## СОДЕРЖАНИЕ

Введение

1. Аудит поступления основных средств

2. Методика проведения аудита по поступлению основных средств

2.1 Проверка договоров на приобретение основных средств

2.2 Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам

2.3 Проверка операций по приобретению основных средств за плату 9

2.4 Проверка операций по поступлению основных средств безвозмездно (по договору дарения)

2.5 Проверка операций по поступлению основных средств по договору простого товарищества

2.6 Проверка операций по поступлению основных средств по договору доверительного управления

2.7 Проверка операций по поступлению основных средств, в порядке обмена

2.8 Проверка операций по поступлению основных средств, в качестве вклада в уставный капитал

2.9 Проверка организации документооборота по учету основных средств

**2.10 Итоговый этап**

Заключение

Список использованных источников

## ВВЕДЕНИЕ

За последние годы в бухгалтерском учете произошли существенные изменения, обусловленные сближением российских форм и методов учета с международными и разработкой собственных учетных стандартов, отвечающих международным требованиям.

Среди проблем, выдвинутых практикой перехода к рыночной экономике, особую актуальность приобретают оценка основных средств и их отражение в бухгалтерском балансе. Достоверность и правильность ведения бухгалтерского учета и составления отчетности подтверждается по результатам проведения аудиторской проверки.

Вопросы проверки операций по поступлению основных средств, относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. По итогам проверки составляется аудиторское заключение, которое может быть использовано внешними и внутренними пользователями.

Таким образом, можно отметить актуальность темы данной работы.

Целью настоящей работы является рассмотрение методики проведения аудита поступления основных средств.

Работа состоит из введения, двух частей, заключения и списка использованных источников. Общий объем работы 21 страница.

## 1. АУДИТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Целью проверки поступления основных средств является формирование мнения о подтверждение того, что приобретенные основные средства были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения действующим в РФ нормативным документам.

Для достижения данной цели аудитор должен:

* оценить систему внутреннего контроля проверяемой организации;
* определить методы проверки;
* разработать программу аудиторских процедур по существу.

С чего начать и в какой последовательности производить аудит поступления основных средств? Этот вопрос каждый аудитор решает самостоятельно. Главное состоит в том, чтобы при проверке был охвачен весь комплекс вопросов по учету поступления основных средств.

На стадии планирования, для разработки эффективного подхода к аудиту основных средств, проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита. При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен проверить 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. 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.

Чтобы посмотреть, надежны ли системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор проводит тестирование. На основании тестирования может быть скорректирована программа проведения проверки: если в отчетном периоде инвентаризация не проводилась, в учетной политике не определены порядок инвентаризации отдельных объектов и сроки, то в ходе аудиторской проверки необходимо провести выборочную инвентаризацию объектов основных средств. Риск существенных ошибок возникает и в связи с тем, что в организации отсутствует внутренний контроль за операциями по учету основных средств филиала.

Начинать проверку операций по оприходованию основных средств целесообразно с проверки наличия в организации постановления действующей комиссии по приему и списанию основных средств (встречаются случаи неофициальной передачи функций этой комиссии главному бухгалтеру), если такой комиссии не создано, то в ходе проверки необходимо добиться у руководства ее создания, т.к. все оформленные документы по приему и особенно по списанию основных средств не имеют юридической силы, и все записи в учете по этой причине должны быть скорректированы.

Далее аудитор должен спланировать характер, масштабы и сроки проведения аудиторских процедур в отношении основных средств. С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Аудитору необходимо убедиться в следующем: все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют; права организации на основные средства не обременены; основные средства отвечают критериям, оговоренным в положениях по бухгалтерскому учету, оценены и отражены в отчетности в соответствии с учетной политикой; приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде. На этом этапе необходимо выполнить следующие процедуры:

* получить список (с указанием количества и стоимости) приобретенных объектов основных средств, сверить полученные показатели с данными оборотов по дебету счета 01 «Основные средства»;
* проверить первичные документы и физическое наличие вновь приобретенных объектов. Проверка проводится выборочно при существенном увеличении объектов основных средств;
* определить, что стоимость объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, надлежащим образом отражена на счетах бухгалтерского учета;
* определить, соблюдены ли соответствующие положения налогового законодательства;
* в случае значительных поступлений основных средств в течение отчетного периода определить, была ли списана стоимость старого оборудования.

Для подтверждения наличия основных средств проводится проверка организации аналитического учета и результатов инвентаризации основных средств. Проверка проведения инвентаризации основных средств осуществляется аудитором с привлечением первичных документов - инвентаризационных описей, протоколов заседаний инвентаризационных комиссий, решений руководства организации по итогам проведения инвентаризации. Проверка материалов инвентаризации необходима аудитору для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам внутреннего контроля, чтобы скорректировать аудиторский риск и аудиторские процедуры. С помощью процедуры прослеживания проводится проверка соответствия: показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам; показателей отчетности и Главной книги; показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Для проверки правильности документального оформления поступления основных средств аудитору следует провести формальную проверку первичных учетных документов с точки зрения оформления их в соответствии с установленными правилами. Аудитор проверяет: использует ли организация унифицированные формы первичной учетной документации (ОС-1, ОС- 1а, ОС-1б, ОС-3); заполнены ли все реквизиты этих документов; наличие и подлинность подписей лиц, ответственных за оформление; наличие приложений технической документации; указан ли присвоенный объекту инвентарный номер; открыта ли на данный объект инвентарная карточка или инвентарная книга (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) и порядок их заполнения.

При проверке необходимо обратить внимание на оформление Акта (накладной) приема-передачи и составление инвентарных карточек по основным средствам, принятым в аренду и учитываемым на забалансовых счетах. Аудитор должен проверить: отражаются ли затраты по объектам основных средств, приобретенным за плату, возведению (сооружению), изготовлению на счете 08 «Капитальные вложения», на котором формируется первоначальная (инвентарная) стоимость объекта.

Особое внимание обращается на документальное оформление приема основных средств после ремонта, реконструкции и модернизации, наличие записей в инвентарных карточках об изменениях по объекту в результате выполненных работ, поскольку в результате реконструкции и модернизации увеличивается первоначальная стоимость основных средств на сумму произведенных затрат, а также, согласно п. 20 ПБУ 6/01, в случаях улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Одним из важных вопросов аудита поступления основных средств является проверка соблюдения действующего законодательства о налогах. Налогоплательщик обязан вести раздельный учет налога по приобретенным объектам основных средств, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению операций. Если у налогоплательщика отсутствует раздельный учет, то сумма налога не подлежит вычету, и в расходы, принимаемые к вычету, при исчислении налога на прибыль не включается.

Проверка налогообложения операций поступления основных средств:

* Если организация приобретала основные средства за плату, аудитор должен проверить правильность отражения НДС на счетах бухгалтерского учета или его включения в первоначальную стоимость объекта.
* Аудитор должен установить методом прослеживания: выделен ли НДС в договоре, в первичных документах поставщиков, в расчетных документах организации; имеется ли счет - фактура на приобретенные основные средства; используется ли в учете счет 19 «Налог на добавленную стоимость» при осуществлении капитальных вложений; для каких целей приобретен объект основных средств, поскольку от этого зависит порядок списания сумм налога с кредита указанного счета.
* Если организация приобретала в проверяемом периоде автотранспортные средства, то необходимо проверить правильность начисления налога на приобретение автотранспортных средств. Аудитор должен также проверить, включен ли налог на приобретение автотранспортных средств в первоначальную стоимость объекта; правильность применяемых ставок и определения налогооблагаемой базы (продажной цены автомобиля без налога на добавленную стоимость).
* Особое внимание следует обратить на операции приобретения организацией основных средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли - продажи, составленным в письменной форме с указанием паспортных данных продавца. Если физическое лицо зарегистрировано как предприниматель (имеет лицензию), то при покупке у него основных средств с него не удерживается подоходный налог.

Источниками информации проверки поступления основных средств являются:

* бухгалтерский баланс (ф. № 1), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и пояснительная записка;
* журнал-ордер №№ 8, 10, 10/1, 11, 12, 13, 15, 16;
* разработочные таблицы №№ 7, 10 к журналам-ордерам №№ 13, 15;
* акты приемки-передачи ОС, ф. №ОС-1;
* акты приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных ОС, ф.№ОС-2;
* акты на списание ОС, ф. №ОС-3;
* акты на списание автотранспортных средств, ф. №ОС-4;
* инвентарные карточки учета ОС, ф. №ОС-6;
* опись инвентарных карточек по учету ОС, ф. №ОС-7;
* карточки учета движения ОС, ф. №ОС-8;
* инвентарные списки ОС, ф. №ОС-9;
* договора купли-продажи, договора поставки, договора дарения;
* приказ об учетной политике предприятия;
* регистры синтетического и аналитического учета основных средств по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»; оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета, сальдовые ведомости.

При проверке операций по учету основных средств, необходимо руководствоваться ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, НК РФ. Порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета регулируется Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению.

## 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ПО ПОСТУПЛЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Порядок проведения аудита операций по поступлению основных средств может включать ряд следующих последовательных этапов.

### 2.1 Проверка договоров на приобретение основных средств

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того, насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор, во многом зависит экономический результат сделки. В зависимости от совершаемых операций при поступлении основных средств могут применяться следующие виды договоров: купли-продажи, поставки, комиссии, поручения, мены, дарения, безвозмездного пользования, простого товарищества, доверительного управления, лизинга, аренды и др. При аудите договоров необходимо проверить их наличие и правильность оформления. От результатов выполнения перечисленных процедур зависит порядок формирования первоначальной стоимости и отражения операций в бухгалтерском учете.

### 2.2 Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам

При проведении аудита необходимо установить, выполняются ли единовременные условия определенные нормативными актами необходимые для принятия к бухгалтерскому учету имущества в составе основных средств. **При этом необходимо обратить внимание на следующее:**

* активы, приобретенные после 1 января 2006 г., в отношении которых выполняются условия, предусмотренные выше и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально- производственных запасов (п.5 ПБУ 6/01);
* основные средства, приобретенные после 1 января 2006 г., предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, должны отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (балансовый счет 03).

При проведении аудита также необходимо установить, выполняются ли единовременные условия определенные нормативными актами необходимые для принятия к налоговому учету имущества в составе основных средств. **При этом необходимо обратить внимание на следующее:** лимит стоимости имущества в 20 000 руб., распространяется на основные средства, приобретенные после 1 января 2008 г. До этой даты действовал лимит 10 000 руб.. Активы, приобретенные после 1 января 2008 г, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные выше и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 рублей за единицу, в налоговом учете должны быть списаны единовременно на расходы (п. 1 ст. 256 НК РФ).

### 2.3 Проверка операций по приобретению основных средств за плату

**Выполняя процедуру проверки операций по поступлению основных средств, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:**

* Договора по оформлению операций, связанных с поступлением основных средств, заключены в соответствии с положениями нормативных актов?
* При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств единовременно выполняются условия, предусмотренные в нормативных актах?
* Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по приобретению объектов основных средств по договору купли-продажи (поставки), соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по приобретению объектов основных средств, предназначенных для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по приобретению объектов жилищного фонда, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по приобретению земельных участков за плату, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по приобретению основных средств, требующих монтажа, соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств в качестве вклада в уставный капитал соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств безвозмездно, соответствуют положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств по договору безвозмездного пользования соответствуют положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств по договору простого товарищества (совместной деятельности) соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств в порядке обмена соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по поступлению основных средств в доверительное управление соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций у лизингополучателя соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций по договору аренды у арендатора соответствует положениям нормативных актов?
* Учет операций у арендатора по выкупу арендованного имущества соответствует положениям нормативных актов?
* Первичные учетные документы по приобретению основных средств, оформлены в соответствии с положениями нормативных актов?
* Единицей учета основных средств является инвентарный объект?

**При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по приобретению основных средств за плату, а именно:**

Порядок формирования первоначальной стоимости приобретенных объектов основных средств, для целей бухгалтерского и налогового учета. Согласно п.8 ПБУ 6/01, первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

**По правилам налогового учета в первоначальную стоимость основного средства не включают:**

* суммы, уплаченные за посреднические, информационные и консультационные услуги, связанные с покупкой основного средства;
* стоимость услуг нотариуса, связанных с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство;
* проценты по кредитам, полученным для покупки основного средства;
* отрицательные суммовые разницы, связанные с покупкой основного средства;
* расходы по госрегистрации основных средств, которые относятся к недвижимому имуществу.

Вышеуказанные расходы для целей налогового учета, включаются в состав прочих расходов (ст.264 НК РФ).

Для целей налогообложения, таможенные платежи можно включать в первоначальную стоимость приобретенных основных средств (ст. 257 НК РФ), либо в состав прочих расходов (подпункт 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ). Следовательно, порядок отражения таможенных пошлин и сборов в налоговом учете является элементом учетной политики.

В связи с этим выявленные в регистрах формирования первоначальной стоимости основного средства расхождения приводят к возникновению налогооблагаемых временных разниц. Налогооблагаемые временные разницы, в свою очередь, приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО), которые отражаются в текущем бухгалтерском учете. Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств;

Порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам:

* согласно п.1 ст.172 НК РФ суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении основных средств, в полном объеме вычитаются после принятия на учет данных основных средств.
* случаи, когда уплаченный при приобретении основных средств НДС учитывается в их стоимости, перечислены в отдельных статьях Налогового кодекса. К ним относятся основные средства используемые:

1) для производства и реализации товаров (работ, услуг), которые не облагаются НДС в соответствии с пунктами 1-3 статьи 149 НК РФ;

2) для производства товаров (работ, услуг), которые используются для собственных нужд и освобождаются от НДС в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 149 НК РФ;

3) для производства товаров (работ, услуг), которые реализуются за пределами территории РФ (п. 2 ст. 170 НК РФ);

4) для непроизводственных целей;

5) для производства товаров (работ, услуг), операции, по передаче которых не считаются реализацией в соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ;

6) организациями и индивидуальными предпринимателями, которые не платят НДС.

С 1 января 2006 г., для вычета НДС достаточно наличия счета-фактуры, принятия ценностей на учет и их использования в деятельности, облагаемой НДС (п. 1 ст. 172 НК РФ). Уплата входного налога продавцу теперь не является необходимым условием. Факт оплаты обязателен только при ввозе товаров на российскую территорию, а также для налоговых агентов.

Порядок отражения операций по приобретению объектов основных средств подлежащих государственной регистрации: для целей бухгалтерского учета принятие объектов недвижимости к бухгалтерскому учету осуществляется после государственной регистрации прав на эти объекты, а для целей налогообложения прибыли с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Порядок отражения операций по приобретению объектов основных средств, требующих монтажа: в бухгалтерском учете оборудование, требующее установки, учитывается на специально предназначенном для этого счете 07 «Оборудование к установке». Если основное средство монтируют сотрудники самой организации, то все затраты связанные с монтажом нужно учесть на счете 08 субсчет «Строительство объектов основных средств». Расходы по проверке качества смонтированного оборудования и сдачи его в эксплуатацию для целей бухгалтерского учета предварительно учитываются на счете 08 с последующим включением их в первоначальную стоимость объекта основных средств.

Начиная с 1 января 2006 года, НДС по основным средствам, которые требуют монтажа, принимается к вычету в тот момент, когда они отражаются на счете 07. Налог на добавленную стоимость, уплаченный монтажной организации можно возместить из бюджета. С 1 января 2006 г. налог разрешено ставить к зачету по общим правилам, то есть по итогам каждого налогового периода;

Порядок отражения операций по приобретению объектов основных средств, за счет полученных займов и кредитов: При проверке операций по приобретению основных средств за счет кредитов и займов, необходимо обратить внимание на правильность формирования первоначальной стоимости поступивших основных средств.

Для целей бухгалтерского учета, при приобретении основных средств (кроме инвестиционных активов) за счет заемных средств, проценты по ним, с 1 января 2006г., в бухгалтерском учете можно учитывать в составе прочих расходов. Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета начисление амортизации актива не предусмотрено. Для целей налогового учета, проценты за пользование кредитами и займами отражаются в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) и в пределах норм, установленных ст. 269 НК РФ.

Из-за различий формирования первоначальной стоимости основных средств, для целей бухгалтерского и налогового учета, расхождения могут привести к возникновению налогооблагаемых временных разниц (п.12 ПБУ 18/02) .В этих случаях, данные бухгалтерского учета приводятся в соответствие с требованиями налогового законодательства. Налогооблагаемые временные разницы, в свою очередь, приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО), которые отражаются в текущем бухгалтерском учете.

Проверка порядка отражения операций по приобретению объектов основных средств ранее бывших в употреблении.

При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по приобретению объектов основных средств ранее бывших в употреблении. Для целей бухгалтерского учета, срок полезного использования основного средства, которое ранее уже эксплуатировалось, организация должна определить самостоятельно при принятии его к учету. При этом она должна исходить из предполагаемого режима и условий эксплуатации данного объекта.

Для целей налогового учета, организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов (ст.259 НК ).

Порядок отражения операций по приобретению земельных участков. Принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в состав объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта о приемке-передаче объекта основных средств и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению Государственного земельного кадастра.

Для целей бухгалтерского учета, затраты на приобретение земли, включаются в первоначальную стоимость. В стоимость земельных участков также включаются затраты по улучшению плодородия земель, комиссионные вознаграждения и другие платежи (п.8 ПБУ 6/01). При проверке правильности формирования первоначальной стоимости земельных участков, необходимо обратить внимание на правильность определения их кадастровой стоимости. Капитальные вложения организации на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ (п.13 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Для целей налогообложения, с целью включения затрат на приобретение земли в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, необходимо выполнение трех условий (ст.264.1 НК РФ).

Во-первых, договор на приобретение земельного участка должен быть заключен в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г. Имейте в виду: речь идет именно о дате заключения договора, а не о дате государственной регистрации перехода права собственности.

Во-вторых, в расходах учитываются затраты по приобретению не любых земельных участков, а только из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности.

В-третьих, на приобретаемых земельных участках уже должны находиться здания, строения, сооружения либо участки должны приобретаться для целей капитального строительства объектов основных средств.

Порядок признания расходов на приобретение земли, установленный ст. 264.1 НК РФ, применяется только в целях налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете затраты на приобретение земли в расходах не признаются, что приводит к появлению постоянных разниц.

Согласно п.п. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ операции по реализации земельных участков не признаются объектами обложения НДС. Поэтому «входного» НДС у покупателя земли не возникает. Согласно пункту 1 статьи 391 НК РФ налоговая база для исчисления земельного налога определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Порядок включения стоимости основных средств, для целей исчисления налога на имущество. Согласно ст.374 НК, объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы). Активы, подлежащие учету с 1 января 2006 года и (или) учтенные до 1 января 2006 года на бухгалтерском счете 03, подлежат обложению налогам на имущество со стоимости данных активов.

### 2.4 Проверка операций по поступлению основных средств безвозмездно (по договору дарения)

При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению основных средств безвозмездно по договору дарения.

В соответствии с пунктом 10 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Согласно пункту 12 ПБУ 6/01 в первоначальную стоимость таких основных средств, включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Безвозмездно полученные активы отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов. Амортизация по ним в бухгалтерском учете начисляется в общеустановленном порядке.

Для целей налогообложения прибыли, доходы от безвозмездного получения основных средств (по рыночной стоимости) включаются в состав внереализационных доходов единовременно. В данном случае расхождения между налоговым и бухгалтерским учетом будут принципиальными. В бухгалтерском учете суммы стоимости безвозмездно полученного имущества фактически присоединяются к валовой прибыли постепенно - по мере начисления амортизации - в течение всего срока полезного использования объектов основных средств. В налоговом учете налоговая база увеличивается единовременно - в момент оприходования полученных объектов. В связи с этим выявленные в регистрах формирования первоначальной стоимости основного средства расхождения приводят к возникновению налогооблагаемых временных разниц. Налогооблагаемые временные разницы, в свою очередь, приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО), которые отражаются в текущем бухгалтерском учете. НДС по основному средству, полученному безвозмездно, хотя и указывается в счете-фактуре, из бюджета не возмещается. Сумма налога включается в первоначальную стоимость полученного объекта основных средств.

### 2.5 Проверка операций по поступлению основных средств по договору простого товарищества

При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению основных средств по договору простого товарищества. Имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается на отдельном балансе у того ее товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел для участников договора. В целях исчисления налога на имущество, каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

### 2.6 Проверка операций по поступлению основных средств по договору доверительного управления

При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению основных средств по договору доверительного управления.

В соответствии со статьей 1018 ГК РФ имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

Начисление амортизации по переданному в доверительное управление имуществу продолжает начисляться доверительным управляющим способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем управления. На основании пунктов 1, 4 статьи 276 НК РФ не облагается налогом на прибыль ни у учредителя управления, ни у доверительного управляющего передача и (или) приемка имущества (имущественных прав) по договору доверительного управления независимо от фактического размера (величины) передаваемого или возвращаемого имущества (имущественных прав). Согласно статье 39 НК РФ не признается реализацией и, следовательно, не облагается налогом на добавленную стоимость передача имущества в рамках договора доверительного управления имуществом от учредителя управления доверительному управляющему и обратно.

### 2.7 Проверка операций по поступлению основных средств, в порядке обмена

При проведении аудита, необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению основных средств в порядке обмена. В соответствии с пунктом 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. Право на вычет НДС по приобретенным товарам при бартере появляется только после того, как покупатель отгрузит товары в адрес поставщика. В этом случае сумма налога, подлежащая вычету, определяется исходя из балансовой стоимости отгруженных товаров (п. 2 ст. 172 НК РФ).

С 2007 года каждая из сторон предъявленный поставщиком НДС должна заплатить другой стороне на основании платежного поручения. При этом уплачивается сумма НДС, указанная в документах (счете-фактуре) поставщика товаров. При этом в книге покупок следует регистрировать счет-фактуру поставщика в той части налога, которая соответствует балансовой стоимости переданного имущества (письмо Минфина России от 15.10.04 N 03-04-11/167).

### 2.8 Проверка операций по поступлению основных средств, в качестве вклада в уставный капитал

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости основных средств внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации не денежными средствами, необходимо обратить внимание на правильность их денежной оценки. В ходе проверки аудитор должен убедиться в правильности оформления документов, подтверждающих их денежную оценку (решение собрания учредителей о денежной оценке вкладов участников, производимых в не денежной форме, акт независимого оценщика).

Для целей бухгалтерского учета, первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 9 ПБУ 6/01). В установленных законодательством случаях денежную оценку вклада должен подтвердить независимый оценщик.

При проведении проверки необходимо также установить, выполняются ли требования нормативных актов при составлении корреспонденции счетов в операциях по поступлению основных средств. Для целей налогообложения прибыли, правила оценки основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал, определены в ст. 277 НК РФ. Эти правила различаются в зависимости от того, кто является учредителем организации.

**Если учредителем является российская организация либо предприниматель.** В этом случае первоначальная стоимость основного средства, полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из его остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны с учетом дополнительных расходов передающей стороны, связанных с передачей имущества, при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Таким образом, организация, получая основные средства в счет вклада в уставный капитал, должна позаботиться о получении от передающей стороны документов, подтверждающих остаточную стоимость переданных объектов. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость в налоговом учете признается равной нулю (ст. 277 НК РФ).

**Если учредителем является физическое лицо.** Стоимостью основных средств, полученных от учредителя - физического лица, признаются документально подтвержденные расходы на их приобретение (создание) с учетом амортизации (износа) (если получены основные средства, бывшие в употреблении).Таким образом, получив от учредителя основные средства, бухгалтеру, в первую очередь, необходимо запросить у него документы, подтверждающие затраты на приобретение этих основных средств. Затем, если имущество не новое, нужно посчитать его амортизацию исходя из норм, установленных Классификацией основных средств. Определенная таким образом стоимость сравнивается с рыночной оценкой полученных основных средств, подтвержденной независимым оценщиком. Первоначальной стоимостью будет признана меньшая из двух величин (документально подтвержденные расходы с учетом амортизации либо рыночная цена). Формулировка ст. 277 НК РФ предполагает, что у организации должны быть и документы, подтверждающие сумму фактических расходов передающей стороны, и документ, подтверждающий рыночную стоимость поступивших основных средств. При отсутствии документов, подтверждающих сумму фактических расходов передающей стороны, первоначальная стоимость поступивших основных средств в налоговом учете будет равна нулю.

**Если учредителем является иностранное лицо.** Стоимостью основных средств, полученных от учредителя - иностранного лица, признаются документально подтвержденные расходы на их приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона.

Определенная таким образом стоимость сравнивается с рыночной оценкой полученных основных средств, подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является передающая сторона. Первоначальной стоимостью будет признана меньшая из двух величин (документально подтвержденные расходы с учетом амортизации либо рыночная цена).

При проверке необходимо обратить внимание на правильность зачета НДС в операциях по поступлению основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал. Начиная c 1 января 2006 г., при приеме основных средств, в счет вклада в уставный (складочный) капитал, организация получает суммы НДС, восстановленные передающей стороной в соответствии с п.п. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ. Сумма налога, не включается в стоимость имущества, и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. Если получающая сторона не является плательщиком НДС либо полученное имущество предполагается использовать при осуществлении операций, не облагаемых НДС, то «входной» НДС относится на увеличение стоимости основных средств (п. 2 ст. 170 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал, определяется исходя из его остаточной стоимости по данным налогового учета учредителя (п. 1 ст. 277 НК РФ). При этом учредитель не имеет права увеличить стоимость имущества на восстановленный НДС (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). В связи с этим принимающая сторона также определяет стоимость имущества, переданного ей учредителем, без учета НДС.

### 2.9 Проверка организации документооборота по учету основных средств

Вопросы организации документооборота относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств о правильности организации документооборота по учету основных средств. Поскольку все хозяйственные операции должны оформляться первичными учетными документами и отражаться в регистрах бухгалтерского (налогового) учета, то сбор аудиторских доказательств осуществляется на протяжении всего периода проведения аудита. При этом необходимо обратить внимание на правильность оформления унифицированных форм первичных учетных документов.

В ходе проверки аудитор должен убедиться в правильности оформления документов, подтверждающих рыночную стоимость принимаемых к учету объектов, таких, как экспертные заключения, справки организаций-изготовителей и др. При этом необходимо обратить внимание на соответствие периода получения документа и даты принятия объекта к учету.

Согласно п.6 ПБУ 6/01, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

**2.10 Итоговый этап**

Итоговым этапом аудита являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

**По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам**

* правильности документального оформления операций по поступлению основных средств;
* правильности формирования первоначальной стоимости поступивших основных средств;
* правильности отражения хозяйственных операций по поступлению основных средств, в бухгалтерском и налоговом учете;
* правильности отражения операций по поступлению основных средств, в бухгалтерской отчетности.

Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями федерального стандарта аудиторской деятельности «Существенность в аудите». Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

**Ошибки, обнаруженные в процессе аудита по данной процедуре, могут оказывать влияние:**

* на правильность начисления амортизации, по приобретенным основным средствам;
* на правильность определения себестоимости продукции (товаров, работ, услуг);
* на правильность определения финансовых результатов;
* на правильность исчисления и уплаты налога на прибыль;
* на правильность исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость;
* на правильность исчисления и уплаты налога на имущество.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, отметим, что точность показателей объема, состояния и движения основных средств, а в известной мере и точность их качественной характеристики во многом зависит от того, на сколько правильно и достоверно проведен аудит по поступлению основных средств.

Главной целью аудита является обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности.

В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по поступлению основных средств и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности - от планирования до формирования заключения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 №119-ФЗ.
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003 г. № 405.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» - ПБУ 6/01: Приказ Минфина РФ №26 от 30.03.03 г. // Справочно-правовая система «Гарант».
4. Богатая, И.Н. Аудит для студентов вузов / И.Н.Богатая. – Ростов н/Д: Феникс, 2004. – 256 с.
5. Зайцева, О.П. Методика аудита основных средств: принципы формирования и последовательность проверки / О.П.Зайцева, Б.А.Аманжолова // Сиб. финансовая шк. - 2004. - №4. - С.90-95.
6. Касьянова, Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. / Г.Ю.Касьянова. – М.: Информцентр XXI века, 2004. – 288 с.
7. Крупченко, Е.А. Аудит: учебник / Е.А.Крупченко. – Ростов н/Д.: Феникс. 2006. – 379 с.
8. Подольский, В.И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный) / В.И.Подольский. - М.: Современная Экономика и Право, 2004. – 112 с.
9. Семенихин, В.В. Основные средства: организация бухгалтерского и налогового учета. / В.В.Семенихин. – М.: Эксмо, 2005. – 144 с.