# Оглавление

Введение

Глава 1. Теоретические вопросы аудита

1.1 Содержание и виды аудита

1.2 Особенности внутреннего и внешнего аудита

Глава 2. Особенности аудита расчетов с дочерними организациями

2.1 Аудит операций со связанными сторонами Понятие связанных сторон в аудите

2.2 Аудит расчетов с зависимыми (дочерними) обществами

2.3 Проверка внутрихозяйственных расчетов

Заключение

Список использованной литературы

# Введение

**Актуальность**. В условиях рыночной экономики все предприятия и организации тесно связаны между собой экономическими связями. Расчеты выступают важнейшим фактором обеспечения кругооборота средств.

Рациональная организация контроля за состоянием расчетов способствует укреплению договорной и расчетной дисциплины, выполнению обязательств по поставкам продукции в заданном ассортименте и качестве, повышению ответственности за соблюдением дебиторской и кредиторской задолженности, ускорению оборачиваемости оборотных средств и, следовательно, улучшению финансового состояния предприятия. Предприятия постоянно ведут расчеты с дочерними и зависимыми предприятиями за приобретенные у них сырье, материалы, основные средства, и другие товарно-материальные ценности и оказанные услуги и т.п.

Выполняя процедуру проверки общих вопросов организации расчетов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

Порядок учета и налогообложения операций при получении (выдаче) авансов в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) соответствует положениям нормативных актов?

Учет и налогообложение взаимозачетных операций соответствует положениям нормативных актов?

Учет и налогообложение расчетов с использованием векселей соответствует положениям нормативных актов?

Порядок списания невостребованной кредиторской задолженности соответствует положениям нормативных актов?

Порядок списания дебиторской задолженности соответствует положениям нормативных актов?

Доходы в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба отражаются в соответствии с условиями договора?

Расходы в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба отражаются в соответствии с положениями нормативных актов?

Бухгалтерский учет судебных издержек и штрафных санкций соответствует положениям нормативных актов?

Инвентаризация взаиморасчетов и отражение в бухгалтерском учете ее результатов производится в соответствии с положениями нормативных актов?

**Цель исследования** – провести анализ аудита операций по учету расчетов с дочерними предприятиями.

**Задачи исследования**:

1. Рассмотреть содержание и виды аудита.
2. Проанализировать особенности внешнего и внутреннего аудита.
3. Определить вопросы аудита операций со связанными сторонами.
4. Обосновать особенности аудита расчетов с зависимыми (дочерними) обществами.

**Объект исследования** – основополагающие характеристики аудита расчетов. **Предмет исследования** - определение особенностей аудита расчетов с дочерними организациями

**Структура работы**: работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованной литературы.

# Глава 1. Теоретические вопросы аудита

## 

## 1.1 Содержание и виды аудита

Аудиторство - особая самостоятельная организационная форма контроля. Необходимость аудита вызывается прежде всего требования­ми реализации концепции по отчетности. Это выражается признанием того, что одна сторона должна быть подотчетна другой и что дол­жен осуществляться контроль выполнения данной обязанности, причем такой контроль подразумевает получение некоторой информации, разъяснений или отчета. Аудит в связи с этим выступает в качестве механизма контроля и тем самым способствует реализации концепции подотчетности[[1]](#footnote-1).

Особое значение аудит имеет для получения уточненной информации, установления несоответствий в выдаваемых поощрениях. Этим аудит повышает качество принимаемых решений, эффективность рыночных операций, а также способствует лучшему использованию средств, находящихся в распоряжении предприятия.

Немаловажное значение аудит имеет в сфере посреднических кон­тактов, Как уже упоминалось выше, в мире бизнеса необходима точная информация, для того, чтобы принимались деловые решения. По­этому аудиторы осуществляют полезную для обеих сторон деятельность: покупателя и потребителя.

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, уполномоченными на это лицами /аудиторами/ с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности на предприятиях. Аудит также включает и другие виды работ. В современном понимании аудит - это процесс проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности на предприятиях с разными формами собственности с точки зрения их достоверности и соответствия действующему законодательству[[2]](#footnote-2).

Аудит как вид деятельности заключается в сборе фактов, касающихся функционирования предприятия и осуществляется компетентным независимым лицом, которое исходя из установленных критериев выносит заключение о качественной стороне этого функционирования, положения или информации. В рамках данного определения можно отметить ряд ключевых компонентов:

1. Необходимым условием ведения любой аудиторской деятельности является четкое представление о ее рамках, которые могут определяться параметрами конкретного экономического субъекта;

2. Аудитор стремится заполнить "информацию бреши" между объектами аудита и теми, кто заинтересован в его проведении. Это связано с те тем, что в отчетах обычно недостает информации, представляющий интерес для проводящих аудит или отчеты нельзя считать достоверной и надежной основ' ой для оценки и принятия решений;

3. Ключевым компонентом является квалификация лиц, проводящих аудит. Аудитор должен уметь собирать соответствующие Факты и пони­мать критерии, на основании которых следует эти факты оценивать. Кроме того, как упоминалось выше, от аудиторов требуется соблюдение определенных норм поведения, выражающиеся прежде всего в его независимости и умению противостоять внешним воздействиям и давлению извне;

Аудиторы - это независимые специалисты в области учета, анализа, контроля, имеющие соответствующие лицензии на право ведения аудиторской деятельности, которые проверяют и анализируют производственно-хозяйственную деятельность различных производственно-экономических систем, как правило; на договорных началах, а также составляют заключение о конечных результатах деятельности исследованных систем за определенный период времени.

4. Основным содержанием аудиторской деятельности является деятельность по сбору и оценке фактов, без чего никакой аудиторский отчет не может восприниматься как результат проверки;

5. Собранные факты, касающиеся функционирования или информации и являющиеся предметом проверки, оцениваются согласно стандартам или критериям. Такие критерии могут устанавливаться либо извне, при внешнем аудите, либо в случае внутреннего аудита вытекать из планов и намерений, определяемых руководством предприятия на конкретную аудиторскую проверку;

6. Заключительным этапом аудиторской проверки является составление аудиторского отчета, посредством которого проверяющий информирует о вскрытых в ходе проверки обстоятельствах и о сделанных заключениях для тех групп, которые проявляют к этому законный интерес[[3]](#footnote-3).

Целесообразно различать собственно аудит как контроль и удостоверение достоверности финансовых отчетов предприятий, учреждений и организаций и деятельность аудиторских фирм, которая сводится не только к проверкам, но и включает всевозможные иные услуги в области финансов и бухгалтерского учета.

В рамках общих параметров понятия аудита различают несколько его вариантов:

* аудиторство финансовой отчетности, служащее для выяснения полноты и достоверности финансовой информации, ее соответствия определенным требованиям;
* согласованный или регулярный аудит, основной целью имеющий проверку соблюдения конкретных процедур, норм или правил деятельности. Предметом аудита в данном случае является главным образом метод работы проверяемого объекта и его персонала. При этом досконально анализируется недостатки в работе предприятия, которые стали следствием определенных управленческих решений;
* аудиторство производственной деятельности, состоящее в проверках качественных аспектов производственной деятельности предприятия. Основная цель его состоит в содействии увеличению выпуска конечной продукции с максимально низкой себестоимостью. Аудитор должен при этом предложить конкретнее направления повышения эффективности и производительности работы данного предприятия;
* аудиторство, цель которого - проверка нарушений экономической дисциплины. При его проведении изучаются основные направления финансового и экономического развития предприятия или отрасли. Рекомендации аудиторов в этом случае сводятся к одобрению или неодобрению тех или иных тенденций развития, предвидению возможных последствий принимаемых решений. Этот вид аудиторства очень трудоемок, поскольку требует изучения многих аспектов проблемы, подвергаемой экспертизе.

Аудит может быть добровольным /инициативным/, когда он проводится по заказу заинтересованного лица, если проверка не предусмотрена законодательством. Характер и масштаб такой проверки зависят от желания клиента. В отличие от добровольного обязательный аудит пред­усматривается законом и предприятие обязано для проверки финансово-хозяйственной деятельности приглашать аудиторов. Объем и порядок проведения обязательного аудита четко установлены органами государственного управления. Этот вид аудита регламентируется постановлением правительства Российской Федерации "Об основных критериях деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежит обязательной и ежегодной аудиторской проверке". Кроме того, выделяют следующие виды аудита: внешний, внутренний, консалтинг, оперативный аудит деятельности руководства, экологический аудит.

## 1.2 Особенности внутреннего и внешнего аудита

Аудиторская деятельность, как говорилось, осуществляется в виде внешнего аудита, который выполняется аудиторскими фирмами или независимыми аудиторами, и в виде внутреннего аудита, который проводит специализированное под­разделение той организации, чья деятельность подвергается аудиторской проверке. Конечная общая цель обоих видов аудита во многом совпадает — это контроль. Однако имеются и существенные различия и содержании внешнего и внутреннего аудита и характере деятельности специалистов, осуществляющих внешний и внутренний аудит[[4]](#footnote-4).

Внешний аудит предполагает оценку системы отчетности, проверку и оценку активов и пассивов организации, тестирование существующей системы внутреннего контроля. Главная задача внешнего аудита — установить, соответствуют ли реальности представляемые отчеты и балансы проверяемой организации, оценить ее финансовое положение и результат деятельности за определенный период. Внешний аудит осуществляется периодически, причем часто разными фирмами или аудиторами, приглашаемыми со стороны. Аудиторский отчет предназначен главным образом вышестоящим органам, акционерам, кредиторам и т. д. Он используется и внутренними аудиторами[[5]](#footnote-5).

Внутренний аудит имеет другую природу, смысл, назначение и организацию по сравнению с внешним. Служба внутреннего аудита (или, как ее иногда называют, служба внутренней ревизии, служба внутреннего контроля), являясь независимым подразделением, созданным в рамках организации, выполняет систематическую, каждодневную работу по проверке и оценке ее деятельности.

По общепринятому определению, общей задачей внутреннего аудита является помощь организации в эффективном выполнении ею своих обязанностей в соответствии с ее назначением. Внутренний аудит — это орудие управления, предназначенное для обеспечения (гарантии) достижения целей управления. Для этого служба внутреннего аудита снабжает управление организации информацией о результатах выполненного анализа, оценках деятельности того или иного подразделения, различными рекомендациями. Служба внутреннего аудита сотрудничает с внешними аудиторами.

Результаты внутреннего аудита используются руководством организации для управления и текущего ведения дел с учетом имеющихся ресурсов и в рамках существующих законов. Таким образом, внутренний аудит способствует достижению целей организации.

Задачи, которые выполняются при внутреннем аудите, разнообразны и зависят от его целей, вида проверяемой организации и характера ее деятельности. Очевидно, что аудит государственных организаций, коммерческих банков, страховых компаний и пенсионных фондов имеет каждый свою специфику. Более того, многие задачи можно решать различными способами, с разной глубиной и детальностью и ориентируясь на различные крите­рии. В связи с этим неизбежно возникает проблема регламентирования аудиторской деятельности. Проблема, как известно, решается с помощью разра­ботки соответствующих правил или стандартов, а также конкретных методик проведения аудита.

Термин ''стандарт" (точное отражение английского standard) здесь следует понимать в специальном смысле, который отличается от принятого у нас. Вместо "стандарты аудита" за рубежом применяют и другое название — Code of Ethics for Auditors, которое можно перевести как "стандарты поведения", "этический кодекс" или, наконец, "правила для аудиторов"[[6]](#footnote-6).

В России разработан стандарт аудиторской деятельности, который одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. "Данное правило (стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности; целью Правила (стандарта) является установление норм, применяемых аудиторской фирмой или аудитором, работающим самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя". Данным стандартом (стандартом внешнего аудита) можно руководствоваться и в практике осуществления внутреннего аудита.

В странах с развитым государственным аппаратом проблемам аудита, в том числе внутреннего, уделяется много внимания. Достаточно упомянуть о существовании Международной организации высших институтов контроля (The International Orga­nization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), в которую входят более десятка стран, включая США, Англию и Японию. Международным является и Институт внутренних аудиторов (The Institution of Internal Auditors, IIA). В этом направлении работают и специальные подразделения правительственных организаций. Например, в США - General Accounting Office. В каждой из названных и других аналогичных зарубежных организаций имеется подразделение, ответственное за разработку соответствующих стандартов аудита.

Процесс аудита распадается на несколько основных этапов. Типичными для аудиторской проверки отдельного объекта являются следующие этапы:

1. Предварительное планирование;

2. Оценка риска;

3. Разработка общего плана и программы аудита;

4. Проведение аудита;

5. Оценка и документальное оформление результатов аудита[[7]](#footnote-7).

Предварительное планирование. Включает в себя получение полного представления о проверяемом объекте, анализ правовых обязательств, нормативов и учетных стандартов, применимых к объекту аудита, предварительное определение основных рисков и задач аудита, оценку необходимых трудозатрат, определение графика проведения аудита, оценку необходимой помощи со стороны других аудиторских структур. Для получения полного представления об объекте аудита аудиторы вначале изучают постоянное досье на данный объект.

Оценка риска. В основе окончательного варианта планирования аудиторских проверок и определения необходимых для их проведения ресурсов лежит процесс систематической оценки рисков, присущих деятельности того или иного подразделения банка, банковскому продукту, сделке или событию. Такие оценки позволяют руководству внутренней аудиторской службы спланировать проверки и ресурсы с учетом "рискованности" того или иного объекта аудита.

Исходя из данных предварительного изучения объекта аудита, применимых к нему нормативов и процедур бухгалтерского учета, аудиторы определяют "ключевые" риски и формулируют соответствующие этим рискам задачи аудита. Необходимой предпосылкой оценки риска является получение описания объекта аудита. Массив документированной информации об объекте охватывает различные типы операций; информационный обмен; вопросы внутреннего контроля; задействованный персонал; используемые счета бухгалтерского учета[[8]](#footnote-8).

Важным элементом на данном этапе является оценка риска несовершенства контроля, которая заключается в определении эффективности системы внутреннего контроля с точки зрения предотвращения и обнаружения ошибок и неправильных действий. Она предусматривает следующие действия: определение рисков и потенциальных ошибок, характерных для данного объекта; выбор действующих систем контроля, снижающих тот или иной риск или вероятность ошибки; определение эффективности выбранных систем контроля; оценка надежности выбранных систем контроля; определение необходимости всесторонней проверки функционирования конкретных систем контроля[[9]](#footnote-9).

Как видим, оценка рисков является одной из наиболее важных и сложных проблем внутреннего аудита, рассмотрение которой выходит за рамки данной курсовой работы.

Разработка общего плана и программы аудита. Первым шагом в этом направлении является определение потенциальных ошибок. С этой целью:

а) составляется список основных видов ошибок: недействительная операция; неточно или несвоевременно зарегистрированная операция; несанкционированная операция; неверно классифицированная операция и т. д.;

б) рассматриваются критические стадии операционного цикла: подготовка, утверждение, регистрация и санкционирование операции, обработка, корректировка, контроль и оформление соответствующего документа;

в) оценивается опыт проведения предыдущих аудиторских проверок данного объекта.

Далее анализируется описание объекта аудита и определяется надежность существующих систем контроля, позволяющих предотвращать или обнаруживать и исправлять ошибки. Рассматриваются следующие ключевые механизмы контроля:

а) согласование и сопоставление имеющихся активов с активами, объем которых подтверждается первичными документами. Для этого предполагается проведение проверок специального контрольного "файла", с данными которого согласовываются обрабатываемые данные, либо прямое сопоставление входных данных с соответствующими активами специалистами, занимающимися другими операциями;

б) санкционирование на проведение данной операции определяется наличием в электронной системе общих процедур контроля безопасности данных, не допускающих проведения операций, не имеющих законной силы;

в) анализ выходных данных всегда выполняется, по крайней мере, в некоторой степени, вручную. Целью такого анализа является проверка обоснованности и точности выходных данных путем детального их сопоставления с ожидаемыми результатами;

г) контроль доступа к активам (контроль за несанкционированным и санкционированным доступом). Лица, обладающие санкционированным доступом к активам, при правильном распределении обязанностей, не должны иметь доступ к соответствующей учетной документации, сфальсифицировав которую они могли бы скрыть недостачу;

д) общий электронный контроль, который реализуется путем слежения за данными в электронной системе кредитной организации, начиная с приобретения, разработки, обслуживания и поддержки информационных систем[[10]](#footnote-10).

Процедуры аудита применяют и для выяснения наличия механизмов внутреннего контроля за тем или иным объектом аудита. Эти процедуры включают:

1) проведение внутренним аудитом проверок остатков средств на счетах и анализа регулярности операций последующего контроля уполномоченными сотрудниками;

2) аналитические процедуры, они используются для выяснения того, имела ли место в действительности вероятная ошибка, затрагивающая какой-либо счет или тип операций. Это осуществляется путем сравнения суммы по записям с ожидаемой суммой (особое место занимает выборочный метод, позволяющий заметно сократить затраты на обследования);

3) детальное изучение фактических данных, подтверждающих состоятельность некоторых или всех статей, которые входят в совокупность, образующую сумму, подлежащую проверке, а также наблюдение за деятельностью объекта аудита и проверку соблюдения конкретных принципов и процедур. Завершив работу над планом и процедурами аудиторской проверки, аудитор готовит записку о планировании аудита, являющуюся документальным подтверждением плана аудита и отражающую основные моменты, характеризующие объект аудита[[11]](#footnote-11).

Проведение аудита сводится к выполнению программы аудита, оно осуществляется группой аудита. Позиции программы распределяются между аудиторами в соответствии с их опытом и квалификацией.

Наряду с внутренним аудитом широкое распространение получил в европейских странах внешний контроль/аудит/, проводимой отдельными аудиторскими фирмами и осуществляющий проверки сторонних организаций. Внешние аудиторы не работают в организации или пред­приятии, которые подвергаются аудиту, не должны иметь родственных связей с представителями юс руководства, не участвуют в ее хозяйственной деятельности / например, не являются акционерами/. Основной обязанностью внешних аудиторов является оценка регулярной финансовой деятельности предприятия. В ходе проверки оценивается система внутреннего контроля. По результатам проверки контрольных систем внешние аудиторы выдают руководству предприятия отчеты, в которых указываются слабые стороны этих систем. Они дают качественную оценку деятельности предприятия, экономичности, эффективности, результативности их работы

# Глава 2. Особенности аудита расчетов с дочерними организациями

## 

## 2.1 Аудит операций со связанными сторонами Понятие связанных сторон в аудите

Прежде чем перейти к особенностям проверке дочерних обществ (организаций) давайте уточним, что же является дочерним обществом, каковы его особенности в сравне­нии со "статусом" других экономических субъектов.

Само понятие дочернего общества появилось в корпоративном законодательстве сравнительно недавно. В частности, первое определение дочерней компании в английском законодательстве нашло отражение в Акте о компаниях 1948 года.

Действующее российское законодательство (п. 1 ст. 105 ГК РФ; п. 2 ст. 6 Закона об акционерных обществах) определяет основные критерии признания одного общества дочерним по отношению к другому.

Во-первых, общество в силу преобладающего участия в уставном капитале другого имеет возможность определять решения, принимаемые последним[[12]](#footnote-12).

Если участие одного общества в уставном капитале другого нельзя назвать стопроцентным, появляется неопределенность в понимании термина преобладающего участия. Существуют различные точки зрения по поводу трактовки понятия «преобладающего участия» в уставном капитале. В частности, одни авторы полагают, что в качестве преобладающего участия выступает такая его доля, которая выражена в самом крупном проценте от уставного капитала общества и значительно превышает каждую иную долю (каждого иного пакета акций) участников (акционеров), в результате чего позволяет акционеру (участнику) общества путем реализации своего права голосовать по вопросам повестки дня общего собрания участников (акционеров), определять принятие собранием таких решений, которые соответствуют воле этого участника (акционера). Данная точка зрения в целом приемлема, но вызывает сомнение формула «значительное превышение каждой иной доли».

Так один из акционеров общества может иметь в собственности 50,1% от уставного капитала общества, а его оппонент – 49,9%. Вряд ли здесь можно говорить о «значительном превышении», однако первый акционер, в силу возможности принимать подавляющее большинство решений, будет представлять основное общество по отношению к организации, акции которой ему принадлежат.

Существует и иное мнение по рассматриваемому вопросу. Согласно этому подходу, преобладающее участие может выражаться в обладании таким пакетом акций (долей в уставном капитале), который хотя и не является контрольным в общепринятом понимании (то есть включать более 50%), но достаточен для оказания определяющего воздействия на принятие решений дочерним обществом в связи со значительной раздробленностью пакетов остальных акций (долей).

Признавая позитивные моменты данного определения, целесообразно отметить, что оно также не распространяется на все возможные случаи, так как. пакеты остальных акций могут быть раздроблены и незначительны.

Понятие взаимозависимых (аффилированных) лиц используется во многих нормативных актах, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, например, в бухгалтерском, антимонопольном, налоговом законодательстве.

Существование аффилированных лиц и наличие деловых взаимоотношений между ними являются нормальной финансово-хозяйственной практикой. Вместе с тем операции, которые компания осуществляет с такими лицами, могут отличаться от остальных операций. Внимание проверяющих к такого рода операциям объясняется следующими причинами:

* операции предприятия с взаимозависимыми лицами могут быть осуществлены по мотивам, отличающимся от тех, которые присущи нормальной коммерческой деятельности (например, иметь целью реализацию запрещенных способов ухода от налогообложения или внесение умышленных искажений в бухгалтерскую отчетность);
* существование таких лиц может оказывать влияние на результаты бухгалтерской отчетности как таковой;
* раскрытие информации об аффилированных лицах может входить в число требований, предъявляемых нормативными документами, регламентирующими ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» вводит в аудиторскую деятельность аналогичное приведенному выше определению взаимозависимых (аффилированных) лиц понятие «связанных сторон». В стандарте определено, что различные экономические субъекты относятся к двум связанным сторонам, если одна из них контролирует другую или оказывает значительное влияние на принятие принципиальных и (или) текущих решений другой стороны. В качестве операций между связанными сторонами рассматривается любая передача ресурсов или обяза­тельств вне зависимости от того, назначена ли по этим операциям какая-либо цена.

К связанным сторонам могут быть отнесены:

* головные, дочерние, зависимые общества;
* предприятия, относящиеся к одной и той же группе взаимосвязанных организаций (например, предприятия, входящие в систему одного концерна или холдинга);
* предприятия, некоторые из участников и (или) руководителей которых состоят в родственных отношениях;
* предприятия, участниками и (или) руководителями которых являются одни и те же лица.

Ответственность за выявление и раскрытие имеющих отношение к данному предприятию связанных сторон и за правильное отражение операций с такими сторонами в учете и отчетности несет руководство предприятия.

Особенности аудита при выявлении связанных сторон

Аудитор должен учесть необходимость выявления связанных сто­рон уже при планировании аудита. Выбор аудиторских доказательств для оценки операций со связанными сторонами и определения степени их существенности является предметом профессионального суждения аудитора. При этом аудитор должен провести проверку и анализ операций со связанными сторонами, чтобы убедиться, что все существенные операции такого рода отражены в учете. В задачи аудитора также входит достижение уверенности в том, что в ходе аудита будут выявлены и проанализированы неотраженные операции со связанными сторонами.

В основу планирования аудиторских процедур должна быть поло­жена осведомленность аудитора о бизнесе клиента, уровень которой должен позволить аудитору выявить операции экономического субъ­екта со связанными сторонами, которые могут оказывать существен­ное влияние на бухгалтерскую отчетность этого экономического субъ­екта. Вопросы достижения такой осведомленности, а также другие вопросы, относящиеся к пониманию бизнеса экономического субъекта, изложены в правиле (стандарте) «Понимание деятельности экономического субъекта».

Для получения сведений о связанных сторонах аудиторская фирма может направить руководству письменный запрос. Аудитор вправе считать информацию, предоставленную руководством экономическо­го субъекта о связанных сторонах, правдивой, а документацию — под­линной в тех случаях, когда отсутствуют признаки обратного. Вместе с тем аудитору не следует изменять профессиональному скептицизму, исключая вероятность наличия у клиента иных связанных сторон.

Для проверки полноты такой информации аудиторская организация может произвести сверку списка связанных сторон данного отчетного периода со списком связанных сторон предшествующего периода, изучение надежности внутренних процедур, направленных на вы­явление операций со связанными сторонами, изучение списков акционеров данного экономического субъекта и протоколов собрания акционеров и др.

В тех случаях, когда нормативные документы по ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской отчетности предъявляют к; клиенту специальные требования по раскрытию информации об операциях со связанными сторонами, аудиторская организация обязана проверить правильность раскрытия экономическим субъектом такой информации во всех существенных отношениях.

Существуют особенности, которые должны привлечь внимание аудитора, исследующего операции со связанными сторонами. Примерами могут являться:

* операции со значительно отличающимися от прочих условиям» сделок, (нетипичные расценки, процентные ставки, виды обеспечения, рассрочки платежей);
* операции, осуществленные необычным образом;
* неоправданно высокая доля операций с определенными покупателями или поставщиками в ущерб прочим;
* предоставление или получение предприятием бесплатных ил» убыточных услуг;
* совершение операций с фирмами, зарегистрированными в географических зонах льготного налогообложения (оффшорных зонах);
* редкие и нетипичные операции, особенно имевшие место в конце отчетного периода;
* санкционирование или оформление сделок лицами, которые обычно не занимаются такими операциями[[13]](#footnote-13).

Аудитор должен получить достаточные доказательства того, что операции со связанными сторонами нашли свое отражение в учете. Для этого ему следует:

* проанализировать наиболее крупные сделки на предмет выявления их подлинных условий и финансовых аспектов;
* провести необходимые исследования в отношении контрагентов, если возникло предположение, что они представляют связанные стороны;
* запросить подтверждения у независимых источников;
* обсудить с руководством экономического субъекта цели и условия операций, по которым у аудитора возникли вопросы;
* получить от связанных сторон подтверждения относительно целей, условий и денежных сумм операций;
* сопоставить сведения, представленные руководством и связанными сторонами, с информацией, полученной от банкиров, юристов, агентов или поручителей.

На основании информации о связанных сторонах, собранной и исследованной в ходе аудита, аудиторская организация должна дать оценку полноте и правильности отражения и раскрытия в финансовой отчетности предприятия операций со связанными сторонами.

В отношении сводной финансовой отчетности аудиторская организация должна помимо рассмотрения вопросов о соблюдении общих требований, предъявляемых к отчетности, также оценить обоснованность включения или не включения данных о дочерних и зависимых обществах в сводную отчетность и другие вопросы, связанные с составлением сводной отчетности.

По результатам проведения аудита аудиторская организация обя­зана направить руководителям и (или) собственникам проверяемого экономического субъекта письменную информацию, в которой долж­ны быть приведены обоснованные замечания относительно правильности отражения операций со связанными сторонами. Аудитору надлежит указать, какие из сделанных замечаний об операциях со связанными сторонами являются существенными и влияют ли они на выводы в аудиторском заключении.

## 

## 2.2 Аудит расчетов с зависимыми (дочерними) обществами

При проверке расчетов с дочерними (зависимыми) обществами и операций по договорам простого товарищества (счета 60, 62, 75, 58) необходимо установить:

* правильность и обоснованность оформления юридических документов, определяющих статус дочернего общества организации (учредительные документы, положения, решения);
* правильность оформления, своевременность и обоснованность проведения расчетов с дочерними обществами;
* имеются ли договоры простого товарищества (о совместной деятельности), правильность и обоснованность их составления (кто участники договора, предмет договора, цель, форма участия сторон, порядок распределения прибыли и имущества и т.д.);
* организован ли бухгалтерский учет совместной деятельности у одного из участников по доверенности сторон раздельно от его собственного учета (раздельный учет, раздельный баланс);
* правильность отражения в учете операций по совместной деятельности;
* правильность отражения в учете разницы между договорной и балансовой стоимостью имущества, переданного в совместную деятельность;
* правильность распределения прибыли и начислений, а также уплаты налогов по результатам совместной деятельности. Здесь следует помнить, что налог с прибыли, полученной от совместной деятельности, и налог на имущество каждый из участников платит самостоятельно. Что касается НДС, налога на пользователей автомобильных дорог, иных налогов, отчислений во внебюджетные фонды, то они начисляются там, где возникает налогооблагаемая база (то есть у участника, ведущего учет общих дел).

Проверяя учет внутрихозяйственных расчетов (счет 79), необходимо установить правильность:

* организации и ведения учета расчетов на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» по выделенному имуществу (следует помнить, что в данном случае не возникает объекта налогообложения, хотя иногда органы налогового контроля необоснованно применяют финансовые санкции к организациям якобы за сокрытый объект по НДС);
* отражения операций по текущим операциям с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы;
* организации и ведения аналитического учета по операциям с каждым подразделением. Здесь следует иметь в виду, что в балансе организации внутрихозяйственные расчеты не показываются.

Источниками информации являются договоры, решения или соглашения, акты приемки-передачи, накладные, расчетно-платежные документы, данные журнала-ордера № 8-АПК, машинограмм, Главной книги и отчетности организации.

## 

## 2.3 Проверка внутрихозяйственных расчетов

Цель аудита внутрихозяйственных расчетов - получить достаточные доказательства достоверности отражения хозяйственных операций по внутрихозяйственным расчетам в бухгалтерской отчетности.

Выполняя процедуру проверки внутрихозяйственных расчетов, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

Устав общества содержит сведения о имеющихся его филиалах и представительствах?

Порядок бухгалтерского учета и налогообложения филиалов, представительств, отделений и других обособленных подразделений организации соответствуют положениям нормативных актов?

Учет и налогообложение операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, соответствуют положениям нормативных актов?

Данные аналитического и синтетического учета по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" соответствуют данным главной книги и баланса?

Корреспонденция счетов по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

Порядок проведения аудита организации расчетов с учредителями, как нам представляется, включает ряд последовательных этапов:

Сверка данных аналитического учета внутрихозяйственных расчетов с оборотами и остатками синтетического учета

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 79 синтетического учета внутрихозяйственных расчетов. Данные аналитического учета расчетов должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 79 учета расчетов.

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

Сверка данных бухгалтерского учета внутрихозяйственных расчетов с данными бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

* конечные сальдо по счету синтетического учета внутрихозяйственных расчетов (79) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
* соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода, соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета внутрихозяйственных расчетов;
* проверка расчетов с обособленными подразделениями по выделенному имуществу и текущим операциям.

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке организации и учета расчетов с обособленными подразделениями.

В соответствии со ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места. Обособленное подразделение организации признается таковым независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца[[14]](#footnote-14).

Из данного определения видно, что основным критерием обособленного подразделения является наличие территориально обособленных рабочих мест.

Создавая обособленное подразделение, организация может выделить его имущество на отдельный баланс. В этом случае подразделение самостоятельно составляет бухгалтерскую отчетность. Однако в налоговые органы она не представляется, а все показатели деятельности подразделения включаются в отчетность головной организации.

Статьей 15 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" определено, что организации представляют бухгалтерскую отчетность органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Так как в налоговом органе по местонахождению обособленных подразделений на учете состоит сам налогоплательщик - юридическое лицо, а не его обособленное подразделение, налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган по местонахождению обособленного подразделения бухгалтерскую отчетность организации.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т.п. предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты"[[15]](#footnote-15).

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" могут быть открыты субсчета:

79-1 "Расчеты по выделенному имуществу";

79-2 "Расчеты по текущим операциям";

79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и др.

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом - по каждому договору.

Подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, выполняют обязанности организации по уплате налогов в местные бюджеты самостоятельно, хотя при этом не являются самостоятельными налогоплательщиками в силу ст.19 НК РФ. Всю полноту обязательств по начислению и уплате налогов и сборов несет головная организация.

Проверка учета расчетов по договору доверительного управления имуществом

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке организации и учета расчетов по договорам доверительного управления имуществом.

Пункт 1 ст. 1012 Гражданского кодекса Российской Федерации определяет договор доверительного управления имуществом как договор, по которому одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя). При этом передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему. Объектом доверительного управления могут быть индивидуально определенные вещи и права, в том числе исключительные права или комплексы имущественных прав. Участниками отношений по доверительному управлению могут выступать учредитель управления, управляющий, выгодоприобретатель. Учредитель и выгодоприобретатель могут быть как одним лицом, так и разными лицами. Управляющий не может совпадать ни с учредителем, ни с выгодоприобретателем, так как их функции несовместимы[[16]](#footnote-16).

Состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом, учитывается на субсчете 79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом". Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

Проверка налогообложения операций по договору доверительного управления

Налог на имущество

Статьей 378 НК РФ установлено, что имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления. Таким образом, объекты основных средств, учитываемые на отдельном балансе у доверительного управляющего, переданные ему в доверительное управление, не подлежат у него обложению налогом на имущество организаций. Если на данное имущество распространяются нормы о льготном налогообложении, то воспользоваться льготами при соблюдении всех условий их предоставления может только организация, являющаяся собственником данного имущества, то есть учредитель доверительного управления.

Налог на добавленную стоимость

На операции доверительного управления имуществом распространяются нормы главы 21 НК РФ.

Доверительный управляющий уплачивает НДС с суммы полученного вознаграждения. Оплата услуг специализированного депозитария, независимого оценщика и аудитора, которые были оказаны в процессе и в целях управления имуществом, также осуществляется с учетом НДС[[17]](#footnote-17).

При передаче имущества в рамках договора доверительного управления имуществом учредителем управления доверительному управляющему и обратно происходит движение временных вложений в совместную деятельность, что позволяет согласно ст. 39 НК РФ не признавать данную операцию реализацией. В связи с этим НДС при передаче имущества учредителем управления управляющей компании не начисляется. Соответственно не начисляется НДС и при возврате собственнику имущества, ранее переданного в доверительное управление.

С 1 января 2006 года вступила в силу ст. 174.1 НК РФ, определяющая особенности исчисления и уплаты в бюджет НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории Российской Федерации. В соответствии с п. 1 ст. 174.1 НК РФ при совершении операций согласно договору доверительного управления имуществом на доверительного управляющего возлагаются обязанности плательщика НДС. При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором доверительного управления имуществом доверительный управляющий обязан выставить соответствующие счета-фактуры. Налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и по имущественным правам, приобретаемым для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения, предоставляется в соответствии с договором доверительного управления имуществом только доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных последнему продавцами[[18]](#footnote-18).

При осуществлении доверительным управляющим иной деятельности право на вычет сумм НДС возникает при условии наличия раздельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором доверительного управления имуществом и используемых им при осуществлении иной деятельности.

# Заключение

Поскольку дочернее общество, кроме как по существованию определенной зависимости и все, что с ней связано, от основной организации практически ничем не отличается от других экономических субъектов, то следует обратить внимание на те разделы аудита, которые и проверяют наличие, законность и “правильность” осуществления такой зависимости, а также расчеты (взаимодействие) с основным обществом.

Такими разделами, по моему мнению, должны быть:

1.Аудит учредительных документов, учета уставного капитала и расчетов с учредителями

2.Аудит расчетов

3.Проверка достоверности бухгалтерской отчетности

Подробная проверка учредительных документов, позволит во-первых, выявить истинный статус дочернего общества, соответствие действующему законодательству (например ст.105 ГК РФ), во-вторых выявит участие основного общества в делах дочернего.

В контексте темы курсовой работы: при проверке должно быть выяснено: определено ли положение проверяемого субъекта как дочернее в учредительных документах с начала регистрации, либо это было сделано позже - в изменениях к учредительным документам, либо данное положение вообще отсутствует или определено отдельным договором между обществами, возможно договором о совместной деятельности.

Соответственно должен быть рассмотрен порядок учета и образования уставного капитала и расчетов с учредителями. Если отношения определяются преобладающим участием основного общества в уставном капитале дочернего, то, в зависимости от организационно-правовой формы, это может быть пакет акций, денежные или имущественные средства, в том числе, возможно, нематериальные активы. Все это требует особенно тщательной проверке расчетов с учредителями.

Если, как уже говорилось отношения “основное дочернее” строятся на основе договора (это может быть договор о совместной деятельности), необходимо проверить этот договор на соответствие законодательству, обратить внимание на условия договора, порядок обра­зования и распределения прибыли и т.д., что может быть рассмотрено в аудите расчетов по совместной деятельности.

Наконец, необходимо напомнить, что в случае, если основное общество является АО, а оно, как известно подлежит обязательному аудиту, то помимо собственного бухгалтерского отчета, составляется также сводная бухгалтерская отчетность, состоящая из отчетности дочерних и зависимых обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами.

Вследствие этого, помимо обязательного аудита для основного общества, включающего аудит бухгалтерской отчетности, особое значение приобретает достоверность бухгалтерской отчетности дочернего общества.

# Список использованной литературы

1. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006.
2. Горожанкина Е.А. Аудит: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2009.
3. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита. – М.: РИОР, 2007.
4. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008.
5. Калистратов Л.М. Аудит. – М.: Издательство: Дашков и Ко, 2009.
6. Литвин Д.В., Богданова Е.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Маркет ДС, 2008.
7. Мухарева Н.А. Основы аудита: Учебное пособие. – СПб.: СПбГИЭУ, 2007.
8. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008.
9. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: Форум, 2009.
10. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009.
11. Практический аудит: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008.
12. Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности. Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. – М.: Дарника, 2008.
13. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита. – М.: Флинта, МПСИ, 2008.

1. Ендовицкий С.В. Аудит: Учебник. – М.: Ин-фолио, 2008. – с. 82. [↑](#footnote-ref-1)
2. Подольский В.И. Савин А.А. Аудит: Учебник. – М.: Академия, 2009. – с. 37. [↑](#footnote-ref-2)
3. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006. – с. 89. [↑](#footnote-ref-3)
4. Практический аудит: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008. – с. 86. [↑](#footnote-ref-4)
5. Калистратов Л.М. Аудит. – М.: Издательство: Дашков и Ко, 2009. – с. 152. [↑](#footnote-ref-5)
6. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита. – М.: РИОР, 2007. – с. 23. [↑](#footnote-ref-6)
7. Виноградов Е.В., Матвейчук И.А. Аудит: Учебное пособие для вузов. – М.: Академический Проект, 2006. – с. 103. [↑](#footnote-ref-7)
8. Горожанкина Е.А. Аудит: Учебник. – М.: Дашков и Ко, 2009. – с. 152. [↑](#footnote-ref-8)
9. Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности. Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. – М.: Дарника, 2008. – с. 65. [↑](#footnote-ref-9)
10. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита. – М.: РИОР, 2007. – с. 49. [↑](#footnote-ref-10)
11. Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Основы аудита. – М.: Флинта, МПСИ, 2008. – с. 129. [↑](#footnote-ref-11)
12. Калистратов Л.М. Аудит. – М.: Издательство: Дашков и Ко, 2009. – с. 168. [↑](#footnote-ref-12)
13. Литвин Д.В., Богданова Е.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Маркет ДС, 2008. – с. 81. [↑](#footnote-ref-13)
14. Литвин Д.В., Богданова Е.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Маркет ДС, 2008. – с. 116. [↑](#footnote-ref-14)
15. Мухарева Н.А. Основы аудита: Учебное пособие. – СПб.: СПбГИЭУ, 2007. – с. 105. [↑](#footnote-ref-15)
16. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: Учебник. – М.: Форум, 2009. – с. 91. [↑](#footnote-ref-16)
17. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2008. – с. 91. [↑](#footnote-ref-17)
18. Мухарева Н.А. Основы аудита: Учебное пособие. – СПб.: СПбГИЭУ, 2007. – с. 123. [↑](#footnote-ref-18)