Содержание

|  |  |
| --- | --- |
|  | Стр. |
| Введение | 3 |
| 1. Теоретические и организационные вопросы аудита учета основных средств | 5 |
| 1.1. Экономическая сущность основных средств, их классификация и оценка | 5 |
| 1.2. Методика проведения аудита проверки основных средств | 11 |
| 1.3. Источники информации при проведении аудита основных средств | 17 |
| 2. Аудит основных средств | 19 |
| 2.1. Аудит наличия и хранения основных средств | 19 |
| 2.2. Аудит поступления основных средств | 21 |
| 2.3. Аудит выбытия основных средств | 23 |
| 3. Обобщение результатов аудиторской проверки основных средств | 26 |
| 3.1. Оформление результатов аудиторской проверки (аудиторское заключение, отчет аудитора). | 26 |
| 3.2. Типичные ошибки и нарушения при отражении в учете операции по учету основных средств | 31 |
| 3.3. Рекомендации по устранению выявленных нарушений | 39 |
| Заключение | 43 |
| Список литературы | 44 |

***Введение***

Актуальность темы дипломной работы обусловлена становлением новых методик учета, анализа и аудита операций с основными средствами.  
Стремительные темпы развития рыночной экономики в России приводят к постоянному изменению законодательства, регулирующему рыночные отношения. Так произошли существенные изменения, связанные с постепенным переходом отечественного бухгалтерского учета на международные стандарты. Применительно к бухгалтерскому учету основных средств эти изменения связанны с введением в действие с 01.01.2004 г.:

• новых Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств;

• с появлением новых нормативных документов, регламентирующих правила бухгалтерского учета основных средств, в частности, Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 и др.;

• новых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств.

Основные средства играют огромную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно – техническую базу и определяют производственную мощь предприятия.

В условиях ограниченности финансовых ресурсов в современных условиях развития экономики, высокой степени изношенности основных средств важное значение приобретает выбор учетной политики на предприятиях по привлечению инвестиций и обновлению основного капитала.

Также хочется отметить, что наибольшие трудности в деятельности работников бухгалтерских служб вызывают вопросы налогообложения операций с основными средствами, в частности вопросы учета налога на добавленную стоимость и налога на прибыль на различных стадиях движения основных средств (от стадии поступления до стадии их выбытия из организации).

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

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

***Объектом*** исследования является бухгалтерская отчетность «Центр Телеком»

***Цель*** работы состоит в изучение состояния учета и аудита основных средств, определение направлений их совершенствования в современных условиях.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд ***задач***:

• рассмотреть основные средства как объект бухгалтерского учета и аудита;

• рассмотреть порядок бухгалтерского учета основных средств на предприятии и пути его совершенствования;

• исследовать и применить методику аудита наличия и движения основных средств в организации.

Для решения указанных задач в работе рассматривается сущность и экономическая роль основных средств; излагаются проблемы учета и аудита основных средств, направления совершенствования их в современных условиях.

***1. Теоретические и организационные вопросы аудита учета основных средств***

***1.1. Экономическая сущность основных средств, их классификация и оценка***

**Финансы** – это система денежных отношений, выражающих формирование и использование денежных фондов в процессе их кругооборота. По своей роли в общественном производстве [финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) включают в себя два звена: государственные [финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) и [финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) [хозяйствующих субъектов.](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6432_2_rus_23545.shtml) Ведущим звеном в финансовой системе являются [финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) [хозяйствующих субъектов.](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6432_2_rus_23545.shtml) Это обусловлено тем, что источники финансовых ресурсов формируются на уровне хозяйствующего [субъекта. Хозяйствующие](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_5699_2_rus_22712.shtml) субъекты в процессе своей производственно-торговой деятельности вступают в различные [финансовые отношения.](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6295_2_rus_23384.shtml)

[Финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) [предприятий,](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4377_2_rus_21297.shtml) являясь основным звеном финансовой системы, охватывают процессы создания, [распределения](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4669_2_rus_21606.shtml) и использования ВВП в стоимостном выражении. Они функционируют в сфере [материального производства,](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3030_2_rus_19833.shtml) где в основном создаются [совокупный общественный продукт](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_561_2_rus_17188.shtml) и [национальный доход.](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3355_2_rus_20198.shtml)

[Финансы](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6313_2_rus_23406.shtml) [предприятий](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4377_2_rus_21297.shtml) – это финансовые или денежные отношения, возникающие в ходе [предпринимательской](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4376_2_rus_21294.shtml) деятельности в процессе формирования собственного [капитала,](http://www.smartcat.ru/catalog/term_27_1_60_2_rus_16242.shtml) целевых фондов [денежных средств,](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_1122_2_rus_17796.shtml) их [распределения](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4669_2_rus_21606.shtml) и использования.

Остановимся более подробно на структуре основных средств и их классификации.

[Основные средства](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3864_2_rus_20742.shtml) – это часть имущества, используемая в [качестве](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_2276_2_rus_19009.shtml) [средств труда](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_5552_2_rus_22552.shtml) при производстве продукции, выполнении работ или оказании [услуг](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6164_2_rus_23227.shtml) либо для [управления](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6111_2_rus_23171.shtml) [организации](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3836_2_rus_20714.shtml) в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев[[1]](#footnote-1).

Существует единая [классификация](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_2314_2_rus_19048.shtml) основных средств:

По назначению:

- здания и сооружения;

- передаточные устройства;

-машины и оборудование;

- силовые, измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование;

- [транспортные](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6009_2_rus_23060.shtml) средства;

- инструменты всех видов и [приспособлений](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4445_2_rus_21369.shtml) к машинам;

- производственный [инвентарь](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_1891_2_rus_18605.shtml) и принадлежности;

- хозяйственный [инвентарь;](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_1891_2_rus_18605.shtml)

- продуктивный скот;

- многолетние насаждения.

*По степени участия в производственном процессе:*

- производственного назначения – [активные](http://www.smartcat.ru/catalog/term_29_1_0_2_rus_24211.shtml) ОФ, которые оказывают прямое воздействие на изменение формы и свойств [предметов труда;](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4368_2_rus_21286.shtml)

- непроизводственного назначения – [пассивные](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4027_2_rus_20912.shtml) ОФ, которые только создают условия для производственной и хозяйственной деятельности [предприятия.](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4377_2_rus_21297.shtml)

*Для аналитической работы* [*основные средства*](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3864_2_rus_20742.shtml) *могут быть классифицированы на:*

- строительного и не строительного назначения;

- [собственные и](http://www.smartcat.ru/catalog/term_27_1_248_2_rus_16437.shtml) арендованные;

- действующие и находящиеся на «консервации».

К основным способам поступления основных средств в [коммерческие организации](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_2400_2_rus_19142.shtml) и на [предприятия](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4377_2_rus_21297.shtml) относятся:

- приобретение основных фондов путем [долгосрочных инвестиций;](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_1349_2_rus_18033.shtml)

- передача объектов [учредителями](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_6204_2_rus_23278.shtml) [акционерных обществ](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_144_2_rus_16721.shtml) в счет [вклада](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_694_2_rus_17330.shtml) в [уставный (акционерный) капитал;](http://www.smartcat.ru/catalog/term_27_1_42_2_rus_16221.shtml)

- [безвозмездное](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_366_2_rus_16977.shtml) получение объектов [основных средств](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3864_2_rus_20742.shtml) от государственных органов, юридических и физических лиц.

Структура основных средств – это состояние отдельных групп ОФ в их общем составе, в том числе и по возрастным группам. Структура ОФ различных отраслей отличается вследствие различной технической и другой природы факторов.

Непременным условием для осуществления [предприятием](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_4377_2_rus_21297.shtml) хозяйственной деятельности является наличие [оборотных средств](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3575_2_rus_20435.shtml) (оборотного капитала). [Оборотные средства](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_3575_2_rus_20435.shtml) – это [денежные средства,](http://www.smartcat.ru/catalog/term_28_1_1122_2_rus_17796.shtml) авансированные в оборотные производственные [фонды](http://www.smartcat.ru/catalog/term_29_1_213_2_rus_24456.shtml) и [фонды](http://www.smartcat.ru/catalog/term_29_1_213_2_rus_24456.shtml) обращения.

***1.2. Методика проведения аудиторской проверки основных средств***

Основные средства формируют основную составляющую материально-технической базы организаций и играют важную роль в осуществлении ведущих направлений их деятельности.

Цель аудита основных средств - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

В ходе проверки основных средств, если планом аудита не предусмотрено иное, аудиторы могут рассмотреть и связанные с ними области учета и статьи отчетности: расходы на ремонт основных средств, доходы от сдачи основных средств в аренду и расходы на аренду основных средств, доходы и расходы, возникающие при выбытии основных средств, незавершенное строительство, обязательства по налогу на имущество и т.п.

Для достижения цели аудитору необходимо:

- оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица;

- определить методы проверки;

- разработать программу аудиторских процедур по существу.

Для разработки эффективного подхода к аудиту основных средств на стадии планирования проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита. Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки основных средств сопровождаются оценкой систему внутреннего контроля, что заведомо снижает их результативность. Это приводит, в частности, к увеличению затрат времени, так как своевременно не созданные предпосылки для обоснования выборочного способа проверки повышают вероятность искажений в оценке аудиторского риска. Адекватная оценка системы внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

При оценке системы внутреннего контроля аудитор проверяет наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением основных средств, осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота, провести экспертизу применяемой формы учета, проверить наличие регистров бухгалтерского и налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.

Оценив систему внутреннего контроля, аудитор планирует характер, масштабы и сроки проведения аудиторских процедур в отношении основных средств. С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности.

При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, т.е. обосновывает достаточность аудиторских доказательств.

По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.

Если аудитор осуществляет аудиторскую проверку организации впервые, то он должен получить доказательства того, что:

- начальные сальдо по счетам учета основных средств не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность проверяемого периода;

- остатки по счетам учета основных средств на начало текущего периода правильно перенесены из предыдущего периода (за исключением случаев изменения начального сальдо в результате переоценки основных средств);

- учетная политика организации в отношении оценки и амортизации основных средств применялась последовательно от периода к периоду.

Если это не первая аудиторская проверка организации данным аудитором, ему необходимо убедиться в том, что остатки по счетам учета основных средств на начало отчетного периода соответствуют остаткам, подтвержденным в составе финансовой отчетности на конец отчетного периода.

Если организация провела переоценку основных средств и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудитору необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости основных средств. Объем выборки для проверки сальдо по счету учета основных средств и операций с ними определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. В ходе проверки при уточнении оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска объем выборки может быть изменен.

В случае, когда у организации достаточно большое количество объектов основных средств, то при проверке сальдо по счетам учета основных средств может применяться репрезентативный метод выборки. Если количество объектов основных средств не столь велико, применяются как репрезентативной так и не репрезентативный методы выборки.

При выборочной проверке аудитору необходимо предварительно разделить на подсовокупности (стратифицировать) всю совокупность основных средств, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей.

Совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности, например, по следующим признакам:

- территориальная обособленность. В выборку с равной вероятностью должны попасть основные средства, расположенные в различных обособленных подразделениях проверяемой организации;

- производственные характеристики. Для выборочной проверки необходимо отобрать основные средства, используемые на различных стадиях производственного процесса в организации или в разных производствах, если организация является многопрофильной.

- классификация в отчетности. Если в отчетности основные средства классифицированы по нескольким группам, например, земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудование, необходимо, чтобы в выборку попали основные средства, отраженные по каждой статье. Аудитор может принять решение не проверять элементы по какой-либо из статей классификации основных средств, если она значительно меньше уровня существенности и возможные нарушения не повлияют на достоверность финансовой отчетности организации в целом;

- классификация по амортизационным группам. Если основные средства организации разделены на несколько амортизационных групп, в выборку должны попасть основные средства из разных амортизационных групп;

- другие классификации, в зависимости от особенностей проверяемой организации.

При аудите также необходимо проверить, застрахованы ли основные средства на случай стихийных бедствий. Достаточна ли сумма страхового покрытия. Проводится ли ее периодический пересмотр. На данный вопрос следует обращать внимание в организациях, имеющих дорогостоящие и специализированные основные средства в регионах и (или) на производствах с высокими рисками возникновения стихийных бедствий либо других чрезвычайных ситуаций. Наличие программы страхования ценных для организации активов, регулярная оценка достаточности страхового покрытия свидетельствуют о надежности внутреннего контроля в организации и о стремлении ее руководства избежать возможных убытков в связи с потерями производственных мощностей и соответствующим сокращением производства.

Для детальной проверки операций с основными средствами, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур.

Общий аудиторский риск определяется как вероятность формирования неверного мнения аудитора о достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности и, как следствие, со­ставления неправильного заключения по результатам провер­ки. В аудиторской среде развитых западных стран считается, что уровень общего аудиторского риска 5% является прием­лемым. На величину аудиторского риска влияет степень зна­ния персоналом системы бухгалтерского учета, изменений в нормативно-правовой системе, степень компьютеризации, порядок сменяемости руководства, а также оценка получен­ных результатов и их полнота, количество необычных опера­ций, надежность системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Риск никогда не может быть сведен к нулю, поэтому зада­ча аудитора состоит в минимизации вероятности возникнове­ния ошибок. Оптимальным методом снижения аудиторского диска является использование системного подхода. Такой подход подразумевает стандартизацию всех существенных моментов контроля, тестирования, учета и представления ин­формации. Аудитор при этом должен: определить, зарегист­рировать и оценить систему внутреннего контроля путем про­ведения опросов персонала, использования анкет и системы оценок; подтвердить первоначально выполненную оценку системы внутреннего контроля с помощью тестов на соответ­ствие; на основе результатов предыдущих тестов провести проверки на существенность данных баланса.

Общий аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения. Наличие неотъемлемого риска обусловлено как характеристиками ком­пании-клиента, так и условиями «окружающей среды», кото­рые невозможно проверить с помощью средств внутреннего контроля. Риск средств контроля связан с опасностью необнаружения системой, внутреннего контроля существенных ошибок. Риск необнаружения вытекает из имеющейся всегда вероятности невыявления в процессе проведения аудиторских проверок существенных ошибок, пропущенных системой внут­реннего контроля. Риск необнаружения, *в* свою очередь, под­разделяется на аналитический риск, вытекающий из опасно­сти пропуска ошибок при проведении аналитических проце­дур, и риск при выборке. Риск тестов на существенность вы­ступает в качестве балансирующего показателя в формуле об­щего аудиторского риска.

Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотип­ных операций искажениям, которые могут быть существен­ными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия не­обходимых средств внутреннего контроля. Риск средств конт­роля — это вероятность того, что средства системы бухгалтер­ского учета и внутреннего контроля не будут обнаруживать и исправлять существенные нарушения. Риск необнаружения — это вероятность того, что применяемые аудиторские процеду­ры не позволят обнаружить существенные нарушения.

По каждому компоненту аудитор дает субъективную оцен­ку вероятности искажений, и лишь размер риска необнаруже­ния целиком зависит от самого аудитора. Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необ­наружения и с учетом его минимизации спланировать соот­ветствующие аудиторские процедуры. Для снижения риска необнаружения необходимо: модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количе­ства и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

***1.3. Источники информации при проведении аудита основных средств***

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

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

Источниками информации для аудита будут:

1. Договоры, используемые для покупки, продажи, ремонта, лизинга, аренды ОС. Приказ по учетной политике, приказ по формированию постоянно действующей комиссии, утверждающей операции приобретения и списания ОС.

2. Первичные документы, в том числе:

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

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

в) акт на списание ОС – ф. ОС-4;

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

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

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

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

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

3. Регистры: при журнально-ордерной форме: журнал-ордер № 13 (01 счет), журнал-ордер № 16 (08 счет), журнал-ордер № 10 (затраты, в том числе 02 счет). Если учет автоматизированный – распечатки оборотов по счетам 01,02,08,91,001 и т.д., подписанные бухгалтером.

4. Отчетность – помимо бухгалтерской также налоговая отчетность (налог на имущество); статистическая отчетность – форма статистического наблюдения № 11 (ОС).

5. Результаты опроса, прежде всего, материально - ответственных лиц, членов постоянно действующей комиссии, бухгалтера, ведущего учет ОС, персонал, использующий эту информацию, администрацию.

6. Подтверждение, например, от организации, которая проводила ремонт объекта, от продавцов и покупателей ОС, арендаторов и арендодателей.

7. Осмотр – наиболее дорогих и существенных объектов (в случае нашей организации надо будет проверить достаточно много объектов).

8. Результаты перекрестных процедур, например, от аудитора, который проверяет кредиты и займы, денежные средства (так как в объект аудита можно было также включить строки 051, 056, 061 и 065 формы № 4, но именно потому что в моем варианте проверки этот участок проверяет другой аудитор, я в объект данные строк не включила).

9. Результаты аналитических процедур, например коэффициент фондоотдачи.

10. Заключение эксперта, например, по оценке объекта ОС.

***2. Порядок проведения аудиторской проверки операций по аудиту основных средств «Центр Телеком»***

***2.1. Программа аудита операций по аудиту основных средств***

Проверяемая организация ООО «Центр Телеком»

Период аудита с 1 января по 31 декабря 2003 года

Трудоемкость проверки 460 человеко-дней

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

состав группы – смотри дополнительные документы проверки.

Планируемый аудиторский риск 4,3 %

Планируемый уровень существенности 1 200 000 000

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

Таблица 1.1

Некоторые финансовые показатели деятельности ООО «Центр Телеком» за период с 2004 по 2006 годы.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование             показателя** | **2004** | **2005** | **2006** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1.Объем товарной продукции | 35158 | 30742 | 47934 |
| 2.Выручка от реализации товаров, работ, услуг (тыс. руб .) | 30207 | 36247 | 50463 |
| 3.Себестоимость реализованной продукции (тыс. руб.) | 31589 | 35812 | 48965 |
| 4.Коммерческие расходы (тыс. руб.) | 762 | 294 | 357 |
| 5.Выручка (убыток) от реализации (тыс. руб.) | -2144 | 141 | 1141 |
| 6.Размер дебиторской задолженности (тыс. руб.) | 2635 | 2548 | 2509 |
| 7.Среднесписочная численность персонала-(чел.) | 1391 | 1332 | 1273 |
| 8.Фонд оплаты труда годовой (тыс. руб.) | 7438 | 8444 | 11885 |
| 9.Среднемесячная зарплата персонала (руб.) | 449,9 | 525,3 | 778,4 |
| 10.Активы предприятия (среднегодовые) (тыс. руб.) | 49352 | 48739 | 51464 |
| 11.Внеоборотные активы(тыс. руб.) | 26552 | 27305 | 24423 |
| 12.Оборотные активы | 20835 | 21434 | 25017 |

***2.2. Аудит наличия и хранения основных средств***

Для достижения цели аудита операций с основными средствами долж­ны быть решены следующие задачи:

- изучение состава и структуры основных средств, их условий хранения и эксплуатации;

- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета основных средств;

-проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению основных средств;

- оценка размеров начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;

- установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения расходов по их проведению в учете в зави­симости от выбранного метода;

- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;

- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

В первую очередь аудитор изучает состав и структуру основ­ных средств по данным регистров аналитического учета.

Проверка условий хранения и эксплуатации объектов основных средств, обеспечения их сохранности предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого полезен осмотр производственных и склад­ских помещений, опрос сотрудников предприятия. В процессе выполне­ния этих процедур следует обращать внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, сроки поступления и оприходова­ния объектов, их состояние. Организация учета основных средств в мес­тах их нахождения (на складе, в эксплуатации, в ремонте, на консерва­ции) анализируется по данным инвентарных карточек, инвентарных книг, других регистров аналитического учета. Эти данные сопоставляют­ся с записями по счетам 01 "Основные средства", 001 "Арендованные ос­новные средства" и 011 "Основные средства, сданные в аренду". При рас­хождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины и экономические последствия.

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

***Пример заполнения рабочего документа аудитора***

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показате-ли | Код стро-ки баланса | N счета | Остатки по счетам | | | | | |
| На начало периода | | | На конец периода | | |
| По Балан-су | По Глав-ной книге | Расхождение | По Балан-су | По Глав-ной книге | расхождение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Основные средства |  | 01  02 | Х  Х |  |  | Х  Х |  |  |
| Остаточ-ная стоимость | 120 | 01-02 |  |  |  |  |  |  |

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

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

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

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

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

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

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

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

В начале проверки правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами аудитор выясняет виды таких опера­ций, которые имели место в изучаемом периоде.

Основные средства «Центр Телеком» могут поступать различными спо­собами: путем приобретения (сооружения) объектов за плату или в обмен на другое имущество, получения в счет вклада в уставный - капитал; по договору дарения или путем взятия в аренду (лизинг).

Аудиторам следует обратить внимание на правильность формирова­ния первоначальной стоимости основных средств в зависимости от спо­соба их поступления на предприятие.

Аудиторам следует также выяснить правомерность возмещения упла­ченного поставщикам НДС по оприходованным основным средствам. НДС возмещается при условии его выделения отдельной строкой во всех расчетно-платежных документах.

Особому контролю со стороны аудиторов подлежат операции по выбы­тию основных средств (реализация на сторону, взнос в виде вклада в устав­ный капитал, передача по договору дарения, ликвидация, передача в арен­ду).

У «Центр Телеком» имеются объекты основных средств, взятые в аренду, в этом случае аудиторам требуется выяснить правильность начисления, пе­речисления и отражения в учете арендной платы за арендуемое имущест­во. Для этого изучаются договоры аренды и данные учетных регистров по счетам 20, 26, 51, 76, 84 и др.

Далее устанавливается достоверность начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств. Для этого аудиторы выпол­няют следующие контрольные процедуры: проверку правильности начис­ления амортизации по отдельным объектам и в целом по предприятию за период; проверку правильности отражения сумм начисленной амортиза­ции на счетах бухгалтерского учета.

Следующим этапом аудита является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств. Аудиторам предстоит установить: наличие планов и смет на ремонты, актов сдачи-приемки выполненных договоров подряда, актов технического осмотра зданий и сооружений; правильность и своевременность составления этих документов; правильность отнесения расходов на статьи затрат; соблюдение норм материалов, расценок по оплате труда ремонтных рабочих.

Важным этапом проверки является изучение своевременности прове­дения инвентаризации основных средств, полноты и правильности отра­жения ее результатов в учете. При необходимости возможно проведе­ние контрольной выборочной инвентаризации отдельных объектов ос­новных средств (арендуемых, находящихся в запасе и др.).

На заключительном этапе проверки «Центр Телеком» осуществляется количественная оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности, которая оформляется в соответствующем рабочем документе.

***2.2. Аудит поступления основных средств***

В ходе аудиторской проверки формирования доходов ООО «Центр Телеком» необходимо удостовериться в следующем:

- правильности определения предметов деятельности ООО «Центр Телеком»;

- последовательности применения учетной политики в отношении: метода признания доходов (по начислению, кассовый);

- признания поступлений доходами от обычных видов деятельности;

- метода отражения финансового результата по договорам на капитальное строительство;

- метода от­ражения доходов при выполнении работ долгосрочного характера (с использованием счета 46, без использования счета 46);

- обоснованности использования кассового метода учета доходов (при его применении), наличие факта оплаты доходов при их отражении в учете;

- обоснованности отнесения доходов к доходам будущих периодов, правильности определения периода, к которому они относятся;

- полноте, своевременности и правильности отражения в учете прочих и чрезвычайных доходов;

- соответствии отраженных в составе прочих доходов штрафов, пеней, неустоек условиям договоров или решениям суда;

- правильности оценки активов, полученных безвозмездно;

- ведении аналитического учета по каждому виду обычных и прочих доходов;

- правильности отражения в бухгалтерской отчетности информа­ции об обычных и прочих доходах и полноте ее раскрытия.

При проверке формирования доходов в ООО «Центр Телеком» используются следующие аудиторские процедуры: аналитические процедуры (на­пример сравнение выручки от продаж с плановыми, среднеотраслевы­ми данными, с данными предыдущих периодов и пр.), опрос, подтвер­ждение (например 3-го лица об имевшем место факте отгрузки ему продукции), просмотр документов, сравнение документов (например, взаимная проверка оборотов на счете 90/1 и итогов книги продаж), пересчет арифметических расчетов (например пересчет реализованно­го торгового наложения, определяемого расчетом).

***2.3. Аудит выбытия основных средств***

Задачи, которые стоят перед аудитором, проверяющим расходы ООО «Центр Телеком»:

- обоснованность отнесения расходов к расходам по обычным ви­дам деятельности, правильность отражения их в учете на счетах 20, 23, 25, 26, 29, 44;

- обоснованность отнесения расходов к прочим, правильность от­ражения их в учете на счете 91;

- обоснованность отнесения расходов к чрезвычайным, правильность отражения их в учете на счете 99;

- документальная подтвержденность обычных и прочих расходов первичными документами, соответствующими требованиям за­конодательных и нормативных актов РФ;

- последовательность применения учетной политики в отношении: выбранного метода определения расходов (по начислению, кас­совый), списания общехозяйственных и коммерческих расходов,  
выбранной номенклатуры статей затрат, калькуляции себестои­мости продукции (работ, услуг), определения стоимости незавер­шенного производства;

- обоснованность использования кассового метода учета расходов (при его применении), наличие факта оплаты расходов при отра­жении их на счетах бухгалтерского учета;

- формирование обычных расходов по статьям затрат, установленным учетной политикой.

- обоснованность и соответствие отраслевым рекомендациям калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), определения стоимости незавершенного производства;

- обоснованность отнесения затрат к расходам будущих периодов, правильность определения периода, к которому они относятся, последовательность применения учетной политики в отношении их списания;

- обоснованность и правильность образования резервов предстоя­щих расходов и их использования;

- соответствие отраженных в учете в составе прочих расходов штра­фов, пеней, неустоек условиям договоров или решениям суда;

- своевременность и обоснованность списания на прочие расходы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давно­сти и других долгов, нереальных для взыскания;

- ведение аналитического учета по видам затрат, видам выпускае­мой продукции, подразделениям организации, статьям затрат;

- правильность отражения обычных и прочих расходов организа­ции в бухгалтерской отчетности.

Для проверки расходов ООО «Центр Телеком» были применены следующие аудиторские процедуры: инвентаризация (например незавершенного производ­ства), осмотр и обследование (например производственных участков, технологических цепочек и т. д.), наблюдение (например за техноло­гическим процессом изготовления продукции), контрольные замеры (например, фактического объема израсходованных материалов), тех­нологический контроль (например осуществление контрольной опе­рации), лабораторный контроль (например соответствия свойств из­расходованных материалов установленным нормам, требованиям), аналитические процедуры (например, сравнение отраженных в уче­те расходов, рентабельности с плановыми, нормативными, средне­отраслевыми данными, данными предыдущих периодов), опрос, подтверждение (например от третьего лица о фактически выпол­ненных для проверяемого предприятия работах), просмотр доку­ментов, сравнение документов, пересчет арифметических расчетов бухгалтерии.

***3. Обобщение результатов аудиторской проверки основных средств***

***3.1. Оформление результатов аудиторской проверки***

Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — аудиторского заключения и акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности.

***Аудиторское заключение*** — официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы. В случае, если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

- заключение без замечаний (безоговорочное заключение);

- заключение с замечаниями (заключение с оговорками);

- отрицательное заключение;

- заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная.

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

*АУДИТОРСКОЕ   ЗАКЛЮЧЕНИЕ*

*Аудит осуществлен  аудиторами:*

*Бабиной А,Е., имеющей стаж работы в качестве аудитора 4 года 4 месяца и квалификационный аттестат на осуществление  аудиторской деятельности  в области общего аудита № 0148810,выданный ЦАЛАК МФ РФ от 27.06.96 г.*

*Чуркиной Ларисой Ивановной, имеющей  стаж работы в качестве аудитора  4 года 5 месяцев и квалификационный аттестат на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита  № 000081,выданный ЦАЛАК МФ РФ от 16.01.95 г.*

*Лицензия на осуществление аудиторской деятельности  в области общего аудита № 14216 выдана центральной аттестационно - лицензионной  аудиторской комиссией МФ РФ*

*Лицензия действительна по 21 мая 2007 г.*

*Свидетельство о государственной  регистрации предприятия ООО «Аудиторская фирма «Мир» № 236 серия 95-ПБ.*

*Расчетный Счет № 40702810808450000450 в банке АК СБ РФ .*

*Кор. счет  30101810800000000845 ,ИНН 1835027065*

*Проверяемый экономический субъект: Общество с ограниченной ответственностью ООО «Центр Телеком»*

В ***акте аудиторской проверки*** с достаточной подробностью и доказательностью, однако, без включения малосущественных деталей, аудиторы сообщают клиенту о проделанной работе, о ее основных направлениях и о том, какие из этих направлений подвергнуты сплошной проверке, а какие — выборочной. После этого указываются выявленные недостатки в последовательности, соответствующей их значимости. При этом в акте наряду с отмеченными недостатками должны быть изложены конкретные рекомендации по их исправлению и недопущению в будущем. Вместе с тем аудиторы не должны сами делать такие исправления, то есть выполнять работу персонала бухгалтерии.

Акт аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев).

После подготовки проекта акта аудиторы знакомят с его содержанием руководство «Центр Телеком», рассматривают высказанные при этом возражения и замечания, при необходимости вносят в акт соответствующие коррективы и подписывают его.

*ОТЧЕТ  АУДИТОРА*

*Обществу с Ограниченной Ответственностью «Центр Телеком»*

*1. Нами проведен аудит бухгалтерской отчетности ООО «Центр Телеком» за 2006 год.*

*2. При планировании и проведении аудита отчетности, указанной в параграфе1 настоящей части, нами  рассмотрено состояние внутреннего контроля в ООО «Центр Телеком». Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган ООО «Центр Телеком».*

*3. Состояние внутреннего контроля оценивалось исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых  для формирования аудиторского заключения,  достоверности бухгалтерской отчетности. Проделанная в процессе аудита работа не означает  проведения полной и всеобъемлющей  проверки системы внутреннего контроля ООО «Центр Телеком» с целью выявления всех возможных  недостатков.*

*4. В процессе аудита  нами не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля орган ООО «Центр Телеком» масштабам и характеру его деятельности.*

*5. Нами не обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности.*

*6. При  проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено соблюдение орган ООО «Центр Телеком» применимого законодательства Российской Федерации  при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций несет исполнительный орган орган ООО «Центр Телеком».*

*7. Проверка  соответствия ряда совершенных орган ООО «Центр Телеком»  финансово-хозяйственных операций применимому законно-дательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Однако, цель проведенного  аудита  бухгалтерской отчетности не состояла в том, чтобы выразить  мнение о полном  соответствии деятельности орган ООО «Центр Телеком»  законодательству. Следовательно, такое мнение мы высказать не можем.*

*8. Результаты  проведенной  проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись орган ООО «Центр Телеком» во всех существенных отношениях в соответствии с указанным в предыдущем параграфе настоящей части законодательством.*

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

I. Ошибки, допущенные в документальном отражении финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

1. Отсутствие первичных документов, относящихся к одному налоговому периоду, учитывая, что отсутствие указанных документов не повлекло занижения подлежащих уплате в бюджет налогов?

Пунктом 1 ст.120 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) установлена ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения в течение одного налогового периода. Согласно ст.120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов - фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Таким образом, при проверки налоговыми органами основанием для привлечения организации «Центр Телеком» к ответственности, предусмотренной ст.120 Кодекса, является факт отсутствия у данной организации более одного первичного документа. Одновременно положения п.1 ст.120 Кодекса не предусматривают в качестве обязательного элемента данного состава налогового правонарушения факт неуплаты налога в бюджет в результате допущения грубого нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Например, такая ошибка как отсутствие счета на оплату по приобретенным товарно-материальным ценностям. Для правильного отражения данных в бухгалтерском учете на основании первичных документов следует истребовать у продавца все необходимые документы.

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

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

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

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

-организация не предполагает последующей перепродажи приобретенного объекта;

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

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

Правила бухгалтерского учета позволяют не амортизировать основные средства стоимостью не более 10 000 руб. Сразу после ввода в эксплуатацию объекта их можно списать на расходы. Но при этом, необходимо обеспечить контроль за использованием списанных «малоценных» основных средств. Поэтому для учета объекта основных средств независимо от его стоимости в любом случае надо завести инвентарную карточку по форме № ОС-6.

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

*Неправильно сформирована первоначальная стоимость***.**

Основные средства принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету по первоначальной стоимости. Порядок определения первоначальной стоимости зависит от способа поступления объекта основных средств.

Выделяют следующие способы поступления объектов основных средств:

- приобретение за плату;

- получение от учредителей в счет вклада в уставный капитал;

- получение безвозмездно;

- заготовление собственными силами;

- строительство хозяйственным или подрядным способом;

- оприходование неучтенных объектов, выявленных при инвентаризации.

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

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

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

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

- таможенные пошлины;

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

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

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

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

В ООО «Центр Телеком» бухгалтерами были допущены ошибки при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных по договору мены. Согласно пункту 11 ПБУ 6/01, первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

*Ошибки при отражении переоценки основных средств*

«Центр Телеком» может переоценивать основные средства (п. 15 ПБУ 6/01). Проведя один раз переоценку основных средств, организация в дальнейшем должна пересчитывать их стоимость в бухгалтерском учете регулярно: не чаще одного раза в год, на начало года. В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств прописан порядок проведения этой процедуры.

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

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

Часто в организациях неправильно учитывают результаты переоценки.

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

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

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

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

неправильное отнесение имущества к амортизируемому;

неверное определение срока полезного использования объектов основных средств, которое приводит к неправильному исчислению суммы амортизации и соответственно искажению себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и финансовых результатов;

невыполнение требований, изложенных в учетной политике организации по способам начисления амортизации;

неверное начисление амортизации по объектам недвижимости.

*Неправильно определен срок полезного использования.*

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

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

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

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

Типичными ошибками учета расходов на ремонт основных средств являются следующие: - несоответствие метода учета расходов на ремонт основных средств, закрепленного учетной политикой организации, фактическому состоянию учета. - неправильное разграничение затрат на восстановление основных средств (ремонт, реконструкция, модернизация).

***3.3. Рекомендации по устранению выявленных нарушений***

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

*Как устранить технические ошибки в учете основных средств*

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

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

Технические ошибки допускаются также при формировании показателей бухгалтерской отчетности. При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках.

**Если неверно оформлены первичные документы**

Ошибки, допускаемые при составлении первичных документов, являются методологической ошибкой в бухгалтерском учете. Все хозяйственные операции оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет. Первичные документы должны иметь юридическую силу, то есть содержать ряд обязательных реквизитов.

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

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

**Как исправить ошибки в регистрах бухгалтерского учета**

Данные их первичных учетных документов заносятся в регистры бухгалтерского учета для последующего отражения на счетах бухгалтерского учета. За достоверность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета ответственны лица, которые их составляют и подписывают. Ошибки, допущенные в результате неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций – это группа бухгалтерских ошибок. Для их исправления необходимо провести дополнительные бухгалтерские записи.

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

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

***Заключение***

На этапе становления и развития рыночных отношений эффективное функционирование организаций любой организационно-правовой формы вне зависимости от видов деятельности является обязательным условием их существования, деятельность любой организации должна быть рентабельной и целью любой деятельности является получение прибыли. Достижение этой цели зависит от очень большого числа факторов и связано с общей организацией учета, применением высоких технологий, финансовыми возможностями, а также с технической оснащенностью организации.

Основные средства организации, задействованные в процессе, безусловно, влияют на результаты деятельности и перспективное развитие предприятия. Грамотный учет основных средств, внимательное отношение к этому направлению в учетной работе является очень важным аспектом в работе бухгалтера.

По результатам проведенного анализа можно сформулировать следующие выводы и предложения по совершенствованию учета и эффективности использования основных средств на предприятии.

В ООО «Центр Телеком» бухгалтерский учет обеспечивает точное и правильное отражение наличия и движения основных средств по их количеству, цене, наименованию по хозяйственным подразделениям и лицам, ответственным за их хранение. С каждым материально-ответственным лицом заключен договор о полной материальной ответственности.

Инвентаризация проводится как перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, так и при передаче основных средств от одного материально-ответственного лица другому.

Не допуская и впредь ошибок в ведении учета, предприятие будет полностью обеспечивать как сохранность, так правильный учет основных средств.

Роль основных средств в процессе производства, особенности их воспроизводства в условиях перехода к рыночной экономике обуславливают особые требования к информации о наличии, движении, состоянии и использовании основных средств.

Рыночная система управления требует более полной оперативной и комплексной информации по основным средствам. Учет должен быть построен таким образом, чтобы из него можно было получить любую информацию, а не только отчетную.

Поэтому имеет смысл совершенствование учета основных средств вести по двум направлениям. Во-первых, работать над тем, чтобы как можно быстрее получать необходимую информацию по основным средствам. А так как на предприятии большое множество различных групп основных средств, то без использования вычислительной техники получить необходимые данные невозможно. Для решения данной задачи предприятию необходимо более полно использовать вычислительную технику. Централизовано вести учет на ЭВМ. Вторым направлением является совершенствование действующей методологии учета основных средств.

Улучшение использования основных фондов на предприятии можно достигнуть путем:

- освобождения предприятия от излишнего оборудования, машин и других основных фондов или сдачи их в аренду;

- своевременного и качественного проведения планово-предупредительных и капитальных ремонтов;

- приобретение высококачественных основных фондов;

- повышения уровня концентрации, специализации и комбинирования производства;

Это очень важно, так как от состояния, качества и структуры основных производственных фондов зависят финансовые результаты предприятия, а проблема повышения эффективности использования основных фондов исключительно актуальна на данном этапе развития экономики страны.

***Список литературы***

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

***Теоретические и организационные вопросы аудита учета основных средств***

***1.1. Экономическая сущность основных средств, их классификация и оценка***

1. Черноморда П.В.Аудит: Учебник для вузов/ Под ред. П.В.Черноморда, А.А.Каракова; Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова. – М., 2003. – 361 с. [↑](#footnote-ref-1)