, устанавливая коэффициент, например, равный 4. Причем для избежания различий между бухгалтерским и налоговым учетом такой коэффициент устанавливают и для целей налогообложения. Но это является ошибкой, так как в налоговом учете по основным средствам, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), можно применять коэффициент, но не выше 3 и при этом должны выполняться условия:

1. объекты основных средств не относятся к первой, второй и третьей амортизационным группам по Классификации основных средств;
2. амортизация по этим объектам начисляется нелинейным методом;
3. специальный коэффициент при начислении амортизации применяется лизингодателем или лизингополучателем, на чьем балансе согласно договору учитывается имущество.

Невыполнение данных условий также приводит к бухгалтерским ошибкам.

*Пример 8*

ООО «Эльбрус» получило по договору лизинга компьютер. По условиям договора он числится на балансе лизингополучателя. Стоимость линии составляет 21 240 руб. (в том числе НДС – 3 240 руб.). Фирма решила амортизировать компьютер и в бухгалтерском учете, и в налоговом учете ускоренно, применяя коэффициент 3.

Однако она совершила ошибку. Ведь компьютер относится к третьей амортизационной группе. А следовательно, специальный коэффициент применять нельзя.

Что касается понижающих коэффициентов, то в соответствии с пунктом 9 статьи 259 НК РФ коэффициент 0,5 должны применять все организации к основной норме амортизации по легковым автомобилям и микроавтобусам, первоначальная стоимость которых соответственно больше 300 000 и 400 000 руб.

ПБУ 6/01 также не позволяет применять понижающие коэффициенты.

В силу специфики деятельности некоторые организации могут временно не использовать амортизируемые основные средства. Следует ли в этих случаях продолжать начислять амортизацию? Прежде всего, необходимо выяснить причину: это сезонный характер работ, или вынужденный простой организации, или же специфика технологического цикла.

Приостановить начисление амортизации в бухгалтерском учете можно только в строго определенных случаях:

- начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета 9п. 22 ПБУ 6/01).

- при переводе объекта на консервацию на срок более трех месяцев по решению руководителя организации, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).

Невыполнение этих условий также ведет к ошибкам в учете.

*Пример 9*

По решению руководителя ООО «Заря» в июле 2004 года станок был переведен на консервацию на срок 5 месяцев. Поэтому в этом месяце бухгалтер амортизацию не начислил. Это было ошибкой, так как начисление амортизации следовало прекратить с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором объект был переведен на консервацию, то есть с августа 2004 года. А в июле амортизацию станка надо было начислять.

*Нарушения правил учета расходов на модернизацию и реконструкцию*

Распространенной ошибкой в организациях является неправильное отражение в учете расходов на модернизацию, реконструкцию и ремонт основных средств. Часто бухгалтеры организаций неправильно классифицируют произведенные расходы, и соответственно искажают показатели бухгалтерской и налоговой отчетности.

В первую очередь организациям необходимо выделять в учете капитальные затраты, перенос стоимости которых на издержки производства обращения производится через амортизационные отчисления (п.6 ст. 8 закона о бухгалтерском учете, п. 11 Положения по ведению бухгалтерского учета). Такие затраты учитываются отдельно от текущих затрат.

Как свидетельствует практика, некоторые бухгалтеры относят расходы на модернизацию и реконструкцию основных средств на текущие затраты. Однако это является ошибкой. На такие расходы надо увеличивать стоимость основных средств. Ведь целью проведения модернизации (реконструкции) по общему правилу должно являться улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств (срока полезного использования, мощности, качества применения и т.п.). Об этом говорится в пункте 27 ПБУ 6/01. Бухгалтер организации ошибочно отнес произведенные расходы в дебет счета 20 «Основное производство», признав их расходами на текущий ремонт.

*Пример 10*

В июне 2004 года ООО «Зенит» произвело расходы по модернизации оборудования, приведшей к повышению нормативных показателей функционирования объекта.

Было израсходовано материалов на сумму 12 500 руб., запасных частей – в сумме 8400 руб. заработная плата работникам и ЕСН на нее составили 7200 руб. Услуги вспомогательных производств обошлись в 1800 руб. Бухгалтер отразил в учете затраты следующим образом:

Д 20 - К 10 субсчет «Материалы» - 12 500 руб. – ошибочно списаны материалы на модернизацию объекта основных средств;

Д 20 - К 10 субсчет «Запасные части» - 8 400 руб. – списаны запасные части;

Д 20 - К 23 - 1800 руб. – списаны услуги вспомогательных производств;

Д 20 - К 70(69) - 7200 руб. – отражено начисление заработной платы, включая ЕСН.

В результате ошибочных записей завышена себестоимость продукции текущего периода на сумму 29 900 руб. (12 500 + 8400 + 1800 + 7200).

Исправить ошибку можно, сторнировав проводки по списанию стоимости израсходованных материалов, запчастей, услуг вспомогательного производства, затрат по выплате заработной платы.

А затем следует отразить правильные проводки:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» - К 10 (23,70,69) - 29 900 руб. – отражены затраты, связанные с модернизацией (реконструкцией) объекта основных средств;

Д 01 - К 08 - 29 900 руб. – увеличена первоначальная стоимость основных средств на сумму произведенных расходов по модернизации.

В соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01, если в результате модернизации (реконструкции) улучшились первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств, организации предоставлено право увеличить срок полезного использования, установленный для этого объекта при принятии к учету.

Приемка основных средств после модернизации (реконструкции) оформляется актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3).

Может сложиться ситуация, когда организация решила реконструировать (модернизировать) имущество, которое уже полностью самортизировано, но все еще используется в производстве. То есть с баланса оно не списано, просто по нему начисляют амортизацию, так как остаточная стоимость равна нулю. При этом у организации есть инвентарная карточка (форма № ОС-6), заведенная на этот объект. Как же учесть затраты на его реконструкцию?

В этом случае первоначальная стоимость основного средства равна сумме начисленной амортизации, значит, остаточная стоимость – ноль. То есть сумма, израсходованная на реконструкцию (модернизацию), и будет новой первоначальной стоимостью самортизированного имущества. Получается, что, когда бухгалтер решает, надо ли начислять амортизацию по такому объекту, он должен исходить из того, во сколько обошлось обновление и какой лимит списания стоимости основных средств на затраты производства по мере их отпуска в эксплуатацию установлен учетной политикой организации. Напомним, пороговая сумма лимита составляет 10 000 руб. (п.18 ПБУ 6/01).

В налоговом учете, как мы уже отмечали, основные средства стоимостью до 10 000 руб., также входят в состав амортизируемого имущества (ст. 256 НК РФ). Поэтому стоимость реконструируемых объектов надо относить на материальные расходы (подп.3 п.1 ст.254 НК РФ).

*Пример 11*

В мае 2004 года ООО «Орион» - промышленное предприятие – произвело реконструкцию деревообрабатывающего станка, который полностью самортизирован в октябре 2003 года. Однако станок не был списан с баланса, а организация продолжала его использовать в производстве.

Учетной политикой установлено, что основные средства стоимостью до 10 000 руб. списываются за затраты на производство по мере их отпуска в эксплуатацию.

Реконструкция произведена подрядным способом. Расходы составили 8850 руб. (в том числе НДС – 1350 руб.).

Таким образом новая первоначальная стоимость станка равна 7500 руб. (8850 – 1350).

Учитывая, что расходы составили меньше 10 000 руб., эту сумму списали на себестоимость продукции, выпущенной в мае 2004 года.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Д 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» - К 60 - 7500 руб. – отражены расходы по реконструкции станка;

Д 19 - К 60 - 1350 руб. – учтен «входной» НДС по расходам на реконструкцию;

Д 01 - К 08 субсчет «Приобретение объектов основных средств» - 7500 руб. – увеличена первоначальная стоимость станка на сумму расходов по реконструкции;

Д 60 - К 51 - 8850 руб. - оплачен счет подрядной организации, которая проводила реконструкцию станка;

Д 20 - К 01 - 7500 руб. – списана на расходы основного производства первоначальная стоимость станка (затраты на реконструкцию);

Д 68 субсчет «Расчеты по НДС» - К 19 - 1350 руб. - принят к вычету «входной» НДС.

В целях налогообложения расходы на реконструкцию танка бухгалтер включил в состав материальных расходов.

Сложнее ситуация, когда расходы на реконструкцию полностью изношенного основного средства превышают 10 000 руб.

Тогда такое имущество следует признать амортизируемым и вновь начать считать по нему амортизацию. Тут возникает вопрос: в течение какого срока нужно списать стоимость реконструируемого объекта на затраты? К сожалению, ни ПБУ 6/01, ни НК РФ не дают на него ответа. Поэтому порассуждаем.

Известно, что срок полезного использования имущества, которое было реконструировано или модернизировано, можно изменить. Причем это правило установлено как для бухгалтерского учета (п. 27 ПБУ 6/01), так и для целей налогообложения (п.1 ст. 258 НК РФ). Но в налоговом учете есть ограничение. Увеличить срок службы можно только пределах, установленных для амортизационной группы, к которой относится основное средство.

Например, у организации есть основное средство, максимальный срок службы которого составляет пять лет. За три года его самортизировали, а затем реконструировали. Значит, этому имуществу можно «добавить» максимум два года. И сумму, потраченную на реконструкцию, надо включать в расходы не более двух лет. Так советует поступать Минфин России в своем письме от 4 августа 2003 г. № 04-02-058/3/65.

В бухгалтерском учете подобных ограничений нет. Поэтому мы советуем списывать расходы по реконструкции в течение того же срока, что и в налоговом учете.

Конечно, лучше выбрать линейный способ расчета амортизации. Иначе придется отражать разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, которые неизбежно образуются.

Теперь остается определить, с какого момента начать зачислять амортизацию по реконструируемому объекту? По нашему мнению, с того месяца, в котором были закончены работы. Ведь на НК РФ, ни ПБУ 6/01 не объясняют, когда считать амортизацию по полностью изношенным и обновленным объектам. А те ситуации, которые все же рассмотрены в этих документах, с нашим случаем ничего общего не имеют.

*Пример 12*

Изменим условия примера 11. Предположим, организация понесла расходы на реконструкцию деревообрабатывающего станка в сумме 20 650 руб. (в том числе НДС – 3150 руб.).

К этому моменту станок эксплуатировали уже 6 лет (72 месяца). Так как на момент реконструкции остаточная стоимость танка равна нулю, то его новая стоимость составила 17 500 руб. (20 650 – 3150). Поэтому в мае 2004 года бухгалтер включил станок в состав амортизируемого имущества.

Согласно Классификации основных средств деревообрабатывающее оборудование для производства мебели числится в четвертой амортизационной группе. Срок службы основных средств этой группы от 5 лет и 1 месяца до 7 лет включительно.

Максимальный срок полезного использования станка (7 лет) еще не истек. Поэтому новую стоимость станка (17 500 руб.) бухгалтер решил равномерно относить на расходы в течение оставшегося срока службы. Это 12 месяцев (84-72) – с июня 2004 года по май 2005 года включительно. В бухгалтерском учете установили такой же срок службы.

Амортизацию по деревообрабатывающему оборудованию решили начислять линейным методом (и в бухучете, и для целей налогообложения).

В бухгалтерском учете данные операции были отражены так:

В мае 2004 года:

Д 01 - К 08 субсчет «приобретение объектов основных средств» - 17 500 руб. – увеличена первоначальная стоимость станка на сумму расходов по реконструкции.

В июне 2004 года:

Д 20 - К 02 - 1458 руб. (17 500 : 12 мес.) – начислена амортизация станка за июнь.

Далее ежемесячно по май 2005 года бухгалтер будет начислять амортизацию станка и включать ее в расходы рассчитывая налог на прибыль.

*Ошибки, допускаемые при отражении расходов на ремонт.*

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных затрат.

Минфин России в письме от 14 января 2004 г. № 16-00-14/10 сообщил, что вопросы определения видов ремонта не регулируются законодательством о бухгалтерском учете.

Поэтому основанием для определения видов ремонта должны являться соответствующие документы, разработанные техническим службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Ремонт объектов основных средств может производиться силами самой организации (хозяйственным способом) и/или силами сторонних организаций (подрядным способом).

Организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода;

- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств;

- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием на расходы на производство.

Для целей бухгалтерского учета надо отметить в учетной политике организации выбранный способ отражения в учете затрат на проведение ремонтов основных средств.

Типичными ошибками учета расходов на ремонт основных средств являются следующие:

- несоответствие метода учета расходов на ремонт основных средств, закрепленного учетной политикой организации, фактическому состоянию учета.

- неправильное разграничение затрат на восстановление основных средств (ремонт, реконструкция, модернизация).

У бухгалтеров часто возникают проблемы по учету для целей налогообложения прибыли расходов на ремонт основных средств стоимостью 10 000 руб., единовременно списанных в производство. Можно ли списывать на расходы ремонт объекта, который в учете не числится? Ответ на этот вопрос положительный. Рассмотрим подробнее, как эти затраты учитывать в зависимости от того, создает фирма резерв на ремонт основных средств или нет.

*Организация не создала резерва на ремонт*

В бухгалтерском учете ПБУ 10/99 «расходы организации» не запрещает учитывать затраты на ремонт по объектам, стоимость которых уже списана. Причем ремонт относится к расходам по обычным видам деятельности (п.7 ПБУ 10/99). А, следовательно, его стоимость списывается в дебет счетов 20, 25, 26 или 44. Это зависит то того, какой деятельностью занимается организация и каково назначение имущества.

Что же касается налогового учета, то там расходы на ремонт позволяет учесть подпункт 2 пункта 1 статьи 253 и пункт 1 статьи 260 НК РФ. При этом никаких ограничений для «малоценных» основных средств не установлено. Кстати, такого же мнения придерживаются и специалисты МНС России в ответах на частные запросы. Главное, чтобы затраты были обоснованны и документально подтверждены.

*Пример 13*

В марте 2004 года ООО «Радуга» отремонтировали принтер. Он был куплен и введен в эксплуатацию в 2003 году. Первоначальная стоимость принтера составила 6000 руб., поэтому бухгалтер организации сразу учел ее в составе общехозяйственных расходов. Ремонт принтера произвела сторонняя организация. За это ей заплатили 2360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.). В учете ООО «Радуга» сделаны такие проводки:

Д 26 - К 60 - 2000 руб. (2630-360) – отражены расходы по ремонту принтера;

Д 19 - К 60 - 360 руб. – учтен НДС по ремонтным работам;

Д 60 - К 51 - 2630 руб. – оплачены расходы по ремонту принтера;

Д 68 субсчет «расчеты по НДС» - К 19 - 360 руб. – принят к вычету НДС по ремонтным работам.

В налоговом учете бухгалтер ООО «Радуга» включил стоимость ремонта в сумме 2000 руб. в состав мартовских расходов.

*Если фирма создала резерв под расходы на ремонт основных средств*

Начнем с налогового учета. Порядок создания резерва закреплен в статье 324 НК РФ. И в этой же статье сказано, что отчисления в данный резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости всех амортизируемых основных средств. А согласно пункту 1 статьи 256 НК РФ, основные средства стоимостью до 10 000 руб. не считаются амортизируемыми. Следовательно, стоимость ремонта таких объектов надо списывать не за счет резерва, а относить на прочие расходы. Такого же мнения и МНС России.

В бухгалтерском учете аналогичного ограничения нет. И расходы на ремонт «малоценного» имущества можно покрыть за счет резерва. Это следует из пункта 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Однако в Минфине России считают, что организации вправе создавать резерв не под все основные средства, а, например, только под дорогостоящие. Но это необходимо прописать в учетной политике. В таком случае расходы на ремонт дешевого имущества будут списываться не за счет резерва, а на расходы, так же как и в налоговом учете.

*Неверное отражение выбытия основных средств*

В соответствии с пунктом 76 Методических указаний по учету основных средств выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

- продажи;

- списания в случае морального и физического износа;

- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;

- передачи по договорам мены, дарения;

- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;

- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;

- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

- в иных случаях.

При выбытии объектов основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основных средств списывается с субсчета «Выбытие основных средств» к счету 01 в дебет субсчета «Прочие расходы» счета 91. Такой порядок учета выбытия основных средств прописан в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Рассмотрим ошибки, возникающие при передаче объектов в уставный капитал других организаций.

Передача основного средства в уставный капитал является финансовым вложением (ПБУ 19/02). Оценивается такое вложение по стоимости, согласованной учредителями. При отражении выбытия основных средств в счет вклада в уставный капитал некоторые бухгалтеры допускают методологические ошибки. Согласно пункту 85 Методических указаний по учету основных средств, выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств. Многие же бухгалтеры счета расчетов при этом не используют, списывая остаточную стоимость напрямую на счет 58 «Финансовые вложения».

*Пример 14*

ООО «Березка» в апреле 2004 года передает в качестве вклада в уставный капитал ООО «Калина» объект основных средств. Первоначальная стоимость по данным бухгалтерского и налогового учета составляет 58 000 руб. Сумма амортизации, начисленная на момент выбытия объекта основных средств, составляет 16 000 руб.

Денежная оценка вклада в уставный капитал, согласованная учредителями ООО «Березка», составляет 48 000 руб.

Бухгалтер отразил выбытие основного средства следующими записями:

Д 01 субсчет «выбытие объектов основных средств» - К 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» - 58 000 руб. – списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

Д 02 - К 01 субсчет «Выбытие основных средств» - 16 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;

Д 58 субсчет «Паи и акции» - К 01 «Выбытие основных средств» - 48 000 руб. – отражена передача объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

Бухгалтер не учел требование пункта 85 Методических указаний и сделал ошибку.

Поэтому ему необходимо провести корректировку ранее сделанных записей:

Д 58 субсчет «Паи и акции» - К 01 субсчет «Выбытие объектов основных средств» - 48 000 руб. – сторнирована ошибочная запись.;

Д 58 субсчет «паи и акции» - К 76 - 48 000 руб. – отражено возникновение задолженности по вкладу в уставный капитал;

Д 76 - К 01 субсчет «Выбытие объектов основных средств» - 42 000 руб. (58 000 – 16 000) – отражена правильная запись по передаче объекта основных средств в уставный капитал.

Разницу на сумму задолженности по вкладу в уставный капитал следует отразить, как этого требует тот же пункт 85 Методических указаний:

Д 76 - К 91 субсчет «Прочие расходы» - 6000 руб. – учтена разница между оценкой основного средства учредителями и его остаточной стоимостью.

На практике встречаются ситуации, когда работнику выдается зарплата в натуральной форме. Расчеты в этом случае должны быть произведены через 91. Однако не все бухгалтеры используют при этом данный счет. Покажем, как правильно отражать операции по выдаче заработной платы в натуральной форме, а именно основными средствами.

*Пример 15*

Заработная плата Сергеева А.М, за июль 2004 года составила 20 000 руб. по письменному заявлению работника 40 процентов зарплаты ООО «Электрон» выдало не деньгами, а собственным основным средством – ноутбуком. Первоначальная стоимость компьютера – 15 000 руб. Сума начисленной амортизации – 7200 руб.

В бухгалтерском учете выдача зарплаты ноутбуком была отражена так:

Д 20 - К 70 - 20 000 руб. – начислена заработная плата Сергееву за июль;

Д 20 - К 69 - 7120 руб. (20 000 руб. \* 35,6 %) – начислен единый социальный налог;

Д 70 - К 91 субсчет «Прочие доходы» - 8000 руб. (20 000 руб. \* 40%) – отражена передача работнику объекта основных средств в качестве части заработной платы;

Д 01 субсчет «выбытие объектов основных средств» - К 01 субсчет «основные средства в эксплуатации» - 15 000 руб. – отражено списание первоначальной стоимости объекта основных средств, передаваемого работнику в счет заработной платы;

Д 02 - К 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» - 7200 руб. – списана амортизация выбывающего объекта основных средств;

Д 91 субсчет «Прочие расходы» - К 01 субсчет «Выбытие объектов основных средств» - 7800 руб. – отражено списание остаточной стоимости объекта основных средств;

Д 91 субсчет «Прочие расходы» - К 68 субсчет «расчеты по НДС» - 1220 руб. (8000 руб. \* 18 % : 118 %) – выделен НДС с выручки от реализации основных средств;

Д 99 - К 91 субсчет «Прибыль или убыток от продаж» - 1020 руб. – отражен финаносвый результат (убыток) от продажи объектов основных средств;

Д 70 - К 68 субсчет «расчеты по НДФЛ» - 2600 руб. – из заработной платы работника удержан НДФЛ;

Д 70 - К 50 - 9400 руб. – выплачена работнику оставшаяся часть заработной платы денежными средствами.

**Неправильный учет арендных и лизинговых операций**

В настоящее время широкое применение в хозяйственной деятельности экономических субъектов получили договоры аренды имущества, в частности договоры аренды автотранспортных средств.

Очень много вопросов у бухгалтеров вызывает аренда недвижимого имущества у физических лиц. Некоторые фирмы ошибочно списывают на расходы стоимость коммунальных услуг по зданию, хотя договор со специализированными организациями на водо-, тепло-, энергоснабжение заключен физическим лицом. Но так делать нельзя. Ведь счета на оплату услуг выписаны на имя собственника помещения. А в целях налогообложения прибыли признать затраты можно, если они экономически обоснованны и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ). Следовательно, расходы по коммунальному обслуживанию арендованного помещения арендатор может признать в налоговом учете либо в составе арендной платы, либо заключив договор со специализированной организацией.

*Пример 16*

ООО «Сфера» арендует склад, на котором хранятся продовольственные товары, предназначенные для продажи. Предприятие заключило договоры на предоставление коммунальных услуг с энерговодоснабжающими организациями. В июле 2004 года коммунальные расходы составили 35 400 руб. (в том числе НДС – 5400 руб.).

Бухгалтер ООО «Сфера» сделал в учете такие проводки:

Д 44 - К 60 - 30 000 руб. (35 400 - 5400) – отражена стоимость коммунальных услуг по арендованному складу;

Д 19 - К 60 - 5400 руб. – отражен «входной» НДС;

Д 60 - К 51 - 35 400 руб. – оплачены коммунальные услуги;

Д 68 субсчет «расчеты по НДС» - К 19 - 5400 руб. – принят к вычету НДС.

В налоговом же учете стоимость коммунальных услуг – 30 000 руб. – включена в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. На эту сумму ООО «Сфера» может уменьшить свою налогооблагаемую прибыль.

Распространенной ошибкой при аренде имущества у физического лица является то, что из арендной платы не удерживают налог на доходы физических лиц. Удерживать НДФЛ не надо, если договор аренды заключен с физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя. В этом случае он сам платит налоги со своего дохода. Если же физическое лицо предпринимателем не является, то, согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ, фирма обязана удержать с арендной платы НДФЛ и перечислить его в бюджет. Налог рассчитывается по ставке 13 процентов.

*Пример 17*

ООО «Ромб» арендует гараж у Сидорова И.С, ПО договору с Сидоровым арендная плата включает стоимость коммунальных услуг и составляет 5000 руб. и плюс стоимость коммунальных услуг за месяц. Сидоров не представил бухгалтеру ООО «Ромб» свидетельство о своей регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

За июль 2004 года стоимость потребленной электроэнергии составила 3540 руб. Соответственно арендная плата за этот месяц равна 8540 руб. (5000 + 3540).

Бухгалтер ООО «Ромб» записал в учете:

Д 20 - К 60 - 8540 руб. – начислена арендная плата за июль 2004 года;

Д 60 - К 68 субсчет «расчеты по налогу на доходы физических лиц» - 1110,20 руб. (8540 руб. \* 13 %) – удержан налог с арендной платы;

Д 68 субсчет «расчеты по налогу на доходы физических лиц» - К 51 - 1110,20 руб. – перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц;

Д 50 - К 51 - 7429,80 руб. (8540 – 1110,20) – получены в банке средства на оплату аренды;

Д 60 - К 50 - 7429,80 руб. – оплачена декабрьская аренда за вычетом удержанного налога на доходы физических лиц.

А состав расходов, уменьшающих налогооблагаемый доход, бухгалтер ООО «Ромб» включил всю сумму арендной платы – 8540 руб.

Добавим, что единый социальный налог и пенсионные взносы на сумму коммунальных услуг (а также арендной платы) начислять не нужно. Дело в том, что выплаты по договорам аренды не являются объектом обложения ЕСН. Так сказано в пункте 1 статьи 236 НК РФ. Следовательно, арендная плата не облагается и взносами в Пенсионный фонд РФ. Ведь в соответствии с пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ у соцналога и пенсионных взносов одинаковая налоговая база.

Что касается взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, то их платят только с вознаграждений за работу, выполненную по трудовому или гражданско-правовому договору. Но когда гражданин сдает в аренду свое имущество, он никаких работ не выполняет. Значит, объекта обложения данными взносами также нет. Совсем недавно это подтвердил и ВАС РФ в постановлении от 22 июля 2003 г. № 3089/03.

Нередко у бухгалтеров возникают сложности при отражении в учете операций по договору лизинга. Имущество, сдаваемое в лизинг, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», но только тогда, когда его изначально предполагали сдавать в аренду. Если же фирма приобрела, к примеру, автомобиль, использовала его некоторое время сама, а потом сдала в аренду, то его надо продолжать учитывать в составе основных средств.

Затраты на покупку имущества, предназначенного для сдачи в лизинг, отражаются у лизингодателя по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотных активы». А принимая предмет лизинга к учету, бухгалтер делает проводку:

*Д 03 субсчет «основные средства, предназначенные для сдачи в лизинг» - К 08 субсчет «приобретение основных средств» - принят к учету предмет лизинга.*

Когда предмет лизинга передается лизингополучателю, то эта операция отражается у лизингодателя такой записью:

*Д 03 субсчет «Основные средства, предназначенные для сдачи в лизинг» - К 03 субсчет «Основные средства, предназначенные для сдачи в лизинг» - передано имущество в лизинг.*

Амортизацию начисляют по лизинговому имуществу так же, как и по основным средствам.

*Д 20 (23, 26…) - К 02 - начислена амортизация за текущий месяц.*

Договором лизинга может быть предусмотрено ускоренное начисление амортизации, однако некоторые бухгалтеры применяют тот метод амортизации, который установлен для основных средств учетной политикой. Отсюда неверное отражение в бухгалтерском и налоговом учете сумм начисленной амортизации. Как правильно погашать стоимость основного средства ускоренным методом, покажем на примере.

*Пример 18*

В июле 2004 года ОАО «Стройтехинвест» обратилось в лизинговую компанию ООО «Перфектум», чтобы взять в лизинг строительный кран. В этом же месяце лизинговая компания купила кран в представительстве завода-изготовителя за 3 540 000 руб. (в том числе НДС – 540 000 руб.) и передала его ОАО «Стройтехинвест». Договором лизинга предусмотрено, что ООО «Перфектум», передав кране ОАО «Стройтехинвест», продолжает учитывать его на своем балансе.

В соответствии с Классификацией основных средств кран относится к третьей амортизационной группе. Поэтому бухгалтер ООО 2Перфектум» установил, что срок полезного использования крана – три года. Согласно учетной политике ООО «Перфектум» для целей бухгалтерского учета амортизирует основные средства линейным методом. Таким образом, сумма ежемесячной амортизации составила:

**(3 540 000 руб. – 540 000 руб.) : 3 года : 12 мес. = 83 333,33 руб.**

Договором лизинга предусмотрена ускоренная амортизация крана. Коэффициент ускорения равен 3. Поэтому начиная с августа 2004 года бухгалтер ООО «Перфектум» ежемесячно начислял такую сумму амортизации:

**83 333,33 руб. \* 3 = 249 999,99 руб.**

В учете ООО «Перфектум» сделаны такие проводки.

В июле 2004 года:

Д 08 субсчет «Приобретение основных средств» - К 60 - 3 000 000 руб. – получен строительный кран;

Д 19 - К 60 - 540 000 руб. – отражен «входной» НДС;

Д 60 - К 51 - 3 540 000 руб. – оплачен строительный кран;

Д 03 субсчет «основные средства, предназначенные для сдачи в лизинг» - К 08 субсчет «Приобретение основных средств» - 3 000 000 руб. – принят к учету строительный кран;

Д 68 субсчет «расчеты с бюджетом по НДС» - К 19 - 540 000 руб. – предъявлен к вычету «входной» НДС;

Д 03 субсчет «Основные средства, переданные в лизинг» - К 03 субсчет «основные средства, предназначенные для сдачи в лизинг» - 3 540 000 руб. –передан кран в лизинг.

В августе 2004 года:

Д 20 - К 02 субсчет «Износ предметов лизинга» - 249 999,99 руб. – начислена амортизация крана.

Если предмет лизинга находится на балансе у лизингополучателя, то первоначальную стоимость предмета лизинга составляет так называемая выкупная цена – это сумма, которую он обязан перечислить лизингодателю за арендованное имущество. Но на самом деле лизинговые платежи состоят из двух частей – собственно платы за предмет лизинга (выкупной цены) и вознаграждения лизингодателя. Так вот, вторая часть не должна увеличивать первоначальную стоимость предмета лизинга. Ее списывают на затратные счета (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т.д.).

Заметим, что сведения о размере каждой из двух составляющих лизинговых платежей должны быть отражены в договоре лизинга. Иначе налоговые органы могут потребовать включить в первоначальную стоимость основного средства полную сумму всех платежей по договору лизинга. И тогда придется суммы, которые приходятся на вознаграждение лизингодателя, списывать на расходы не сразу, а только через амортизационные отчисления. А это, к сожалению, невыгодно.

Напомним, что в соответствии с пунктом 21 ПБУ 6/01 амортизацию нужно начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором основное средство было принято к учету.

*Пример 19*

В июле 2004 года ООО «Вариус» взяло в лизинг грузовой автомобиль «КамАЗ». Его выкупная цена равна 7 080 000 рублей (в том числе НДС – 1 080 000 руб.). В соответствии с договором лизинга право собственности на автомобиль переходит к ООО «Вариус» через 4 года. Автомобиль учитывается на балансе лизингополучателя.

Бухгалтер ООО «Вариус» оприходовал «КамАЗ» по стоимости, установленной в договоре:

Д 08 субсчет «приобретение основных средств по договору лизинга» - К 60 субсчет «Обязательства по договору лизинга» - 6 000 000 руб. (7 080 000 – 1 080 000) – отражена первоначальная стоимость автомобиля, полученного по договору лизинга;

Д 19 - К 60 субсчет «обязательства по договору лизинга» - 1 080 000 руб. – отражен НДС с выкупной цены автомобиля, полученного по договору лизинга;

Д 01 субсчет «Лизинговое имущество» - К 08 субсчет «Приобретение основных средств по договору лизинга» - 6 000 000 руб. – введен в эксплуатацию автомобиль, полученный по договору лизинга.

Поскольку автомобиль был введен в эксплуатацию в июле 2004 года, с августа бухгалтер ООО «Вариус» начисляет амортизацию. В учетной политике для целей бухгалтерского учета сказано, что амортизация начисляется линейным методом. Срок полезного использования автомобиля – 10 лет. Коэффициент ускоренной амортизации, предусмотренный договором лизинга, равен 2,5.

Таким образом, ежемесячно бухгалтер ОО «Вариус» будет начислять по автомобилю такую амортизацию:

**6 000 000 руб. : 10 лет : 12 мес. \* 2,5 = 125 000 руб.**

Эта операция отражается такой проводкой:

Д 20 - К 02 субсчет «Амортизация основных средств, полученных в лизинг» - 125 000 руб. – начислена амортизация по предмету лизинга.

Право собственности на автомобиль перейдет к ООО «Вариус» в августе 2008 года. К этому времени автомобиль будет полностью самортизирован. Бухгалтер ООО «Вариус» сделает в учете такие проводки:

Д 01 субсчет «Собственные основные средства» - К 01 субсчет «Лизинговое имущество» - 6 000 000 руб. – перешло право собственности на автомобиль к лизингополучателю;

Д 02 субсчет «амортизация основных средств, полученных в лизинг» - К 01 субсчет «Амортизация собственных основных средств» - 6 000 000 руб. (125 000 руб. \* 4 года \* 12 мес.) – отражена амортизация, начисленная по автомобилю.

А теперь оформим наши ошибки в виде таблицы и в сопоставлении с предпосылками составления бухгалтерской отчетности.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Предпосылки подготовки финансовой отчетности | Типовые ошибки  | Аудиторские процедуры |
| 1 | 2 | 3 |
| А) существование (реальность) | Показанные в бухгалтерском учете ОС в действительности не существуют. | *Наблюдение* аудитора за инвентаризацией ОС. Проводится проверка физического наличия Ос от учетных записей к физическому наличию и наоборот – от физическому наличия к учетном данным. |
| B) права и обязанности | ОС, поступившие по аренде или по лизингу, показаны в бухгалтерском учете как принадлежащие компании; неверное отнесение объекта к ОС | *Инспектирование.*  Аудитор изучает договоры купли-продажи ОС, товарно-сопроводительную и расчетную документацию, документы, разрешающие использование земельных участков.  |
| C) возникновение | В бухгалтерском учете отражены операции поступления ОС, которых в действительности не было | *Подтверждение.*  Аудитор получает подтверждение от поставщика о величине и дате возникновения кредиторской задолженности |
| d) полнота | Имеющиеся у организации ОС не отражаются в бухгалтерском учете. | *Наблюдение* аудитора за инвентаризацией ОС*Аналитические процедуры.* Аудитор анализирует: коэффициенты фондоотдачи, коэффициенты: обновления, выбытия, износа, годности основных средств |
| е) оценка | Неправильно сформирована первоначальная стоимость; неправильно произведена переоценка ОС; расходы на реконструкцию и модернизацию неверно отнесены. | *Пересчет* первоначальной стоимости исходя из всех затрат на приобретение или доработку. |
| f) точность | Арифметические ошибки при отражении операций с ОС, неправильное отнесение сумм дооценки ОС, амортизация начисляется неверным способом, неправильно определен срок полезного использования. | *Пересчет* операций по отражению ОС, просмотр корреспонденции необычных операций, особое внимание переоценке ОС. |
| j) представление | Информация из главной книги неправильной суммой перенесена в баланс, суммы по ОС в форме №1 и форме № 5 не совпадают. | *Прослеживание* определенных документов: форма №1-форма№5-главная книга |

3.2.Рекомендации по устранению выявленных нарушений

**Выявленные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложения и соблюдение законодательства**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Нормативные документы, устанавливающие порядок | Характер выявленных нарушений | Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства |
| ГК РФ – глава 34;ст. 252 НК РФ; Постановление ВАС РФ в от 22 июля 2003 г. № 3089/03. | Показанные в бухгалтерском учете ОС в действительности не существуют. | Невозможность подтверждения достоверности соответствующих строк баланса. По ст. 15.11 КоАП – на должностных лиц – от 20 до 30 МРОТ. |
| ПБУ 6/01 | ОС, поступившие по аренде или по лизингу, показаны в бухгалтерском учете как принадлежащие компании. | Невозможность подтверждения достоверности соответствующих строк баланса. |
| Постановление Правительства РФ № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»; ПБУ 6/01 | Неверное отнесение объекта к ОС | По ст. 15.11 КоАП – на должностных лиц – от 20 до 30 МРОТ. |
| План счетов с Инструкцией по его применению, ПБУ 6/01. | В бухгалтерском учете отражены операции поступления ОС, которых в действительности не было. | Невозможность подтверждения достоверности соответствующих строк баланса. |
| План счетов с Инструкцией по его применению, ПБУ 6/01. | Имеющиеся у организации ОС не отражаются в бухгалтерском учете. | Невозможность подтверждения достоверности соответствующих строк баланса. |
| ПБУ 6/01. | Неправильно сформирована первоначальная стоимость. | Ст.122 НК РФ – 20% от неуплаченной суммы налога (если умышленно, то 40 %). |
| п. 15 ПБУ 6/01; Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. | Неправильно произведена переоценка ОС. | Подтверждение достоверности соответствующих строк баланса скорее всего возможно, но обязательно надо правильно перепровести переоценку. |
| ПБУ 6/01; Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. | Неправильное отнесение сумм дооценки ОС. | Финансовых санкций не будет, исправление ошибки обязательно. |
| ПБУ 6/01 | Расходы на реконструкцию и модернизацию неверно отнесена. | Ст.122 НК РФ – 20% от неуплаченной суммы налога (если умышленно, то 40 %). |
| ПБУ 6/01 | Арифметические ошибки при отражении операций с ОС. | Финансовых санкций не будет, исправление ошибки обязательно. |
| НК РФ; ПБУ 6/01;Письмо Минфина РФ № 04-02-05/2/81 «О применении повышающего и понижающего коэффициентов при начислении амортизации в бухгалтерском учете»  | Амортизация начисляется неверным способом | Ст. 120 НК РФ: 5000 руб. (больше 1 налогового периода – 15 000 руб.)  |
| Постановление Правительства РФ № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»; | Неправильно определен срок полезного использования | Финансовых санкций не будет, исправление ошибки обязательно, доначислить либо уменьшить суммы. |
| Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. | Информация из главной книги неправильной суммой перенесена в баланс. | Ст. 15.11 КоАП – на должностных лиц – от 20 до 30 МРОТ. |
| ПБУ 4/99; ПБУ 6/01. | Суммы по ОС в форме №1 и форме № 5 не совпадают. | Финансовых санкций не будет, исправление ошибки обязательно |

В таблице представлены далеко не все ошибки, но самые характерные из особо употребляемых представлены.

Порядок исправления ошибок

**Как устранить технические ошибки в учете основных средств**

Внесение исправлений в налоговые декларации производится в соответствии со статьей 54 налогового кодекса РФ. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

В практической деятельности бухгалтерами допускаются также технические ошибки при использовании программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета. Это ошибки, возникающие при вводе информации в программу, а также в процессе обработки, хранения и передачи данных, например: бухгалтером ошибочно дважды введен один и тот же первичный документ, и соответственно дважды отражена в бухгалтерском учете одна и та же хозяйственная операция.

Технические ошибки допускаются также при формировании показателей бухгалтерской отчетности. При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках. Это, например, непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток, убыток от продаж, проценты к уплате, операционные расходы, уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств (п. 12 приказа Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Некоторые фирмы неправильно отражают эти показатели со знаком «минус». В соответствии с пунктом 5 приказа № 67н в случае отсутствия у организации данных по соответствующим активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям, показатели (строки, графы) по которым предусмотрены в образцах форм, эти показатели (строки, графы) в формы отчетности организации не включаются.

Если бухгалтер включает в формы бухгалтерской отчетности строки, графы, по которым отсутствует информация, а затем ставит прочерк по этим показателям, то эта ошибка будет являться технической.

**Если неверно оформлены первичные документы**

Ошибки, допускаемые при составлении первичных документов, являются методологической ошибкой в бухгалтерском учете.

Все хозяйственные операции оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет.

Первичные документы должны иметь юридическую силу, то есть содержать ряд обязательных реквизитов. Обязательные реквизиты предусмотрены пунктом 2 статьи 9 ФЗ от 21 ноября 1996 г. № 129 – ФЗ «О бухгалтерском учете». Это:

-наименование документа (формы);

- дата составления;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);

- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи указанных лиц.

Как правильно исправить ошибку в документе? Процесс исправления ошибок достаточно трудоемкий: зачеркивается неверный текст или сумма (одной чертой, чтобы можно было прочитать зачеркнутое) и рядом с зачеркнутой делается верная запись; около внесенных исправлений или на полях документа пишется «Исправлено на …» (где полностью воспроизводится текст вновь сделанной записи). Лицо, внесшее исправление, подписывается под этой записью и ставит дату исправления. Обязательно под исправительной записью еще раз подписываются все лица, которые изначально подписали документ.

Не допускается оформление операций, противоречащих законодательству. Первичный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это невозможно, то сразу по ее завершении.

Первичные документы обычно оформляют на типовых бланках. Для большинства хозяйственных операций такие бланки разработаны Госкомстатом России. Эти бланки называют унифицированными формами. А если для какой-то хозяйственной операции типовой бланк не предусмотрено, организация может разработать его сама.

Что касается первичных документов по учету основных средств, предусмотренных разделом 1 Методических указаний по учету основных средств, то организация может самостоятельно разработать и утвердить формы применяемых первичных документов по поступлению, выбытию и внутреннему перемещению объектов ОС (п.5), а могут применяться и унифицированные форма (п.7).

В качестве первичных учетных документов могу применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, которые утверждены постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Какова ответственность за нарушение правил оформления первичных документов?

Если организация не оформила необходимой первичный документ и этот факт обнаружила налоговая инспекция при проверке, то на организацию могут быть наложены штрафные санкции.

Организацию могут привлечь к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Напомним: все эти объекты предприятие обязано отражать в учете (подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ). Так вот, если фирма ошибалась в течение одного налогового периода, то ее оштрафуют на 5000 руб. Об этом говорится в пункте 1 статьи 120 НК РФ.

В том случае, когда организация грубо нарушала правила в течение более одного налогового периода, штраф увеличится до 15 000 руб. Это предусмотрено пунктом 2 той же статьи. Обратите внимание: если фирма совершала нарушения в 1, 2 и 3 кварталах одного года, оштрафовать ее на 15 000 руб. нельзя. Дело в том, что налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год. Поэтому максимум, что грозит фирме, это налоговые санкции в размере 5000 руб. Также считают и арбитражные суды. Пример тому постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 октября 2000 г. по делу № А5/990/2000/2. Однако помните: рассчитывать на сравнительно небольшой штраф можно лишь в том случае, если нарушения никак не повлияли на налоговую базу. В противном случае размер санкций будет существенно больше.

*Пример 1*

Организация на вводимые в эксплуатацию основные средства не составила акт приема-передачи по форме № ОС-1. Нарушены статья 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Комментарий: бухгалтерский учет ведется на основании первичных документов. Акт формы № ОС-1 применяется для учета ввода объектов в эксплуатацию, для оформления внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое, для оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче, продаже другой организации.

При оформлении приемки основных средств акт (накладная) составляется в одном экземпляре на каждый объект членами приемочной комиссии, назначенной распоряжением (приказом) руководителя организации. Акт (накладная) после его оформления с приложенной технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерию организации, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным.

Другой пример. Налоговый инспектор обнаружил, что у организации нет счетов-фактур и квитанций к приходным кассовым ордерам. Поэтому суд обязал ее заплатить штраф, сославшись на статью 120 НК РФ (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 мая 2003 г. по делу № А19-4940/02-43-Ф02-1403/03-С1).

В другом случае суд расценил как грубое нарушение то, что у предприятия нет регистров бухгалтерского учета, подтверждающих увеличение стоимости основного средства (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 2 декабря 2002 г. по делу № Ф01/4357-859/А70-2002).

**Как исправить ошибки в регистрах бухгалтерского учета**

Данные их первичных учетных документов заносятся в регистры бухгалтерского учета для последующего отражения на счетах бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 10 ФЗ «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

За достоверность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета ответственны лица, которые их составляют и подписывают.

Ошибки, допущенные в результате неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций – это группа бухгалтерских ошибок. Для их исправления необходимо провести дополнительные бухгалтерские записи.

Ошибки можно подразделить на две группы. Первая группа – ошибки, которые связаны с методологией бухгалтерского учета, то сеть искажают отчетность, но не приводят к занижению или к завышению налогообложения. Вторая группа – ошибки, в результате которых происходит занижение или завышение объектов налогообложения, в итоге искажается результат финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отражаемый в отчетности.

Способ исправления ошибок зависит от характера ошибки и даты ее выявления. Период внесения исправительных проводок по выявленным ошибкам определяется исходя из периода совершения ошибки.

|  |  |
| --- | --- |
| Период, в котором допущена ошибка | Период, в котором необходимо внести исправления |
| Текущий год | Месяц обнаружения ошибки |
| Прошлый год | Декабрь прошлого года – если ошибка выявлена до сдачи годовой отчетности за прошлый год. Месяц обнаружения ошибки – если ошибка выявлена после сдачи годовой отчетности за прошлый год (исправления в бухгалтерскую отчетность прошлого года не вносятся) |
| Более ранние годы | Месяц обнаружения ошибки (исправления в бухгалтерскую отчетность прошлых лет не вносятся) |

При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению годовая бухгалтерская отчетность.

В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

Если отчетность текущего периода уже сформирована, данные перенесены в Главную книгу, то порядок исправления ошибок будет иным.

А порядок исправления ошибок, обнаруженных по истечении отчетного месяца (периода), в регистрах бухгалтерского учета следующий:

- внесение исправлений в бухгалтерский учет (оформление исправительных проводок, например, связанных с исчислением налогов или корректировки налоговой базы);

- внесение исправлений в формы бухгалтерской отчетности;

- внесение исправлений в соответствующие расчеты по налогам;

-уплата в соответствующий бюджет причитающихся сумм налоговых платежей.

Исправительные записи в бухгалтерском учете производятся одним из трех указанных ниже способов.

1. Неправильно сделанная бухгалтерская запись сторнируется, и производится правильная запись. Такой способ обычно используется, когда ошибка выявлена в текущем отчетном периоде.
2. Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета. Этот способ можно использовать для исправления ошибок, выявленных как в текущем отчетном периоде, так и в прошлых (например, доначисление налогов).
3. Делается обобщенная проводка, приводящая записи на счетах бухгалтерского учета к такому состоянию, какое было бы в случае первоначального правильного отражения операции (по ошибкам, выявленным по прошлым отчетным годам).

В соответствии с пунктом 11 приказа № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» в случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса готовая бухгалтерская отчетность.

При исправлении обнаруженных бухгалтерских ошибок целесообразно составлять бухгалтерскую справку об исправительных проводках. В ней следует фиксировать факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и, кроме того, обосновать необходимость произведенных в учетных регистрах исправительных записей. Такая справка первичным документом не является.

Исправление ошибки, по мнению автора, не является хозяйственной операцией. Хозяйственной операцией признается факт хозяйственной деятельности, являющийся объектом учета (п.2 ст.1 ФЗ «О бухгалтерском учете», п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 198 г. № 34н). Само действие по отражению в учете фактов хозяйственной деятельности хозяйственной операцией не является. Соответственно исправление ранее произведенных действий по отражению в учете фактов хозяйственной деятельности (исправление ошибки) не может считаться хозяйственной операцией.

Поэтому справка может быть составлена в любой форме, с любыми реквизитами, позволяющими бухгалтеру быстро сориентироваться: кем, когда и на каком основании была проведена данная исправительная проводка.

Из практического опыта рекомендуем бухгалтеру прикладывать к бухгалтерской справке ксерокопию первичных документов, по которым были допущены (исправлены) ошибки и соответствующие расчеты, чтобы в последующем не тратить время на подтверждение обоснованности исправительных проводок.

Как мы уже отмечали, способ исправления ошибки будет зависеть от периода обнаружения ошибки. Ошибка обнаружена после завершения отчетного периода, но до утверждения отчетности.

*Пример 2*

 После сдачи отчетности за 1 квартал 2004 года бухгалтер обнаружил, что на издержки производства была необоснованно отнесена сумма излишне начисленной амортизации в размере 18 000 руб.

При начислении амортизации в учете была сделана запись: Д 26 - К 02 - 18 000 руб. – начислена амортизация по основным средствам.

Для исправления ошибки в рассматриваемом примере по 2 квартале 2004 года (в периоде обнаружения ошибки) необходимо сделать в учете следующую запись:

Д 26 - К02 - 18 000 руб. – сторнирована излишне начисленная сумма амортизации.

В случае если к моменту обнаружения ошибки, сумма начисленной амортизации списана в себестоимость продаж, то есть в дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж», то в учете организации делаются дополнительные проводки:

Д 90 субсчет «себестоимость продаж» - К 26 - 18 000 руб. – уменьшена себестоимость продаж на сумму излишне начисленной амортизации;

Д 90 субсчет «прибыль/убыток от продаж» - К 26 - 18 000 руб. – скорректирован финансовый результат от продаж.

Если ошибка допущена в прошлые отчетные периоды или дата ее совершения не установлена, исправление ошибки производится в отчетном месяце (то есть в месяце обнаружения) и отражается как прибыль или убыток по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году. Исправления производятся обычными бухгалтерскими записями (оборотами) с отнесением необходимой суммы на финансовый результат, если данная операция касается производственной деятельности организации.

Ошибки, допущенные в прошлых годах, рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет. Они подлежат обособленному отражению на счете 91 в составе внереализационных доходов (расходов) как прибыль (убыток), выявленная в отчетном году, но относящаяся в операциям прошлых лет (п. 8 ПБУ 9/99 и п. 12 ПБУ 10/99).

При составлении Отчета о прибылях и убытках ошибки прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются по строкам внереализационных доходов и расходов и затем приводятся в расшифровках отдельных прибылей и убытков по строке «Прибыль (убыток) прошлых лет».

*Пример 3*

В декабре 2003 года Були оказаны услуги подрядной организацией по реконструкции объекта основных средств на сумму 79 600 руб., в том числе НДС – 16 000 руб. Организация допустила следующую ошибку: расходы на реконструкцию здания ошибочно отнесла на текущие расходы.

В декабре 2003 года в учете организации были сделаны следующие записи:

Д 20 - К 60 - 80 00 руб. – расходы на реконструкцию объекта основных средств списаны в расходы текущего периода;

Д 19 - К 60 - 16 000 руб. – учтен НДС по реконструкции.

Ошибка обнаружена бухгалтером в январе 2004 года. Указанная ошибка привела к искажению бухгалтерской отчетности и финансовых результатов 2003 года. В январе 2004 года на основании бухгалтерской справки бухгалтер должен сделать следующие записи:

Д 08 - К 91 субсчет «Прочие расходы» - 80 000 руб. – затраты по реконструкции отражены в составе капитальных вложений и восстановлен финансовый результат, заниженный в прошлом году;

Д 01 - К 08 - 80 000 руб. – увеличена первоначальная стоимость объекта основных средств на сумму расходов по реконструкции.

В данном случае необходимо доначислить в бюджет налог на прибыль в размере 19 200 руб. (80 000 руб. \* 24 %);

Д 99 - К 68 субсчет «налог на прибыль» - 19 200 руб. – доначислен налог на прибыль в бюджет.

Соответственно у организации возникает недоимка по налогу на прибыль. Следует начислить и уплатить пени со дня, следующего за крайним сроком уплаты налога по день фактической уплаты включительно. Из размер – 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Помимо начисления пеней налоговая инспекция может наложить штраф в размере 20 процентов от суммы неоплачиваемого налога. Если будет доказано, что организация умышленно не уплатила налог, то размер штрафа – 40 процентов от неуплаченной суммы налога (ст.122 НК РФ).

Заключение

Проведя исследование аудита на основе «Северо-Западного Телекома», могу с уверенностью еще раз подчеркнуть, что базовое предприятие выбрано совершенно верно для аудита основных средств. Интересно отметить, что существенность смогла быть подсчитана двумя способами. Конечно, для меня было необычно, что уровень существенности на одном лишь направлении может составлять миллионы, несмотря на удельный вес самого показателя в отчетности, так как в моем недавнем представлении данный показатель должен быть намного меньше. Выводы по поводу рисков были сделаны на основе собственного мнения о том, что сама деятельность хозяйствующего субъекта должна толкать руководство предприятия к созданию хорошей системы контроля и бухгалтерского учета. В связи с этим и вычислены все три риска на среднем уровне. Несильно затронута проблема выборки на данном направлении учета, хотя можно было бы побольше уделить ей внимания. За основу взят аудиторский стандарт № 16 «Аудиторская выборка». Я считаю, что при проведении аудита у реальных аудиторов на данном предприятии будет часто использован данный вид работы, в связи с тем, что трудоемкость будет очень велика, и надо будет решать вечную проблему аудита: сделать максимум за минимальное время.

Главными проблемами, на мой взгляд, является допущение почти любого вида ошибок, связанных с учетом основных средств, так как санкции будут зависеть от величины либо самого актива, либо налогов, а данные величины, связанные с основными средствами, достаточно велики. Поэтому главной задачей предприятий, а особенно таких огромных, как базовое, на мой взгляд, является создание грамотной системы учета основных средств, чтобы в будущем не иметь проблем. Также налоговые органы будут особенно пристально следить за этим предприятием, в связи с тем, что есть возможность истребовать у него большие суммы денег, что лишний раз доказывает сделанный вывод. Надо достаточно часто проверять коэффициенты основных средств, чтобы выявлять проблемные места в учете на предприятии основных средств. В связи с этим и аудиторам нужно больше всего внимания уделять именно аналитическим процедурам, хотя, конечно же, не нужно и забывать и таких, казалось бы, элементарных процедур, как осмотр объекта, в связи с тем, что затрат на процедуру немного (кроме, конечно, собственных сил аудитора), а вдруг и не найдется на предприятии миллионного объекта.

Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995.-398 с.
2. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.: Аудит: Пер.с американского пятого изд. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с. – (Серия по бух учету и аудиту UNCTC).
3. Алборов Р.А.: Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2000. – 432 с.
4. Барышников Н.П.: Организация и методика проведения общего аудита. Издание 5-е, переработанное и дополненное – М.: Информационно - издательский дом «Филинъ», Рилант, 2000. – 656 с.
5. Белогина Н.С.: лекции по курсу аудит. – 2005.
6. Гутцайт Е.М.: Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование / Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. – М.: «ФБК-Пресс», 1998.- 384 с.
7. Касьянова Г.Ю.: Документооборот в бухгалтерской и налоговом учете: прак. рек. для бухгалтера и руководителя/Касьянова Г.Ю,, Котко Е.А., Топольская Е.Б. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Статус-Кво, 1999. – 477 с.
8. Ланина И.Б.: Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете: - 2-е изд., пспр. и доп. – М.: Омега-Л, 2005. – 216 с.
9. Подольский В.И.: Аудит: Учебник лоя вузов / В.И,Подольский, А.А.Савин, Л.В.Сотникова и др.; - 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. – 583 с.
10. Пошарстник Е.Б., Мейксин М.С.: Бухгалтерский учет и аудит. В 2-х томах: практ. пособие с коммент. – 2-е изд., доп и перераб. – М.: изд. Торг.Дом «Герда», 1998. – 472 с.
11. Робертсон Дж.: Аудит: Пер. с англ./Аудиторская фирма «Контакт». – М.: KPMG, 1993. – 496 с.
12. Тараканова Н.В.: Практика учета и аудита основных средств. – М.: ООО «Верже-АВ», 1999. – 192 с.
13. Черноморда П.В.Аудит: Учебник для вузов/ Под ред. П.В.Черноморда, А.А.Каракова; Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова. – М., 2003. – 361 с.
14. Шеремет А.Д., Суйц В.П.: Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИИФРА-М, 2004.-410с. – (Серия «Высшее образование»).
15. Яновский А.Б..: Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности/ В.М.Волковой, Н.А. Игнатущенко, Е.В.Лахова, С.И.Шумков; Под науч. ред А.Б.Яновского. – М.: Изд.дом «Аудитор», 1997. – 206 с.
16. Журнал «Вестник московского бухгалтера» 24-30 января 2005 года №3 с журналом «нормативные акты для бухгалтера Москвы и Московской области».
17. Газета «Учет.Налоги.Право» 25-31 января 2005 года №3.
18. Газета «Экономика и жизнь» январь 2005 №3.
19. сайт [www.arbitor.ru](http://www.arbitor.ru).
20. сайт www.audit-it.ru.
21. сайт www.idioma.ru.
22. сайт www.vescc.com.

Приложение №1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код пока-зателя | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| 1 | 1а | 2 | 3 | 4 |
| I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ Нематериальные активы  | 110 | 110 | 115 | 10 |
| Основные средства  | 120 | 120 | 10 953 003 | 13 343 154 |
| Капитальные вложения | 130 | 130 | 1 208 435 | 724 863 |
| Доходные вложения в материальные ценности  | 135 | 135 |   |   |
| Долгосрочные финансовые вложения  | 140 | 140 | 159 481 | 163 369 |
| в том числе: инвестиции в дочерние общества |   | 141 | 76 204 | 77 204 |
| инвестиции в зависимые общества |   | 142 | 33 145 | 33 092 |
| инвестиции в другие организации |   | 143 | 33 006 | 30 047 |
| прочие долгосрочные финансовые вложения |   | 144 | 17 126 | 23 026 |
| Отложенные налоговые активы | 145 | 145 | 126 749 | 261 047 |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | 150 | 205 104 | 736 553 |
| Итого по разделу I | 190 | 190 | 12 652 887 | 15 228 996 |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| II.ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ Запасы | 210 | 210 | 280 422 | 315 321 |
| *в том числе:*  сырье, материалы и другие аналогичные ценности  | 211 | 211 | 205 362 | 220 214 |
| затраты в незавершенном производстве(издержках обращения) | 213 | 213 | 788 | 582 |
| готовая продукция и товары для перепродажи  | 214 | 214 | 11 111 | 10 953 |
| товары отгруженные  | 215 | 215 |   |   |
| расходы будущих периодов  | 216 | 216 | 63 161 | 83 572 |
| прочие запасы и затраты | 217 | 217 |   |   |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям  | 220 | 220 | 407 099 | 615 000 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | 230 | 17 009 | 46 601 |
| *в том числе:*  покупатели и заказчики  | 231 | 231 |   | 6 218 |
| авансы выданные  |   | 232 |   | 2 123 |
| прочие дебиторы |   | 233 | 17 009 | 38 260 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) | 240 | 240 | 1 355 579 | 1 121 575 |
| *в том числе:* покупатели и заказчики  | 241 | 241 | 978 949 | 971 548 |
| авансы выданные  |   | 242 | 201 177 | 62 953 |
| прочие дебиторы |   | 243 | 175 453 | 87 074 |
| Краткосрочные финансовые вложения  | 250 | 250 | 12 959 | 6 841 |
| Денежные средства, | 260 | 260 | 338 473 | 279 988 |
| Прочие оборотные активы | 270 | 270 | 362 | 507 |
| Итого по разделу II | 290 | 290 | 2 411 903 | 2 385 833 |
| БАЛАНС (сумма строк 190+290) | 300 | 300 | 15 064 790 | 17 614 829 |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ПАССИВ | Код показателя | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| 1 | 1а | 2 | 3 | 4 |
| III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ Уставный капитал  | 410 | 410 | 937 940 | 937 940 |
| Добавочный капитал  | 420 | 420 | 6 941 473 | 6 859 040 |
| Резервный капитал  | 430 | 430 | 29 375 | 46 897 |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | 411 | 440 |   |   |
| Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) прошлых лет | 470 | 460 | 2 820 322 | 2 755 301 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года  | 470 | 470 | Х | 837 478 |
| Итого по разделу III  | 490 | 490 | 10 729 110 | 11 436 656 |
| IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Кредиты и займы  | 510 | 510 | 434 622 | 830 764 |
| *в том числе:* кредиты  |   | 511 | 17 383 |   |
| займы |   | 512 | 417 239 | 830 764 |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | 515 | 271 323 | 400 511 |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | 520 | 906 825 | 1 093 761 |
| Итого по разделу IV | 590 | 590 | 1 612 770 | 2 325 036 |
| V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Кредиты и займы  | 610 | 610 | 579 006 | 963 764 |
| *в том числе:* кредиты  |   | 611 | 208 946 |   |
| займы |   | 612 | 370 060 | 963 764 |
| Кредиторская задолженность,  | 620 | 620 | 2 063 014 | 2 842 497 |
| *в том числе:* поставщики и подрядчики  | 621 | 621 | 909 841 | 1 496 755 |
| авансы полученные  | 625 | 622 | 363 589 | 275 147 |
| задолженность перед персоналом организации  | 622 | 623 | 56 065 | 60 555 |
| задолженность перед государственными внебюджетными фондами  | 623 | 624 | 28 269 | 26 627 |
| задолженность по налогам и сборам | 624 | 625 | 255 752 | 253 036 |
| прочие кредиторы | 625 | 626 | 449 498 | 730 377 |
| Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов | 630 | 630 | 50 557 | 15 981 |
| Доходы будущих периодов  | 640 | 640 | 30 333 | 30 895 |
| Резервы предстоящих расходов  | 650 | 650 | Х | Х |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | 660 | Х | Х |
| Итого по разделу V  | 690 | 690 | 2 722 910 | 3 853 137 |
| БАЛАНС (сумма строк 490+590+690) | 700 | 700 | 15 064 790 | 17 614 829 |
| Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах |
| Наименование показателя | Код показателя | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| 1 | 1а | 2 | 3 | 4 |
| Арендованные основные средства  | 910 | 900 | 641 607 | 877 310 |
| в том числе по лизингу | 911 | 901 | 200 019 | 313 535 |
| Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение  | 920 | 902 | 19 918 | 12 833 |
| Товары, принятые на комиссию  | 930 | 903 | 539 | 2 654 |
| Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов  | 940 | 904 | 347 181 | 670 707 |
| Обеспечения обязательств и платежей полученные  | 950 | 905 |   | 23 748 |
| Обеспечения обязательств и платежей выданные  | 960 | 906 | 492 112 | 1 033 253 |
| Износ жилищного фонда  | 970 | 907 | 6 865 | 7 526 |
| Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов  | 980 | 908 | 2 657 | 2 983 |
| Средства оплаты услуг связи  |   | 909 | 5 258 | 15 892 |
| Справка о стоимости чистых активов |
| Наименование показателя | Код показателя | Код строки | На начало отчетного периода | На конец отчетного периода |
| 1 | 1а | 2 | 3 | 4 |
| Чистые активы |   | 1000 | 10 759 443 | 11 467 551 |

|  |
| --- |
| ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ |
|  | 1. Нематериальные активы |  |  |
| Наименование показателя | Код пока-за-теля | Код строки | На начало отчетного года | Поступило | Выбыло | На конец отчетного года |
| 1 | 1а | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности) | 010 | 101 | 330 |   |   | 330 |
| *из них:*  у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель | 011 | 102 |   |   |   |   |
| у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных | 012 | 103 | 324 |   |   | 324 |
| у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров | 014 | 104 | 6 |   |   | 6 |
| другие | 015 | 105 |   |   |   |   |
| Прочие | 040 | 106 |   |   |   |   |
|  Итого |   | 110 | 330 |   |   | 330 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного периода** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Амортизация нематериальных активов - всего** | 050 | **120** | 215 | 320 |
| в том числе: *у патентообладателя на изобретение, промыш-ленный образец, полезную модель*  |  | 121 |   |   |
| *у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных* |  | 122 | 214 | 318 |
| *у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров* |  | 123 | 1 | 2 |
| *другие* |  | 124 |   |   |

|  |
| --- |
| **2.Основные средства** |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **Поступило** | **Выбыло** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| Здания |   | 201 | 3 985 769 | 246 236 | (94 472) | 4 137 533 |
| Сооружения и передаточные устройства |   | 202 | 5 728 763 | 392 684 | (32 440) | 6 089 007 |
| Машины и оборудования |   | 203 | 8 068 321 | 2 499 937 | (117 140) | 10 451 118 |
| Транспортные средства |   | 204 | 169 657 | 31 270 | (9 646) | 191 281 |
| Вычислительная и оргтехника |   | 205 | 622 584 | 97 602 | (8 697) | 711 489 |
| Жилой фонд |   | 206 | 26 797 | 744 | (8 158) | 19 383 |
| Земельные участки и объекты природопользования  |   | 207 | 4 178 | 1 337 | (388) | 5 127 |
| Другие виды основных средств |   | 208 | 924 366 | 290 364 | (34 491) | 1 180 239 |
|  **Итого** |   | **210** | 19 530 435 | 3 560 174 | (305 432) | 22 785 177 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Код показателя** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Амортизация основных средств - всего** | 140 | **220** | 8 577 432 | 9 442 023 |
| в том числе: *здания*  |  | 221 | 938 453 | 955 968 |
| *сооружения и передаточные устройства* |  | 222 | 3 300 815 | 3 479 276 |
| *машины и оборудования* |  | 223 | 3 441 771 | 3 935 321 |
| *транспортные средства* |  | 224 | 90 504 | 104 544 |
| *вычислительная и оргтехника* |   | 225 | 298 689 | 376 121 |
| *другие виды основных средств* |   | 226 | 507 200 | 590 793 |
| **Наименование показателя** | **Код показателя** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Из строки 210 передано в аренду объектов основных средств - всего** |   | **230** | 50 716 | 40 449 |
| в том числе: здания  |   | 231 | 44 884 | 31 614 |
| сооружения и передаточные устройства |   | 232 | 2 725 | 2 725 |
| машины и оборудования |  | 233 | 986 | 3 285 |
| транспортные средства |   | 234 | 1 996 | 2 700 |
| другие виды основных средств |   | 235 | 125 | 125 |
| **Из строки 210 передано объектов основных средств на консервацию** |   | 240 | 2 187 | 6 289 |
|  |  |  |  |  |
| **СПРАВОЧНО** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Результата от переоценки объектов основных средств:** |  | **250** |   | Х |
| первоначальной (восстановительной) стоимости | 171 | 251 |   | Х |
| амортизации | 172 | 252 |   | Х |
| **Получено объектов основных средств в аренду- всего** |   | **260** | 641 607 | 877 310 |
| в том числе: здания  |   | 261 | 130 552 | 130 967 |
| сооружения и передаточные устройства |   | 262 | 196 936 | 336 881 |
| машины и оборудования |   | 263 | 280 432 | 333 366 |
| транспортные средства |   | 264 | 24 727 | 68 258 |
| другие виды основных средств |   | 265 | 8 960 | 7 838 |
| Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации |   | 270 | 109 997 | 182 435 |

|  |
| --- |
| **3.Доходные вложения в материальные ценности** |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **Поступило** | **Выбыло** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| Имущество для передачи в лизинг |   | 301 |   |   |   |   |
| Имущество, предоставляемое по договору проката |   | 302 |   |   |   |   |
| Прочие |   | 303 |   |   |   |   |
|  **Итого** |   | **310** |   |   |   |   |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| Амортизация доходных вложений в материальные ценности |   | 311 |   |   |

|  |
| --- |
|  **4.Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы**   |
| **Виды работ наименование** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **Начало отчетного года** | **Поступило**  | **Списано** | **На конец отчетного года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **Всего** | 310 | **400** |   |   |   |   |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **СПРАВОЧНО** | **Код показа-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного периода** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-констукторским и технологическим работам | 320 | 401 |   |   |
| **СПРАВОЧНО** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **За отчетный период** | **За аналогичный период предыдущего года** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| Сумма расходов отнесенных на расходы по обычным видам деятельности |   | 402 |   |   |
| Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-констукторским и технологическим работам, отнесенных на внереализационные расходы |   | 403 |   |   |

|  |
| --- |
| **5.Финансовые вложения** |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **Долгосрочные** | **Краткосрочные** |
| **На начало отчетного года** | **На конец отчетного периода** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного периода** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего | 510 | 501 | 142 355 | 140 343 |   |   |
|  в том числе: дочерних и зависимых хозяйственных обществ | 511 | 502 | 109 349 | 110 296 |   |   |
| Облигации государственные, муниципальные и сторонних организаций | 515 | 503 | 107 | 219 | 64 |   |
| Векселя | 520 | 504 |   |   |   |   |
| Предоставленные займы | 525 | 505 | 12 720 | 10 514 | 200 |   |
| Депозитные вклады | 530 | 506 |   | 8 000 | 8 045 | 1 073 |
| Прочие | 535 | 507 | 4 299 | 4 293 | 4 650 | 5 768 |
| **Итого** | 540 | **510** | 159 481 | 163 369 | 12 959 | 6 841 |
| **Из общей суммы финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость:** Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего | 550 | 511 |   | 239 |   |   |
| в том числе: дочерних и зависимых хозяйственных обществ | 551 | 512 |   |   |   |   |
| Облигации государствен-ные, муниципальные и сторонних организаций | 555 | 513 |   | 219 |   |   |
| Векселя | 560 | 514 |   |   |   |   |
| Прочие | 565 | 515 |   |   |   |   |
| **Итого** | 570 | **520** |   | 458 |   |   |
| **СПРАВОЧНО** По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки | 580 | 521 |   | 106 |   |   |

|  |
| --- |
|  **6. Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)** |
| **Наименование показателя** | **Код показателя** | **Код строки** | **За отчетный год 2003** |  **За предыдущий год 2002** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| Материальные затраты | 710 | 601 | (3 384 161) | (2 613 534) |
| Затраты на оплату труда | 720 | 602 | (2 610 807) | (2 049 517) |
| Отчисления на социальные нужды | 730 | 603 | (811 926) | (711 632) |
| Амортизация | 740 | 604 | (968 365) | (784 721) |
| Прочие затраты | 750 | 605 | (1 708 466) | (1 283 965) |
|  **Итого по элементам затрат** | 760 | **610** | (9 483 725) | (7 443 369) |
| Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]): незавершенного производства | 765 | 621 | (206) | (679) |
| расходов будущих периодов | 766 | 622 | 20 411 | 36 984 |

|  |
| --- |
| **7.Обеспечения** |
| **Наименование показателя** | **Код показателя** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **На конец отчетного периода** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Обеспечения полученные - всего** |   | **710** |   | 23 748 |
| в том числе: гарантии банков |   | 711 |   |   |
| поручительства третьих лиц |   | 712 |   |   |
| векселя |   | 713 |   |   |
| имущество, находящееся в залоге |   | **714** |   | 23 748 |
|  из него: объекты основных средств |   | 715 |   |   |
| ценные бумаги и иные финансовые вложения |   | 716 |   |   |
| другое имущество |   | 717 |   | 23 748 |
| прочее |   | 718 |   |   |
| **Обеспечения выданные - всего** |  | **720** | 492 112 | 1 033 253 |
| в том числе: поручительства третьих лиц |   | 721 | 2 159 | 848 879 |
| векселя |   | 722 |   |   |
| имущество, находящееся в залоге |   | **723** | 489 953 | 184 374 |
|  из него: объекты основных средств |   | 724 | 486 619 | 181 879 |
| ценные бумаги и иные финансовые вложения |   | 725 |   |   |
| другое имущество |   | 726 | 3 334 | 2 495 |
| прочее |   | 727 |   |   |

|  |
| --- |
| **8. Государственная помощь** |
| **Наименование показателя** | **Код пока-зателя** | **Код строки** | **За отчетный год** | За аналогичный период предыдущего года |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** |
| **Получено в отчетном году бюджетных средств - всего**  | 910 | **810** | 100 | 215 |
| в том числе: Средства на финансирование капитальных расходов |   | 811 |   | 195 |
| Средства на финансирование текущих расходов |   | 812 | 100 | 20 |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Код пока-за-теля** | **Код строки** | **На начало отчетного года** | **Получено за отчетный период** | **Возвращено за отчетный период** | **На конец отчетного периода** |
| **1** | **1а** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **Бюджетные кредиты - всего** | 920 | **820** |   |   |   |   |
| Средства на финансирование капитальных расходов |   | 821 |   |   |   |   |
| Средства на финансирование текущих расходов |   | 822 |   |   |   |   |

Приложение № 2

Бухгалтерская справка №00000001 от 02.05.05

начисление амортизации по ОС

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Дебет | Объекты аналитического учета | Кредит | Объекты аналитического учета | Кол-во | Валюта | Вал. сумма | Сумма | Содержание проводки | Первичный документ |
| 1 | 20 | Установка офисных АТС | 02.1 | Линия телекоммуникаций |  |  |  |  |  |  |