План курсовой работы

Введение

1. Цель аудиторской проверки ОС

2. Нормативные документы, устанавливающие порядок учета ОС

3. Источники аудиторской информации. Этапы проверки

4. Анализ учета поступления и выбытия объектов ОС

5. Проверка постановки аналитического учета ОС

6. Аудит достоверности расчета сумм амортизации по основным средствам с примерами

7. Метод начисления амортизации и порядок расчета ее сумм

8. Проверка объектов амортизируемых ОС

9. Срок полезного использования объектов ОС для целей бухгалтерского учета и налогообложения

10. Определение дат начала и прекращения начисления амортизации

11. Выявление аудитором ошибок при налогообложении основных средств

Заключение

Список используемой литературы

## Введение

Становление рыночных отношений в России внесло существенные изменения в деятельность хозяйствующих субъектов, которые получили широкую самостоятельность, связанную с определением направлений деятельности и выбором партнеров при полной ответственности за результаты своей деятельности.

Условие перехода к рыночной экономике побуждают трудовые коллективы к постоянному поиску резервов повышения эффективности использования всех материально-вещественных факторов производства, в том числе и основных средств. Выявить и практически использовать эти резервы можно с помощью тщательного экономического анализа.

Формирование новых коммерческих структур, базирующихся на частной собственности, усилило эту тенденцию. Приватизация государственных предприятий и преобразование их в открытые, закрытые акционерные общества привели к тому, что большая часть производственно - хозяйственных субъектов полностью перешла на предпринимательский режим работы. В этих условиях основной формой взаимодействия государства и субъектов хозяйствования становятся косвенные методы регулирования, в частности налогообложения хозяйственных оборотов и прибыли. Государство, определяя основные правила хозяйствования, предоставляет предприятиям полную свободу действий, а предприятия, принимая эту свободу, одновременно несут полную ответственность за свою деятельность, то есть развиваются за счет собственных источников и сами несут коммерческие риски.

Это определяет особую значимость контроля как важнейшей функции управления в условиях коммерциализации.

Важнейшей составной частью экономического потенциала страны богатство. Национальное является национальное богатство - это совокупность материальных ресурсов, накопленных продуктов прошлого труда и учетных и вовлеченных в экономический оборот природных богатств, которыми общество располагает на определенный момент времени.

Одним из важнейших компонентов национального богатства являются основные средства. В действующей практике учета к основным средствам относят предметы и объекты материально - вещественного содержания, срок полезного использования которых составляет свыше двенадцати месяцев или они потребляются в операционном цикле, превышающем двенадцать месяцев. Эти объекты должны использоваться в производстве продукции, при выполнении работ и оказании услуг либо для управленческих нужд организации и обладать способностью приносить ей экономические выгоды в будущем.

Основные средства формируют основную составляющую материально-технической базы организаций и играют важную роль в осуществлении ведущих направлений их деятельности. С развитием рыночных отношений в учете основных средств произошли существенные изменения. Эти изменения коснулись: состава и структуры основных средств; амортизации их стоимости; учета долгосрочных инвестиций; учета операций, связанных с лизингом и арендой имущества; переоценки стоимости основных средств; учета и финансирования затрат на ремонт основных средств; учета реализации и прочего списания основных фондов. Аудиторская проверка, следовательно, должна проводиться по указанным направлениям.

Таким образом, конкретная цель аудита основных средств - проверка правильности формирования состава, полноты и реальности учета основных средств и достоверности амортизации их стоимости.

## 1. Цель аудиторской проверки ОС

Аудиторская проверка основных средств является частью общего аудита организации - клиента. Ее целью является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по разделу основных средств и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

В ходе аудита основных средств проверяют:

1) обеспечение контроля за наличием и сохранностью основных средств (правильность отнесения объектов к основным средствам; правильность классификации основных средств; правильность оценки и переоценки основных средств; вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства; инвентаризация основных средств; соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета);

2) документальное оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия основных средств (использование унифицированных форм первичной учетной документации; отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета);

3) начисление и отражение в учете амортизации основных средств (правильность установления срока полезного использования; правомерность и обоснованность используемых способов начисления амортизации; правомерность применения ускоренной амортизации; правильность расчетов амортизационных отчислений; правильность отражения амортизационных отчислений в учете);

4) отражение в учете восстановления основных средств - ремонта, модернизации и реконструкции (документальное оформление операций; способы проведения ремонта; правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость; отражение операций по реконструкции и модернизации в учете).

## 2. Нормативные документы, устанавливающие порядок учета ОС

Наряду с международными стандартами в каждой стране существуют национальные стандарты аудита. Они могут быть определены законом, нормативными актами или уполномоченным органом данной страны. Их применение является обязательным при проведении аудита финансовой отчетности или предоставлении сопутствующих аудиту услуг. Помимо обязательных к применению стандартов уполномоченный орган или профессиональные аудиторские организации страны могут разрабатывать и принимать на местном уровне положения по национальной практике аудита, рекомендуемые к применению аудиторами при проведении аудита. При проведении аудиторской проверки Ос аудитор должен руководствоваться следующими документами:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта, 11 ноября, 23 декабря 2003 г);

2. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 27, 29 ноября, 28, 29, 30, 31 декабря 2001 г., 29 мая, 24, 25 июля, 24, 27, 31 декабря 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 5 апреля 2004 г)

3. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ

4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г);

5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств". ПБУ 6/01: Утверждено приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н

6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49)

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (с изм. и доп. от 7 мая 2003 г)

9. Письмо Госкомстата РФ "Об учете основных фондов" от 6 марта 2003 г. № МС-10-23/869

10. Письмо Минфина РФ "Об особенностях рассмотрения условий для целей принятия активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств" от 4 февраля 2002 г. N 16-00-14/30

11. Письмо Минфина РФ "О списании объектов основных средств стоимостью до 10000 рублей за единицу" от 18 октября 2002 г. № 16-00-14/403

12. Унифицированные формы первичной учетной документации: Утв. постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7

Аудит операций с основными средствами - важная часть аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. При проверке производственных отчетов надежность и достоверность аудита основных средств в решающей мере определяет достоверность оценки имущественного состояния предприятия. Целью аудита основных средств является установление соответствия применяемой на предприятии методики учета основных средств, отраженной в приказе руководителя "Учетная политика", нормативным и законодательным актам, действующим на территории РФ и регулирующим учет поступления, наличия и движения основных средств.

Аудит сохранности, учета и использования основных средств требует выяснения:

обеспечения контроля за наличием и сохранностью основных средств;

правильности отнесения предметов к основным средствам, их группировки по классификации, принадлежности и характеру участия в производственном процессе;

правильности оценки основных средств в учете;

правильности оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

правильности начисления и отражения в учете износа и ремонтов основных средств;

правильности и эффективности использования основных средств;

правильности отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

С учетом конкретных задач, поставленных в ходе проверки, аудитор проверяет:

меры по обеспечению сохранности основных средств на хозяйствующем субъекте; наличие приказа руководителя предприятия о материально-ответственных лицах, отвечающих за сохранность инвентарных объектов основных средств; наличие письменных договоров о полной индивидуальной материальной ответственности в соответствии с требованиями Положения о материальной ответственности рабочих и служащих;

соответствие должностей материально-ответственных лиц Перечню должностей и работ, замещаемых и выполняемых работниками, с которыми предприятием могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;

условия, созданные для обеспечения сохранности материальных ценностей материально-ответственным лицам. Наличие специальных помещений для хранения, например наличие несгораемых шкафов, сейфов и т.п.;

наличие пожарно-охранной сигнализации в соответствующих помещениях;

организация и порядок вывоза материальных ценностей с территории предприятия;

наличие приказа руководителя о постоянно действующей комиссии для проведения проверки сохранности материальных ценностей;

наличие актов инвентаризации и выборочных проверок сохранности основных средств. В случае выявления фактов хищений, безответственности и халатности в ходе проводимых инвентаризаций и выборочных проверок - наличие мер воздействия к виновным.

Если обновление основных средств происходит активно, то необходимо прежде всего проверить своевременность их постановки на учет и начала начисления амортизации, полноту оценки. Если основные средства не обновляются, основное внимание уделяется аудиту операций по их ремонту и своевременному списанию, контролю за полнотой начисления амортизации. Внутрихозяйственный риск существенно повышается в том случае, если проводилась переоценка основных средств, менялась их классификация или принималась значительная масса основных средств в форме взноса в уставный капитал, безвозмездно и т.п.

В соответствии с Законом "Об аудиторской деятельности" аудитор имеет право проводить выборочную или сплошную проверку фактического наличия материальных ценностей, в ходе которой, как правило, проверяется также наличие инвентарных номеров на инвентарные объекты основных средств.

## 3. Источники аудиторской информации. Этапы проверки

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

основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения основных средств;

приказ об учетной политике организации;

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

первичные документы по отражению операций по основным средствам;

бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен ознакомиться с методологией учета основных средств, изложенной в приказе об учетной политике организации. В частности, необходимо знать:

лимит стоимости объектов для их отнесения к основным средствам и средствам в обороте;

установленный перечень объектов, относимых к основным средствам независимо от стоимости;

способы начисления амортизации по основным средствам;

Аудитор должен выяснить:

1. Имеется ли приказ о создании комиссии по списанию основных средств

2. Определены ли сроки проведения инвентаризации основных средств в приказе

по учетной политике

3. Проведена инвентаризация в установленные сроки

4. Когда была проведена последняя инвентаризация основных средств

5. Отражены ли результаты инвентаризации в учете

6. Имеются ли приказы о назначении лиц, ответственных за сохранность основных

средств в местах эксплуатации

7. Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами,

ответственными за сохранность основных средств

8. Использует ли организации унифицированные формы первичных документов

9. Разработан ли график документооборота по учету основных средств

10. Контролирует ли главный бухгалтер организацию учета средств

А так же особое внимание уделяется:

порядку отражения затрат на ремонт основных средств;

предусмотрено ли проведение переоценки основных средств на 1 января отчетного года;

сроки проведения инвентаризации основных средств;

перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету основных средств.

Регистры синтетического и аналитического учета, используемые для отражения хозяйственных операций по учету основных средств и привлекаемые аудитором для проведения проверки, зависят от применяемых форм бухгалтерского учета. К ним относятся регистры синтетического учета по счетам 01 "Основные средства", 02 "Амортизация ОС", 08 " Вложения во внеоборотные активы", 01.09 "Выбытие основных средств"; оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.

## 4. Анализ учета поступления и выбытия объектов ОС

Необходимо проверить правильность оформления первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражались операции по приобретению объектов ОС. В соответствии со ст.9 Закона N 129-ФЗ первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (см. Постановление N 7).

В соответствии с п.18 ПБУ 6/01 объекты ОС стоимостью не более 10 000 руб. за единицу (или согласно иному лимиту, установленному в учетной политике организации), а также приобретенные книги, брошюры и т.п. разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Следует проверить, оформляются ли операции по списанию названных объектов первичными документами. Журнал унифицированных форм первичной учетной документации по учету ОС не содержит специальной формы для оформления операции списания на затраты при вводе в эксплуатацию ОС стоимостью до 10 000 руб. В таких ситуациях организация вправе самостоятельно разработать учетный документ для данной группы операций, который должен содержать все необходимые реквизиты.

Для оформления операций по вводу в эксплуатацию объектов ОС в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

На основании данных бухгалтерского учета и первичных учетных документов проверяют своевременность зачисления объектов в состав ОС.

Если объекты ОС зачисляются несвоевременно, то в организации необходимо усилить контроль за своевременным отражением в учете хозяйственных операций.

Далее производится проверка формирования первоначальной стоимости объектов ОС.

ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется в соответствии с ПБУ 6/01.

Согласно п.8 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС.

Необходимо проверить соответствие методологии, закрепленной учетной политикой для целей бухгалтерского учета, требованиям ПБУ 6/01 и выяснить, на каком счете отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов. Затем осуществляется перекрестная сверка данных регистров синтетического учета по счетам 01 "Основные средства" и 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Далее проверяется правильность начисления амортизации ОС для целей бухгалтерского учета.

Способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике организации. Применение избранного способа начисления амортизации по группе однородных объектов производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Проверка основывается на данных регистров бухгалтерского учета по начислению амортизации.

Аудитор должен провести проверку порядка оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию ОС, которые согласно ПБУ 6/01 имеют место в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

В случае ликвидации ОС проверяют оформление первичных документов, устанавливают причины ликвидации, техническое состояние списанных объектов. Для оформления непригодности объектов ОС, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

Типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки операций по объектам ОС, являются:

несвоевременное оприходование объектов ОС;

неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов ОС;

некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию (списании, реализации по цене ниже остаточной стоимости и др.);

неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов.

## 5. Проверка постановки аналитического учета ОС

При проведении аудиторской проверки учета основных средств прежде всего необходимо проверить, как ведется аналитический учет основных средств.

Такой учет организуется по отдельным объектам, каждому из которых присваивается инвентарный номер на весь период его эксплуатации. По каждому объекту учет ведется в инвентарных карточках или книгах. Аудитору необходимо проверить, как ведутся карточки или книги, а также правильность присвоения шифра амортизационных отчислений и наличие всех справочных данных. Следует проверить: нет ли объектов основных средств, по которым не ведутся инвентарные карточки, и предложить восстановить на такие средства инвентарные карточки.

Отдельно следует проверить состояние учета основных средств в местах их размещения (в эксплуатации, на складе, в ремонте и т.д.). Для этого аудиторы должны также установить правильность ведения инвентарного списка основных средств (типовая форма № ОС-13), соответствие данных аналитического учета записям на счете 01 “Основные средства", регулярность взаимной сверки данных бухгалтерского учета.

Основными источниками информации об основных средствах служат первичные документа: акты приема-передачи в эксплуатацию основных средств, накладные на внутренне перемещение и др. Проверка правильности ведения аналитического учета может быть сплошной или выборочной. Важным моментом в организации аналитического учета является качественное и своевременное проведение их инвентаризации. Аудитор проверяет, как была проведена последняя инвентаризация, какие были выявлены ошибки и как они исправлены. Если инвентаризация основных средств не проводилась более 2-3 лет, то аудитор может потребовать ее проведения. Это позволит более качественно провести последующую проверку и уменьшить аудиторский риск, Синтетический учет движения основных средств и их износа ведется в журналах-ордерах № 13, 10 и 10/1,Необходимо по эти регистрам сверить данные с Главной книгой, балансом (ф. № 1), приложением (ф.5)

При расхождении между данными аналитического и синтетического учета нужно выяснить их причины и виновных в этом должностных лиц, определить последствия и внести предложения по устранению выявленных недостатков.

Особенно тщательно надо проверить полноту и своевременность проведении инвентаризации основных средств, а также инвентаризационные описи и приложенные к ним протоколы заседания инвентаризационных комиссий, сличительные ведомости, ведомости результатов последней инвентаризации, решения руководства организации по итогам ее проведения и правильность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете. Такая проверка аудитору крайне необходима для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам внутреннего контроля, чтобы скорректировать аудиторский риск и, соответственно, аудиторские процедуры.

В ходе проверки рекомендуется проведение контрольной инвентаризации или, хотя бы, осмотра отдельных объектов основных средств (в местах их постоянного или временного хранения), особенно арендуемых основных средств, так как на практике часто используют фиктивные договоры для начисления арендной платы с целью увеличения себестоимости продукции и присвоения средств.

## 6. Аудит достоверности расчета сумм амортизации по основным средствам с примерами

Для более точного и достоверного определения себестоимости продукции, а также финансовых результатов организации необходимо регулярно осуществлять контроль за правильностью начисления и учета амортизационных отчислений. Этот контроль должен проводиться со стороны как внешних, так и внутренних аудиторов. Кроме того, соответствующие операции контролируются главным бухгалтером и ответственными за данный участок работы лицами финансовой службы.

Я хочу осветить в своей работе особенности аудиторской проверки вопросов, связанных с расчетом амортизационных отчислений.

Порядок начисления и учета амортизационных отчислений по основным средствам (далее - ОС) регулируют следующие нормативные документы:

НК РФ (гл.25, ст. ст.256 - 259; 322, 323);

Методические рекомендации по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденные Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729, в редакции Приказа МНС России от 27.10.2003 N ВГ-3-02/569 с изменениями, внесенными Решением ВАС РФ от 14.08.2003 N 8551/03 (далее - Методические рекомендации);

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н;

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н;

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (далее - Методические указания);

Постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (в ред. Постановлений Правительства Российской Федерации от 09.07.2003 N 415, от 08.08.2003 N 476);

Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденные Постановлением Совета Министров СССР от 22.10 1990 N 1072;

Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденные Приказом Минфина России от 28.11.2001 N 97н;

Письмо Минэкономики России от 17.01.2000 N МВ-32/6-51 "О применении механизма ускоренной амортизации на персональные компьютеры";

Письмо Минфина России от 29.08.2002 N 04-05-06/34.

К документам, подлежащим проверке, относятся приказы "Об учетной политике для целей бухгалтерского учета", "Об учетной политике для целей налогового учета", "Об установлении сроков полезного использования основных средств"; отчет о переоценке основных средств, если переоценка проводилась; договоры купли-продажи ОС; на ремонт, реконструкцию и модернизацию ОС; аренды; лизинга; акты о приеме-передаче объектов основных средств (кроме зданий, сооружений); приеме-передаче здания (сооружения); о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС; о списании объектов ОС (кроме автотранспортных средств); о списании автотранспортных средств; накладные на получение ОС при оплате денежными средствами; инвентарные карточки учета объектов ОС; опись инвентарных карточек учета ОС; инвентарная книга учета объектов ОС; инвентарные списки ОС по месту их нахождения в эксплуатации; инвентарная книга учета объектов ОС стоимостью не более 10 тыс. руб.; инвентарная книга учета объектов ОС, переданных в аренду, переведенных на консервацию; инвентарная книга модернизируемых и реконструируемых ОС; инвентарная книга или перечень основных средств, подлежащих налоговому учету; главная книга или оборотно-сальдовый баланс; журналы-ордера N 13 (по кредиту счетов 01, 02) и N 10 (по кредиту счета 02); ведомость аналитического учета ОС; разработочные таблицы (ведомости)"Расчет амортизации ОС"; регистр информации об объекте ОС; регистр-расчет амортизации ОС; налоговая декларация по налогу на прибыль организаций.

На подготовительном этапе составляются план и программа проверки. В план включаются следующие вопросы:

наличие учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета;

отражение в учетной политике методов начисления амортизационных отчислений по ОС, а также предела стоимости предметов для их принятия к бухгалтерскому учету в составе средств в обороте;

соблюдение в проверяемом периоде установленного в учетной политике метода начисления амортизационных отчислений, а также порядка расчета сумм амортизации;

все ли объекты приняты в расчет для начисления амортизационных отчислений;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского учета объекты ОС, указанные в п. п.17, 18, 23 ПБУ 6/01;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях налогообложения объекты ОС, приведенные в п. п.2, 3 ст.256 НК РФ, а также в пп.6, 7, 14, 19, 22 и 23 п.1 ст.251 НК РФ и пп.3 п.1 ст.254 НК РФ;

определение срока полезного использования объектов ОС для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

установление дат начала и прекращения амортизационных отчислений;

начисление амортизационных отчислений в целях бухгалтерского учета по ОС первоначальной стоимостью до 10 000 руб., приобретенным до 1 января 2002 г., а также отражение остаточной стоимости данных средств в налоговом учете и корректировка налогооблагаемой базы в соответствии с п.4 ПБУ 18/02;

начисление амортизационных отчислений по объектам ОС первоначальной стоимостью свыше 10 000 руб., приобретенных после 1 января 2002 г., для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

начисление амортизационных отчислений по объектам недвижимости, права собственности на которые требуют государственной регистрации;

начисление амортизационных отчислений по объектам ОС, сданных в аренду;

начисление амортизации лизингового имущества;

применение поправочных коэффициентов к нормам амортизации (повышение норм амортизации, снижение норм амортизации);

налоговый учет амортизационных отчислений;

отражение сумм начисленных амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета.

Кроме того, аудитор должен ознакомиться с имеющимися в организации первичными документами и регистрами бухгалтерского и налогового учета начисления амортизационных отчислений по ОС и отметить в аудиторском отчете соответствие представленных для проверки первичных документов и регистров нормативным документам по бухгалтерскому и налоговому учету.

Ознакомившись с материалами проверок правильности начисления амортизационных отчислений, проведенных внутренними аудиторами и другими ответственными лицами организации, аудитору следует отметить в аудиторском отчете наличие или отсутствие необходимого контроля со стороны ответственных лиц организаций и внутренних аудиторов за достоверностью начисления и учета амортизационных отчислений по ОС.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и ПБУ 1/98 предусмотрено принятие учетной политики организации и ведение рабочего плана счетов.

Наличие или отсутствие учетной политики в отчетном периоде необходимо отметить в отчете аудитора.

В соответствии с п.12 ПБУ 1/98 к способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации ОС. Поэтому при анализе учетной политики необходимо установить, отражен ли метод (способ) начисления амортизации по ОС в отчетном периоде, а также предел стоимости предметов для их принятия к бухгалтерскому учету в составе средств в обороте. Кроме того, необходимо убедиться в правильности выбора учетной политики и использования того или иного способа амортизации по отношению к конкретным видам и группам объектов ОС.

## 7. Метод начисления амортизации и порядок расчета ее сумм

Исходя из учетной политики организации следует проверить соблюдение в проверяемом периоде установленного метода начисления амортизации. При этом записи в учетной политике для целей бухгалтерского учета сверяются с записями о способе начисления амортизации в актах о приеме-передаче объектов ОС унифицированных форм N N ОС-1; ОС-1а; ОС-1б, а записи в учетной политике для целей налогообложения - с записями о способе начисления амортизации в регистрах налогового учета (регистре информации об объекте основных средств, регистре расчета амортизации ОС). Кроме того, при наличии приказов, утверждающих способ начисления амортизации, данные приказы следует сверить с записями в учетной политике.

Необходимо также проверить выполнение основного правила начисления амортизации: осуществляется ли выбор способа начисления амортизации единожды при вводе ОС в эксплуатацию в соответствии с действующими в этот период правилами, имея в виду, что в последующие периоды эксплуатации объекта ОС способ начисления амортизации по данному объекту пересмотру не подлежит.

Согласно п.18 ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов ОС в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов ОС производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Линейный способ. Амортизация по объекту начисляется равномерно в течение всего срока его эксплуатации. Годовая норма амортизации определяется исходя из срока полезного использования объекта ОС (100% делится на срок полезного использования в годах). Годовая сумма амортизации исчисляется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае переоценки) объекта ОС и годовой нормы амортизации.

Способ уменьшаемого остатка. Годовая норма амортизации определяется так же, как и при линейном способе, но исчисление сумм амортизации производится исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости объекта ОС на начало каждого отчетного года. В связи с этим организация ежегодно должна заново исчислять годовую сумму амортизации, которая из года в год будет постепенно уменьшаться.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений исчисляется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае переоценки) объекта ОС и отношения, в числителе которого - количество лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Способ списания пропорционально объему продукции (работ). Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и отношения между первоначальной стоимостью объекта ОС и предполагаемым объемом выпуска продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования этого объекта.

Для целей налогового учета начисление амортизации в соответствии с п.1 ст.259 НК РФ должно производиться линейным или нелинейным методом.

Линейный метод. Сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, установленной для данного объекта исходя из срока его полезного использования, по формуле:

К = (1/n) х 100%,

где К - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости;

N - срок полезного использования объекта в месяцах.

Норма амортизационных отчислений устанавливается организацией исходя из срока полезного использования объекта ОС в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1 (далее - Классификация основных средств).

Нелинейный метод. Месячная норма амортизации для объектов ОС исчисляется по формуле:

К = (2/n) х 100%,

где К - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости;

N - срок полезного использования объекта в месяцах.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется следующим образом: (первоначальная стоимость объекта ОС - общая сумма начисленной амортизации) х норма амортизации. Амортизация на ОС начисляется до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20% первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость объекта ОС фиксируется, и амортизация по нему начисляется линейным методом. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений в дальнейшем определяется путем деления его базовой (остаточной) стоимости на количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации объекта.

Исходя из изложенного при проверке достоверности расчета сумм амортизации необходимо, хотя бы выборочным методом как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета, проверить правильность арифметических расчетов начисленных сумм амортизационных отчислений.

## 8. Проверка объектов амортизируемых ОС

При аудите следует проверить:

все ли объекты ОС приняты в расчет для начисления амортизации;

нет ли случаев начисления амортизации по объектам, не находящимся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского учета объекты ОС, указанные в п. п.17, 18, 23 ПБУ 6/01;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях налогообложения объекты ОС, приведенные в п. п.2, 3 ст.256 НК РФ, а также в пп.6, 7, 14, 19, 22 и 23 п.1 ст.251 НК РФ;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского учета и налогообложения ОС первоначальной стоимостью до 10 000 руб., приобретенные после 1 января 2002 г.;

не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учета объекты ОС, которые уже имели 100% -ный износ.

При проверке вопроса, все ли объекты приняты в расчет для начисления амортизации, записи актов о приеме-передаче объектов ОС (формы N N ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) сверяются с записями в инвентарных карточках учета объектов (формы N N ОС-6, ОС-6а, в малых предприятиях - ОС-6б), а записи инвентарных карточек - с записями ведомости расчета амортизации ОС. При большом количестве ОС указанную сверку можно провести выборочным методом. Затем балансовая стоимость ОС по ведомости сравнивается с данными главной книги по счету 01 "Основные средства", уменьшив от этой стоимости стоимость ОС, по которым амортизация не начисляется.

При проверке вопроса, не принимались ли в расчет для начисления амортизации в целях бухгалтерского и налогового учета объекты, которые уже имели 100% -ный износ, первоначальная стоимость объекта сверяется с суммой начисленной амортизации, если их переоценка не проводилась. Если их переоценка проводилась, то следует учесть ее сумму.

## 9. Срок полезного использования объектов ОС для целей бухгалтерского учета и налогообложения

Для начисления амортизации организация должна определить срок полезного использования объекта ОС, который устанавливается:

в бухгалтерском учете - при принятии объекта к бухгалтерскому учету;

в налоговом учете - при принятии объекта к налоговому учету.

В соответствии с п.20 ПБУ 6/01 срок полезного использования объектов ОС в бухгалтерском учете определяется организациями самостоятельно.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС в результате реконструкции или модернизации организацией срок полезного использования по этому объекту пересматривается. В других случаях срок полезного использования изменению не подлежит. Однако следует иметь в виду, что увеличение срока полезного использования объекта после модернизации или реконструкции является правом, а не обязанностью организации.

В налоговом учете сроком полезного использования в соответствии с п.1 ст.258 НК РФ признается период, в течение которого объект ОС служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в пределах сроков, установленных Классификацией основных средств.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта ОС после даты ввода его в эксплуатацию, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. Увеличение срока может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее был включен этот объект. Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта не произошло увеличения срока его полезного использования, то налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования. Поэтому, проверяя правильность определения срока полезного использования для целей налогообложения, необходимо установить, верно ли организация отнесла тот или иной объект в соответствии с Классификацией основных средств; правильно ли установила срок полезного использования; закрепила ли она этот срок приказом или отразила его в регистре информации об объекте. Кроме того, необходимо проверить, не было ли случаев самостоятельного установления сроков полезного использования по объектам, не поименованных ни в одной из амортизационных групп, предусмотренных Классификацией основных средств.

Учитывая нормы п.12 ст.259 НК РФ, при наличии случаев начисления амортизации по объектам ОС, бывших в эксплуатации, следует проверить, уменьшался ли по данным объектам срок полезного использования на количество месяцев их эксплуатации предыдущими собственниками.

Если срок фактического использования данного объекта у предыдущего собственника окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый Классификацией основных средств, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования этого объекта с учетом требований техники безопасности и других факторов.

При проверке правильности начисления амортизации по реконструированным или модернизированным ОС следует установить, был ли увеличен срок полезного использования данных объектов. Если срок увеличивался, то выясняется, не превышал ли он сроки, установленные для той амортизационной группы, в которую включен объект. Отметим, что по ОС, законсервированным на срок более трех месяцев, амортизация в соответствии с п.3 ст.256 НК РФ не начисляется. После расконсервации объектов амортизация по ним начисляется в прежнем порядке, а срок использования должен быть увеличен на период консервации.

При проверках используются приказы (распоряжения) руководителя по консервации, а также документация по модернизации и реконструкции объектов ОС, приказы по объектам, переданным в безвозмездное пользование. В соответствии с п.3 ст.256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются ОС, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, а также переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование.

По суммам начисленной в бухгалтерском учете амортизации по объектам ОС, переданным в безвозмездное пользование, списанной на счет учета прочих доходов и расходов, формируются постоянные разницы.

## 10. Определение дат начала и прекращения начисления амортизации

Согласно п.21 ПБУ 6/01 начисление амортизации по объекту ОС начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания объекта с бухгалтерского учета, а согласно п.22 ПБУ 6/01 начисление амортизации по объекту ОС прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Поэтому при проверке данного вопроса для целей бухгалтерского учета необходимо сверить даты принятия объекта к бухгалтерскому учету, а при списании - даты списания с бухгалтерского учета, отраженные в инвентарных карточках учета объектов ОС, с ведомостью "Расчет амортизации основных средств".

Для целей налогообложения в соответствии с п.2 ст.259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

При проверке правильности определения даты начала начисления амортизации для целей налогообложения в случае ведения организацией регистров налогового учета следует в регистре информации об объекте ОС сверить дату определения направления использования основного средства (дату введения объекта в эксплуатацию) с датой начала начисления амортизации, а при проверке даты прекращения начисления амортизации - дату снятия объекта с учета сверить с датой окончания прекращения начисления амортизации, имея в виду, что, если, например, объект снят с учета в связи с его продажей 15 сентября 2004 г., дата окончания прекращения начисления амортизации должна быть отражена первым октября 2004 г., т.е. амортизация за сентябрь по указанному объекту должна быть начислена полностью.

## 11. Выявление аудитором ошибок при налогообложении основных средств

Очень часто в ходе аудиторских проверок выявляются факты нарушения организациями правил заполнения обязательных реквизитов используемых унифицированных форм учета объектов основных средств, не оформляются инвентарные карточки, акты ввода основных средств в эксплуатацию.

Отсутствие или неправильное заполнение первичных документов может привести к спорам с налоговыми органами в результате налоговой проверки как по вопросу правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (расходы документально не подтверждены), так и по вопросу исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Согласно ст.252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

После введения системы учета НДС по моменту начисления налоговые органы стали уделять пристальное внимание оформлению первичных документов.

Неправильное оформление первичных документов приравнивают к их отсутствию и, как следствие, налогоплательщику отказывают в вычетах по НДС.

По данному вопросу существует арбитражная практика и не всегда в пользу налогоплательщика.

Ошибки при налогообложении прибыли организаций, имеющих обособленные подразделения.

Очень часто встречается ситуация, когда организация имеет в своем составе обособленные подразделения в других регионах, но не платит налог на прибыль в соответствующий бюджет. Например, организация находится в Москве, а в Московской области арендует склад, на котором в течение длительного периода работают местные жители.

В соответствии со ст.83 НК РФ организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения, если она не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения.

Если в составе организации имеется обособленное подразделение, то по итогам каждого отчетного (налогового) периода в соответствии со ст.288 НК РФ организация обязана:

1) уплачивать авансовые платежи и налог на прибыль:

в федеральный бюджет - по месту нахождения головного офиса;

в бюджет субъекта РФ - по месту нахождения головного офиса и каждого обособленного подразделения;

2) представлять декларацию по налогу на прибыль в налоговые органы по месту нахождения головного офиса и каждого обособленного подразделения.

Неиспользование субсчетов второго порядка к счету 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Типичной ошибкой является некорректное формирование в бухгалтерском учете взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного по правилам бухгалтерского учета, и налоговой базы по налогу на прибыль.

Следствием этого становится неправильное формирование суммы текущего налога на прибыль.

Вступление в силу ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" вызвало необходимость открытия к субсчету "Налог на прибыль" счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" следующих субсчетов второго порядка:

"Формирование налога на прибыль";

"Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" (который имеет также аналитические признаки "Расчеты с федеральным бюджетом", "Расчеты с региональным бюджетом" и "Расчеты с местным бюджетом").

К концу года на субсчете "Формирование налога на прибыль" счета 68 в случае формирования кредитового сальдо отражается сумма текущего налога на прибыль за налоговый период, а в случае дебетового сальдо - сумма текущего налогового убытка.

На субсчете "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" в течение отчетного года отражаются исключительно бухгалтерские записи по перечислению авансовых платежей по налогу на прибыль в бюджет.

Отражение текущего налогового убытка как отложенных налоговых активов.

Достаточно распространенной ошибкой является отказ от отражения в учете текущего налогового убытка.

В основном это происходит тогда, когда бухгалтер выявляет налоговый убыток в регистрах налогового учета.

Получив в налоговой декларации по налогу на прибыль отрицательное число, счетные работники не только не оформляют бухгалтерскую запись по начислению условного налогового дохода, но и сторнируют бухгалтерские записи по отражению в учете отложенных налоговых активов и обязательств.

Таким образом, бухгалтеры добиваются, чтобы чистая прибыль (убыток) совпадала (совпадал) с прибылью (убытком) до налогообложения, отражаемой по строке 140 отчета о прибылях и убытках (форма N 2).

Данный подход неправилен. Убыток отчетного периода, перенесенный на будущее для целей налогообложения, является отложенным налоговым активом.

Бухгалтер обязан произвести все бухгалтерские записи, предусмотренные ПБУ 18/02, и отразить убыток в бухгалтерском учете по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Списание отложенного налогового актива в части текущего налогового убытка.

Данная ошибка напрямую связана с отказом от отражения в учете текущего налогового убытка.

Организация, получившая текущий налоговый убыток, некорректно отражает его в учете.

В следующем году, получив прибыль, такая организация сталкивается с проблемой уменьшения ее на сумму убытка предыдущего года.

Для отражения этих расчетов предназначено Приложение N 4 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу" к листу 02 декларации по налогу на прибыль.

Приложение N 4 к листу 02 является специальным, то есть включается в состав декларации и представляется в налоговый орган только тогда, когда налогоплательщик имеет расходы, подлежащие отражению в данном Приложении.

Представлять указанный документ нужно не каждый отчетный период, а только за I квартал и за налоговый период.

Тем не менее многие бухгалтеры, даже если их организация не имеет налоговых убытков, всякий раз представляют Приложение N 4 вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль.

Еще одной распространенной ошибкой является неправильный расчет суммы налоговой базы за отчетный (налоговый) период, в частности невключение в нее суммы "неиспользованной" прибыли от операций с ценными бумагами.

Таким образом, происходит занижение суммы убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период.

7. Использование счета 99 "Прибыли и убытки" для списания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Согласно Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета возможной корреспонденцией счетов 09 "Отложенные налоговые активы" и 77 "Отложенные налоговые обязательства" является корреспонденция со счетом 99 "Прибыли и убытки".

На практике бухгалтера применяют данную корреспонденцию при досрочном списании отложенных налоговых активов или обязательств, например при выбытии основных средств, не полностью самортизированных в бухгалтерском или налоговом учете.

Однако в этом случае следует использовать корреспонденцию не со счетом 99 "Прибыли и убытки", а со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Формирование налога на прибыль".

## Заключение

В своей курсовой работе я попыталась осветить вопрос того, что основные средства в настоящих условиях становятся для многих организаций весьма существенным объектом аудита. Основные средства являются одним из важнейших факторов любого производства.

Проблема повышения эффективности использования основных средств производственных мощностей предприятий занимает центральное место в период перехода России к рыночным отношениям. От решения этой проблемы зависит место предприятия в производстве, его финансовое состояние, конкурентоспособность на рынке.

С основными средствами как объектом учета связаны многие проблемы современной российской экономики: недостаточная конкурентоспособность продукции в связи с чрезмерным физическим и моральным износом оборудования, незагрузка производственных мощностей, необоснованное дробление имущественных комплексов, низкие фондоотдача и инвестиционная активность, недостаточно реальная оценка активов, завышенная налоговая нагрузка при избыточном имуществе. Усиливается влияние учета основных средств, как на финансовое состояние субъектов хозяйствования, так и на качество представляемой ими отчетности

Устранение ошибок, своевременно выявленных аудитором эффективно повлияет на конечные результаты хозяйственной деятельности предприятия.

## Список используемой литературы

1. Алборов А.Р. "Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК" М.: "Дело и сервис" 2003 г.

2. Астахов В.П. "Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств" Ростов - на - Дону Издательский центр "МарТ" 2002 г.

3. Терехов А.А. "Аудит" М.: "Финансы и статистика", 2003 г.

4. Алексеев А.В., Парфенова Л. К/ "Эко "№12 1998 г. "Реформа российской системы бухгалтерского учета и аудита".

5. Положение ПБУ 6/01 "Учет основных средств"

6. Трудовой кодекс Российской Федерации: утвержденный ВС РСФСР 09.12.1997 в редакции от 10.07.2004. - СП-б, 2004

7. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996г.129-ФЗ.

8. Налоговый Кодекс Российской Федерации: ч.2. принят ГД ФС 19.07.2003, № 117-ФЗ

9. О первичных учетных документах: Постановление правительства РФ от 8.07.97 №835

10. Козлова Е.П., Бабиченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в малом предпринимательстве: Практикум бухгалтера. - М.: Финансы и статистика, 2003. -208с.

11. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учеб. пособие: в 2 ч., ч.2. -М.: ФБК-Пресс, 2002. - 352с.

12. Н.П. Кондраков "бухгалтерский учёт", Москва, изд. ИНФРА-М, 2004 г.

13. Щадилова С.Н. "Основы бухгалтерского учёта", Москва, изд. "Дело и Сервис", 1998

14. Кубатай Г.Е. Смолянин А.Г. "Отражение амортизации основных средств в бухгалтерском учёте", Москва, изд. ОЛМА-пресс, 2002 г.

15. Балдина С.В. “Актуальные вопросы учета основных средств" - Главбух, № 11, июнь, 2002. с.10-17