**Федеральное государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования**

**«Финансовая академия при Правительстве РФ»**

**(Финакадемия)**

Факультет очно-заочного обучения

КАФЕДРА «Бухгалтерский учет»

**Допустить к защите**

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ (ДИПЛОМНАЯ) РАБОТА**

на тему:

«Учет и аудит поступления основных средств»

Студентка

Ставер Н.А.

Научный руководитель

к.э.н., доц. Кондратьев К.М.

МОСКВА 2010

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 6

1.1. Понятие основных средств и основные принципы бухгалтерского учета поступления основных средств 6

1.2. Порядок налогового учета поступления основных средств 17

1.3. Организация проведения аудита поступления основных средств на предприятии 28

ГЛАВА 2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ СЕТИ РЕСТОРАНОВ БЫСТРОГО ПИТАНИЯ ООО «ОРРИЗОН РУС» 36

2.1. Учет различных видов поступления основных средств 36

2.2 Документальное отражение поступления основных средств 53

2.3. Отражение поступления основных средств в финансовой отчетности 62

ГЛАВА 3. АУДИТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 69

3.1. Планирование процедур проверки поступления основных средств по существу 69

3.2. Сбор аудиторских доказательств при проведении аудита 80

3.3. Оценка основных видов ошибок и искажений, возможных в учете поступления основных средств и предложения по их недопущению 86

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 96

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 100

ПРИЛОЖЕНИЯ 103

## ВВЕДЕНИЕ

Стремительные темпы развития рыночной экономики в России приводят к постоянному изменению законодательства, регулирующему рыночные отношения. В условиях рыночной экономики в период предоставления самостоятельности организациям резко возросла роль бухгалтерского учета, как уникального источника для принятия обоснованных управленческих решений в достижении цели организации. Переход к рыночным отношениям в России заставил также по-новому взглянуть на многие проблемы контроля. Контроль остается одним из важных элементов рыночной экономики, причем, действуют системы как государственного, управленческого, так и независимого контроля, позволяющие обеспечить необходимой информацией все уровни управления. Для проведения независимого контроля над соблюдением законности финансово-хозяйственных операций и достоверности бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях и организациях создаются отделы внутреннего контроля или аудита, а также прибегают к помощи сторонних (внешних) аудиторских услуг.

Одним из крупных разделов бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организации является учет внеоборотных активов предприятия, а в частности, учет основных средств. Основные средства играют огромную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют материально – техническую базу и определяют производственную мощь предприятия.

С развитием рыночных отношений в учете основных средств произошли существенные изменения. Эти изменения коснулись: состава и структуры основных средств, учета долгосрочных инвестиций, переоценки стоимости основных средств и других операций с основными средствами. Поэтому у большинства бухгалтеров вызывает интерес бухгалтерский и налоговый учет такого имущества фирмы. Одной из важнейших задач учета основных средств является бухгалтерский учет поступления основных средств, так как от его правильности в конечном итоге зависит финансовое положение всего предприятия.

Эффективность использования основных средств в значительной степени зависит от организации бухгалтерского учета, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимой для принятия управленческих решений. К такой информации, в частности, относятся сведения о наличии и техническом состоянии объектов основных средств, получаемые в процессе инвентаризации. На основе указанной информации принимаются решения о списании с баланса неиспользуемых объектов основных средств путем продажи или ликвидации.

Целью данной дипломной работы является рассмотрение вопросов учета, аудита поступления основных средств на предприятии, а также разработка рекомендаций по совершенствованию данной области.

Предметом дипломной работы является учет и аудит поступления основных средств.

Объектом исследований является сеть ресторанов быстрого питания ООО «Орризон Рус».

В настоящей дипломной работе изложены основные задачи учета и аудита хозяйственных операций по поступлению основных средств.

Для достижения поставленной цели определен круг задач по учету и аудиту поступления основных средств.

Первая глава посвящена вопросам учета поступления основных средств. Здесь рассматриваются бухгалтерский и налоговый учет, их сходства и различия, а также общие принципы проведения аудита поступления основных средств на предприятии.

Во второй главе приводятся примеры операций по поступлению основных средств, а также документальное отражение этих операций и их раскрытие в финансовой отчетности на предприятии ООО «Орризон Рус».

Третья глава посвящена вопросам аудита хозяйственных операций по поступлению основных средств. Здесь говорится о планировании процедур проверки, сборе аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита поступления основных средств, основных видах ошибок и искажений, возможных в учете и предложениях по их недопущению в будущем.

**ГЛАВА 1. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**1.1. Понятие основных средств и основные принципы бухгалтерского учета поступления основных средств**

В условиях рыночной экономики и действующего законодательства учет поступления основных средств является достаточно сложной задачей и вызывает немало вопросов. Существуют общие правила, которые необходимо соблюдать при ведении бухгалтерского учета, а значит, и при осуществлении операций с основными средствами.

Основными нормативными документами, регламентирующими бухгалтерский учет основных средств, являются:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. №26н, приказы Минфина РФ от 18 мая 2002 г. № 45н, 12 декабря 2005 г. № 147н, 18 сентября 2006 г. № 116н, 27 ноября 2006 г. № 156н «О внесении дополнений и изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»;
2. «Методические указания по учету основных средств», утвержденные Приказом Министерства РФ от 13.10.2003 г. №91н;
3. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94.
4. Постановления Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21.01.2003 №7.

Согласно методическим указаниям по учету основных средств, бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

* формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
* правильного оформления документов и своевременного отражения поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
* достоверного определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
* определения фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);
* обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
* проведения анализа использования основных средств;
* получения информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказания услуг либо для управленческих нужд организаций, а также для сдачи за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2. использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3. организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

4. способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.[[1]](#footnote-1)

В ПБУ 6/01 также уделяется внимание и основным средствам некоммерческой организации. Некоммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд некоммерческой организации, если его использование предназначено в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев и если организацией не предполагается последующая перепродажа данного основного средства.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора. К основным средствам относится также имущество, которое передается во временное пользование. Доходные вложения в материальные ценности признаны основными средствами, но учитывать их нужно на счете 03.

В составе основных средств можно учитывать и объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные документы по приему-передаче и начата процедура государственной регистрации. Данные объекты, которые фактически эксплуатируются, принимаются как основные средства, но отражаются на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства».[[2]](#footnote-2)

К основным средствам не относят: машины, оборудование и другие предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность; предметы, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути; капитальные и финансовые вложения.

Основные средства можно разделить на следующие группы:

**Здания** (кроме жилых) – архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий труда, хранение материальных ценностей, социально-культурного обслуживания населения (производственные корпуса цехов, мастерских, складов, лабораторий, гаражей, депо, клубов и др., передвижные домики производственного и непроизводственного назначения, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации и др.).

**Сооружения** – инженерно-строительные объекты, назначением которых является выполнение тех или иных технических функций в процессе производства без изменения предмета труда или для осуществления различных непроизводственных функций (нефтяные скважины, плотины, мосты, законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации и др.).

**Машины и оборудование** – устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного назначения они подразделяются на энергетические (силовые), и рабочие.

К *энергетическим (силовым)* относятся машины-генераторы, машины-двигатели, предназначенные для производства тепловой и электрической энергии и для превращения энергии любого вида в механическую (паровые котлы, паровые машины, турбины, атомные реакторы, двигатели и др.).

К *рабочим* машинам и оборудованию относятся машины, аппараты, оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда в целях получения готового продукта и для перемещения предметов труда в ходе производства (все виды технологического оборудования, транспортное, торговое, строительное, складское, сельскохозяйственное, санитарно-гигиеническое оборудование, оборудование водоснабжения и канализации и другие виды оборудования).

**Измерительные и регулирующие приборы и устройства** предназначены для измерения объема, веса, дины, т.е. средства измерения производственных процессов и регулирование (управление).

**Вычислительная техника** – все виды вычислительной и оргтехники, а также оборудование систем связи, коммуникационные системы для передачи информации любого вида, средства визуального и акустического отражения информации и др.

**Транспортные средства** предназначены для перемещения людей и грузов. К ним относятся подвижной состав всех видов транспорта (железнодорожного, водного, автомобильного). Автомобили и прицепы, железнодорожные вагоны, имеющие специализированное назначение не являются транспортными средствами, а учитываются как здания либо соответствующее оборудование.

**Инвентарь производственный и хозяйственный** – средства труда, предназначенные для облегчения производственных процессов (рабочие столы, прилавки шкафы и др.), для хранения жидких и сыпучих материалов (бочки, баки), а также предметы конторского и хозяйственного обзаведения, не используемые в производственном процессе (спортивный инвентарь, предметы противопожарного назначения и т.п.).

**Скот рабочий** – лошади, волы, коровы, верблюды и др.

**Насаждения многолетние** – все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, породы, включая индивидуальные ограждения каждого насаждения.

**Капитальные вложения в коренное улучшение земель** – осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы.

**Земельные участки и объекты природопользования** (вода, недра и т.п.), находящиеся в собственности организации.

На основе данных бухгалтерского учета и технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств. К числу показателей, характеризующих использование основных средств, могут относиться, в частности:

1. данные о наличии основных средств с подразделением их на:

 а) собственные или арендованные;

 б) действующие или неиспользованные;

2. данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств;

3. данные о выпуске продукции (работ, услуг), в разряде объектов основных средств.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

1.в эксплуатации;

2. в ремонте;

3. в запасе (резерве);

4. в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;

5. на консервации.

Основные средства, в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:

1. основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в доверительное управление);
2. основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
3. основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в доверительное управление);
4. основные средства, полученные организацией в аренду;
5. основные средства, полученные организацией в доверительное управление.[[3]](#footnote-3)

Для оформления приобретения объектов в организации создается комиссия в составе представителей технических служб и бухгалтерии, а также материально ответственных лиц, принимающих и сдающих объект.

Для учета приобретения основных средств используется активный калькуляционный счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». По его дебету отражаются затраты, связанные с приобретением или возведением объектов, а по кредиту – списывается их стоимость при сдаче в эксплуатацию.

Записи по дебету этого счета зависят от направления поступления объектов:

* капитальное строительство,
* приобретение за безналичный или наличный расчет,
* получение в виде пая в уставный капитал организации,
* получение в аренду,
* безвозмездная передача по договору дарения,
* обнаружение излишков в ходе инвентаризации,
* внутренне перемещение.[[4]](#footnote-4)

Поступление внеоборотных активов в организацию (в том числе основных средств) отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по субсчетам:

08-1 «приобретение земельных участков»;

08-2 «приобретение объектов природопользования»;

08-3 «строительство объектов основных средств»;

08-4 «приобретение объектов основных средств »;

08-5 «приобретение материальных активов»;

08-6 «перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «приобретение взрослых животных».

Корреспондирующими счетами выступают счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 98 «Доходы будущих периодов». Оплата основных средств производится с использованием кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами». НДС по приобретенным основным средствам отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств». Предъявление НДС к вычету производится путем кредитования счета 19 и отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»

Основные средства, требующие монтажа, установки и других предварительных работ учитываются на счете 07 «Оборудование к установке».

Введение основных средств в эксплуатацию отражается по дебету счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет основных средств в организации ведется в бухгалтерии по классификационным группам, а внутри групп – по инвентарным объектам и местам нахождения объектов у лиц, ответственных за их сохранность.

Согласно п.6 ПБУ 6/01 единицей учета основных средств является инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов 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, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Для обеспечения контроля над сохранностью каждому объекту присваивается инвентарный номер по серийно-порядковой системе кодирования независимо от того, находиться он в эксплуатации, в запасе или на консервации. Инвентарный номер сохраняется за инвентарным объектом все время нахождения его на данном предприятии и наноситься на объект путем прикрепления жетона, краской либо иным способом. Если инвентарный объект сложный и состоит из нескольких предметов (например, мебельный гарнитур), на каждом предмете должен быть проставлен инвентарный номер. Инвентарные номера приводятся в актах приемки-передачи, актах о ликвидации и в других первичных документах, служащих основанием для учета движения основных средств.

В тех случаях, когда инвентарный объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается свой отдельный инвентарный номер.

По выбывшим основным средствам инвентарные номера могут присваиваться вновь поступившим объектам не ранее, чем через пять лет.

Если на предприятии имеются арендуемые основные средства, за ними могут сохраняться инвентарные номера, присвоенные арендодателями.

Инвентарные номера указываются во всех первичных документах по движению основных средств и в регистрах аналитического учета.[[5]](#footnote-5)

Синтетический учет ведется по видам поступления основных средств.

Принятие к учету (ввод в эксплуатацию) объектов основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации), но не менее 20 000 руб.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

1. суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
2. суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
3. суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;
4. регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
5. таможенные пошлины и таможенные сборы;
6. невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
7. вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;
8. иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, принимаются на учет на дату получения свидетельства регистрации права собственности на данное имущество, а автотранспорт – на дату постановки на учет в подразделении Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации.

**1.2. Порядок налогового учета поступления основных средств**

Все организации должны вести налоговый учет, в том числе и основных средств. Имеются некоторые различия при проведении операций с объектами основных средств в бухгалтерском учете и в учете для целей налогообложения прибыли и НДС. Эти различия касаются состава амортизируемых основных средств, определения их первоначальной стоимости, срока полезного использования, порядка начисления амортизации.

Основным нормативным документом, регулирующим налоговый учет основных средств, является Налоговый кодекс Российской Федерации, а именно глава 21 в части определения суммы вычета по налогу на добавленную стоимость при приобретении основных средств и глава 25 в части расчета налога на прибыль после определения финансового результата при приобретении, выбытии объектов основных средств, а также регулирующая механизм расчета и начисления амортизации по имеющимся на предприятии основным средствам.

Так, согласно Налоговому кодексу, под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 рублей.[[6]](#footnote-6)

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К *работам по достройке, дооборудованию, модернизации* относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К *реконструкции* относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К *техническому перевооружению* относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Основные средства, приобретенные до 01.01.2002 г., в налоговом учете признаются по восстановительной стоимости, которая сложилась с учетом всех переоценок и отражена в бухгалтерском учете на эту дату. Различие в стоимости имеется только по основным средствам, которые были переоценены по состоянию на 01.01.2002 г. более чем на 30% по отношению к их стоимости на 01.01.2001 г. Эти основные средства в налоговом учете в отличие от бухгалтерского учета признаются по стоимости, увеличенной только на 30%. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных после 01.01.2001 г. в налоговом учете определяется как сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны к использованию, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов, в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Однако имеется некоторое различие в признании отдельных видов затрат, связанных с приобретением основных средств. Так в налоговом учете в отличие от бухгалтерского не относятся на стоимость основных средств:

1. курсовые разницы. В бухгалтерском учете с 2008 г. внесены изменения в п.7, п.9, п.10 ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте". Авансы по договору в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ только на дату, когда деньги были перечислены продавцу. И в дальнейшем эта сумма переоценке не подлежит. На это указывает п. 9 ПБУ 3/2006. То есть, если продавцу был перечислен аванс в иностранной валюте, курсовая разница в бухгалтерском учете не возникает. В бухгалтерском учете основное средство приходуется в рублях по курсу ЦБ РФ на дату предоплаты. В налоговом учете стоимость основного средства определяется по-другому. Согласно п. 10 ст. 272 НК РФ договорную стоимость основного средства, приобретенного за иностранную валюту, нужно пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, когда право собственности перешло к покупателю. В результате пересчета в налоговом учете могут возникнуть положительные или отрицательные курсовые разницы. Положительная курсовая разница на основании п. 11 ст. 250, п. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ учитывается в составе внереализационного дохода, отрицательная курсовая разница - во внереализационном расходе.
2. проценты за кредит и по другим заемным средствам, начисленные до принятия основных средств к бухгалтерскому учету. Согласно пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ проценты по заемным средствам в налоговом учете всегда учитываются в составе внереализационных расходов. В бухгалтерском учете суммы процентов по заемным средствам, привлеченным для создания инвестиционных активов, согласно п. 7 ПБУ 15/2008 " Учет расходов по займам и кредитам ", утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н, включаются в первоначальную стоимость инвестиционных активов. В остальных случаях они отражаются как прочие расходы.
3. страховые платежи. В налоговом учете расходы по страхованию имущества включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном в ст. 263 НК РФ, то есть они не увеличивают первоначальную стоимость основного средства. Порядок признания данных расходов установлен в п. 6 ст. 272 НК РФ. В бухгалтерском учете затраты на страхование объекта, непосредственно связанные с его приобретением, включаются в первоначальную стоимость (в частности, расходы по страхованию транспортировки основного средства). Вместе с тем при приобретении автомобиля расходы на обязательное страхование автогражданской ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО) не увеличивают первоначальную стоимость автомобиля, так как связаны с его эксплуатацией, а не приобретением. Такие расходы включаются в состав расходов будущих периодов с последующим списанием на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в течение периода, к которому относятся (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).
4. платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество. В бухгалтерском учете госпошлина включается в первоначальную стоимость объекта основного средства, а в налоговом учете входит состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Но существует мнение, что расходы на госпошлину также нужно включать в первоначальную стоимость в налоговом учете. Согласно письму Минфина России от 16.02.2006 N 03-03-04/1/116, государственная пошлина как федеральный сбор, учитываемый в составе прочих расходов, согласно положению п. 1 ст. 257 НК РФ не включается в первоначальную стоимость основных средств. Но после 2006 г. в соответствии со ст. 257 НК РФ в первоначальную стоимость основного средства не включаются только НДС и акцизы.

Если предприятие приобретает объект недвижимости, то право собственности на него возникает только с момента государственной регистрации. Поэтому регистрация непосредственно связана с его приобретением. И пошлина за регистрацию является частью расходов, связанных с приобретением. Значит, если предприятие приобретает недвижимость, то регистрационная пошлина должна включаться в первоначальную стоимость и в бухгалтерском, и в налоговом учете. А вот если приобретается автомобиль, то предприятие становится его собственником независимо от того, зарегистрирован он в ГИБДД или нет. То есть регистрация в ГИБДД имеет своей целью вовсе не подтверждение права собственности, а значит, пошлина за его регистрацию не должна включаться в первоначальную стоимость. Ее более правильно учитывать в составе прочих расходов. [[7]](#footnote-7)

Но если госпошлина в налоговом учете включается в первоначальную стоимость, то это позволит избежать разницы в начислении амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Основанием для такой позиции является Письмо Минфина России от 01.06.2007 г. N 03-03-06/2/101, согласно которому суммы государственной пошлины за регистрацию права собственности на недвижимое имущество или в связи с постановкой на учет в ГИБДД по приобретенным основным средствам учитываются в первоначальной стоимости.

При наличии этих затрат основные средства будут иметь разную стоимость в налоговом и бухгалтерском учете.

Также различается стоимость основных средств:

1. Полученных организацией безвозмездно, а также внесенных в уставный капитал в том случае, когда их рыночная (оценочная) стоимость отличается от остаточной стоимости у передающей стороны; при этом для оценки основных средств в налоговом учете принимается остаточная стоимость, а в бухгалтерском – рыночная.

Пунктом 8 ст. 250 НК РФ предусмотрено, что основные средства, полученные безвозмездно, признаются внереализационными доходами организации исходя из их рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости для целей налогообложения прибыли по данным передающей стороны.

2. Основные средства, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.[[8]](#footnote-8)

В связи с этим, помимо необходимых для бухгалтерского учета первичных документов, при получении объектов основных средств безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал следует взять справку или другой документ, подтверждающий остаточную стоимость данных объектов по данным налогового учета у передающей стороны.

3. Собственного производства, которое в налоговом учете определяется в сумме прямых расходов, а в бухгалтерском учете в общем порядке, т.е. в сумме всех затрат, связанных с их сооружением, изготовлением, доведением до состояния, в котором основное средство пригодно для использования.

В данном случае имеется ввиду ситуация, когда организация в качестве объектов основных средств использует изготовленную ею продукцию. Данное положение не относится к основным средствам, созданным специально, например, построенным хозяйственным способом. Стоимость этих средств для налогового учета формируется в установленном порядке, путем суммирования всех расходов, связанных с сооружением объекта и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации. Основные особенности определения первоначальной стоимости представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Особенности определения первоначальной стоимости основных средств в соответствии с Налоговым кодексом РФ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Вид поступления объекта основного средства** | **Порядок определения первоначальной стоимости** | **Основание** |
| Безвозмездно полученное имущество | Первоначальная стоимость равна рыночной стоимости, но не ниже остаточной стоимости | Статья 250, п.8 |
| Основные средства собственного производства | Первоначальная стоимость равна сумме прямых расходов на производство данного имущества  | Статья 257, п.1,Статья 319, п.2 |
| Имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал | Первоначальная стоимость равна остаточной стоимости | Статья 277, п.1, пп.1 |
| Имущество, полученное в качестве объекта концессионного соглашения | Первоначальная стоимость равна рыночной стоимости, увеличенной на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение до состояния, в котором имущество пригодно для использования | Статья 257, п.1 |

Система налогового учета в соответствии с гл.25 НК РФ строится на основе аналитических регистров, где группируются и обрабатываются данные бухгалтерского учета и (или) первичных документов. В рекомендации ФНС о системе налогового учета для исчисления прибыли предложены следующие регистры налогового учета основных средств:

1. Регистры промежуточных расчетов:

1) регистр-расчет формирования стоимости основного средства;

2) регистр-расчет расходов на ремонт текущего периода;

3) регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущем периодах.

2. Регистры учета состояния единицы налогового учета.

3. Регистры учета хозяйственных операций:

1) регистр учета операций приобретения имущества;

2) регистр учета операций выбытия имущества.

4. Регистры формирования отчетных данных:

1) регистр-расчет амортизации основных средств;

2) регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества.

Единой формы регистров нет, поэтому каждая фирма должна разработать их самостоятельно. На практике разработанные регистры могут быть расширенны, дополнены, разделены или иным способом преобразованы предприятиями и организациями. Все регистры налогового учета утверждаются приказом об учетной политике организации, подписываются ответственным лицом и главным бухгалтером.

Каждый регистр должен содержать следующие обязательные реквизиты.

* наименование;
* период (дата) составления;
* измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
* наименование хозяйственных операций;
* подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

Регистр-расчет формирования стоимости объекта учета ведется для формирования стоимости основного средства, которая затем используется в других регистрах налогового учета. Записи в регистре производятся по каждому факту возникновения у налогоплательщика объекта учета. В таблице 2 показаны основные показатели аналитического учета, которые рекомендовано включать в регистр.

Таблица 2

Регистр - расчет формирования стоимости объекта учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Наименование показателя** | **Источник информации** |
| 1.  | Наименование объекта учета  | Первичный документ (накладная, акт приема - передачи основного средства и т.п.)  |
| 2.  | Дата признания объекта учета  | Первичный документ (иные источники информации)  |
| 3.  | Наименование операции  | По данным соответствующих регистров |
| 4.  | Количество (в натуральном измерении) | Первичный документ  |
| 5.  | Сумма  | По данным соответствующих Регистров |
| 6.  | Стоимость объекта учета  | Расчетным путем (сумма расходов, указанных по строке 4 по всем видам операций, связанных с приобретением данного объекта) |

Рекомендуемые показатели аналитического учета, включаемые в данный регистр:

1."Наименование объекта учета". Данный показатель идентифицирует конкретный объект учета, с возникновением которого связаны соответствующие расходы, отраженные в Регистре учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав.

2.Дата признания объекта учета. Показатель заполняется на основании первичных документов (иных источников информации), подтверждающих возникновение у организации в целях налогообложения новой единицы учета (например, накладная, акт приема - передачи основного средства, акт сдачи - приемки работ и т.д.).

3.Наименование операции. Показатель заполняется на основании данных соответствующих регистров налогового учета и содержит информацию о наименовании каждой конкретной операции, связанной с возникновением конкретного объекта учета.

4.Количество. Данный показатель отражает количество приобретенного имущества в натуральном измерении на основании первичных документов.

5.Сумма. Заполняется на основании аналогичных показателей соответствующих регистров (Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав, Регистр учета расходов на оплату труда, Регистр - расчет стоимости сырья и материалов, списанных в отчетном периоде, и др.) и содержит информацию о суммах отдельно по каждой операции, связанной с возникновением объекта учета.

6.Стоимость объекта учета. Стоимость объекта учета определяется путем суммирования всех сумм, отраженных по строке 4 данного регистра, связанных с возникновением конкретного объекта учета. Данный показатель переносится по каждому объекту учета в соответствующий регистр налогового учета (например, Регистр учета расходов будущих периодов, Регистры информации о стоимости объектов учета, Регистр учета прочих расходов и др.) по соответствующим расходам с целью формирования затрат, включаемых в состав расходов текущего отчетного периода.

Исходя из вышеизложенного, следует отметить, что порядок налогового учета поступления основных средств имеет ряд спорных моментов. Это обусловлено тем, что нормативный документ, регулирующий данный вид учета, в своих положениях содержит информацию, противоречащую друг другу. Также стоит обратить внимание, что порядок формирования первоначальной стоимости основных средств подробно описан в отношении не всех видов поступления основных средств. В данном случае предприятию стоит разработать собственный алгоритм расчета первоначальной стоимости с последующим раскрытием в учетной политике.

**1.3. Организация проведения аудита поступления основных средств на предприятии**

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

Основными нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность, являются Федеральный закон от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, а также Кодекс этики аудиторов России от 31.05.2007 г.

Ранее действовавший Федеральный закон от 07.08.2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" содержал положения о независимости аудиторов, правилах (стандартах) аудиторской деятельности, основах конфиденциальности информации, полученной при осуществлении аудита, определении понятия аудиторской деятельности (аудита), а также обязательном и инициативном аудите, страховании гражданской ответственности, основах контроля качества работы, аттестации и лицензировании аудиторской деятельности. В соответствии с Законом возлагалось государственное регулирование аудиторской деятельности на федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ; регламентировалось создание совета по аудиторской деятельности при указанном федеральном органе государственного регулирования аудиторской деятельности; введение института аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

Федеральный закон от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", пришедший на смену Закона 2001 г. об аудите, обеспечивает снижение административного влияния на аудиторскую профессию, освобождение государства от выполнения ряда потенциально избыточных функций, осуществление общественного надзора за развитием профессии; предполагает, что предлагаемые меры позволят значительно укрепить аудиторскую профессию, обеспечат развитие саморегулирования, повышение качества услуг на аудиторском рынке; кроме того, реализация предусмотренных мер значительно приблизит нормы российского законодательства в области аудиторской деятельности к международно признанным нормам; все это станет важным фактором укрепления атмосферы доверия на российском рынке, а, следовательно, будет способствовать его стабильности и дальнейшему развитию.

В отношении нововведений действующего Закона в пояснительной записке к его проекту отмечается следующее:

1) Закон предусматривает значительное расширение полномочий саморегулируемых аудиторских организаций. Одновременно с учетом международных тенденций создается институт - структура по обеспечению функций общественного надзора (Совет по аудиторской деятельности). Предусматривается передача саморегулируемым аудиторским организациям функций по ведению реестра аудиторов и аудиторских организаций, функций повышения квалификации аудиторов и контроля качества работы аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, являющихся членами этих саморегулируемых организаций. Вместе с тем с учетом процессов на международных финансовых рынках контроль качества аудита организаций, подлежащих обязательному аудиту, в том числе со значительной долей государственной собственности, может также осуществляться уполномоченным федеральным органом;

2) с учетом необходимости обеспечения единых требований и подходов к проведению квалификационных экзаменов функция аттестации аудиторов выполняется единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности. Предусматривается отмена лицензирования аудиторской деятельности, которое заменяется обязательным членством аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских организациях. В Законе подробно описаны функции, права и обязанности саморегулируемых аудиторских организаций, а также требования к ним;

3) предусматривается, что функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. Государственное регулирование аудиторской деятельности в основном заключается в выработке государственной политики в сфере аудиторской деятельности, нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности (включая утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности), ведении государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, анализе состояния рынка аудиторских услуг в России;

4) для повышения качества аудиторских услуг предусмотрено введение единого квалификационного аттестата аудитора, который, подтверждая соответствующую квалификацию, будет давать право аудиторам проводить аудит в любых отраслях экономики, что снимает дополнительные ограничения на занятие определенными видами деятельности.

Основная цель стандартов аудиторской деятельности - обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, обязанностей и ответственности аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

Законодательством введена двухуровневая система правил (стандартов), регулирующих порядок осуществления аудиторской деятельности в России:

1.Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждаемые государством (в лице уполномоченного федерального органа), носящие обязательный характер для аудиторов и аудируемых лиц;

2.Правила (стандарты) аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, самостоятельно ими разрабатываемые и обязательные только для их членов, и правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Кодекс этики аудиторов России содержит перечень основных (фундаментальных) принципов профессиональной этики аудиторов, к которым отнесены: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения. Этика - это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы. В Кодексе этики не только определен порядок применения данных принципов на практике (модель поведения аудитора), но и приведены также примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности с целью устранения угрозы нарушения основных принципов работы аудитора. В этой связи указано, что аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам, необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

Фактически данный Кодекс является прямой проекцией стандарта IES 4 "Профессиональные ценности, этика и отношения", которые профессиональные бухгалтеры должны изучить в процессе образовательной программы. Этот стандарт предусматривает, что программы профессионального бухгалтерского образования позволят кандидатам иметь профессиональное суждение и осуществлять действия, соответствующие этике, что служит интересам общества и профессии.[[9]](#footnote-9)

Необходимость в написании Кодекса для аудиторов вызвана тем, что представители аудиторской профессии, проводя проверку организации, индивидуального предпринимателя, работают не только на них - они обязаны действовать в первую очередь в общественных интересах, то есть высказанное ими мнение о бухгалтерской отчетности и порядке ведения бухучета должно отражать реальное положение вещей. Данное мнение имеет большое значение для пользователей отчетности - контрагентов, акционеров и прочих лиц. Поэтому подход аудиторов к проверке, сведение к минимуму различных форм влияния на это мнение являются предметом рассмотрения данного Кодекса. Знание его основ позволяет налогоплательщику понять, как вести себя с аудитором, в каких случаях аудиторская организация может отказаться от предоставления услуг и почему.[[10]](#footnote-10)

В ходе аудита поступления основных средств проверяют:

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

2) документальное оформление и отражение в учете операций поступления основных средств (использование унифицированных форм первичной учетной документации; отражение операций поступления основных средств в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении основных средств).

При проверке операций по учету поступления основных средств аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля (Приложение 1). Это позволит не только оценить его надежность, но и скорректировать программу проведения проверки.

Так, например, если из приведенного теста можно сделать вывод, что инвентаризация в отчетном периоде не производилась, в учетной политике не определены порядок и сроки инвентаризации отдельных объектов, то следует в ходе проверки провести выборочную инвентаризацию объектов основных средств. Риск существенных ошибок увеличивается в связи с тем, что в данной организации отсутствует внутренний контроль за операциями по учету основных средств филиала.

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

* основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения основных средств;
* приказ об учетной политике организации;
* регистры синтетического и аналитического учета движения основных средств, используемые в организации;
* первичные документы по отражению операций по основным средствам;
* бухгалтерскую отчетность.

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

* лимит стоимости объектов для их отнесения к основным средствам и средствам в обороте;
* установленный перечень объектов, относимых к основным средствам независимо от стоимости;
* сроки проведения инвентаризации основных средств;
* перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету основных средств.

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

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что в условиях рыночной экономики и действующего законодательства учет поступления основных средств является достаточно сложной задачей и вызывает немало вопросов. В зависимости от структуры предприятия, от масштаба деятельности, экономического состояния, меняется состав основных средств, а, соответственно, и порядок их поступления в собственность предприятия. Формирование первоначальной стоимости регламентируется различными нормативно-правовыми актами в зависимости от вида поступления объектов основных средств. При сравнении бухгалтерского и налогового учетов основных средств выделен ряд различий в части формирования первоначальной стоимости и отнесения тех или иных затрат на стоимость основного средства. Также существует спорные ситуации в рамках одного вида учета, например, налогового. Это обусловлено тем, что Налоговый кодекс РФ в своих положениях содержит информацию, противоречащую друг другу, порядок формирования первоначальной стоимости основных средств подробно описан в отношении не всех видов поступления основных средств. Как отмечалось ранее, целью аудита поступления основных средств является установление соответствия применяемой в организации методики учета, налогообложения операций по поступлению основных средств нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Поэтому очень важно предприятию разработать собственный алгоритм расчета первоначальной стоимости объектов основных средств с его последующим раскрытием в учетной политике.

**ГЛАВА 2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ РЕСТОРАНОВ БЫСТРОГО ПИТАНИЯ
ООО «ОРРИЗОН РУС»**

**2.1. Учет различных видов поступления основных средств**

Вид поступления объектов основных средств оказывает непосредственное влияние на механизм принятия к учету основных средств и алгоритм формирования первоначальной стоимости объектов основных средств. В зависимости от вида поступления перед бухгалтером возникает проблемы в части определения первоначальной стоимости, даты принятия основного средства к учету, определение срока полезного использования и метода начисления амортизации.

Большую часть основных средств предприятия приобретают за денежные средства у поставщиков на основании договоров купли-продажи или договоров поставки. Но существуют и другие виды поступления основных средств.

 Сеть ресторанов быстрого питания ООО «Орризон Рус» предоставляет клиентам услуги общественного питания. Для обеспечения эффективного производственного процесса, предприятию нужно большое количество производственных мощностей, то есть большое количество исправных основных средств, производящих продукцию и удовлетворяющих общественный спрос. Состав основных средств ООО «Орризон Рус» можно объединить в зависимости от выполняемых функций в следующие группы: недвижимость (здания ресторанов); автотранспорт; средства наблюдения и обеспечения безопасности (системы видеонаблюдения); офисная техника (компьютеры и другие средства, обеспечивающие деятельность административно-управленческого аппарата); мебель (предметы интерьера как ресторанов, так и офисного здания); фискальные регистраторы (средства работы с наличными денежными средствами) и самая большая группа – средства, участвующие в производстве продукции (основные производственные мощности).

При изучении структуры основных средств в организации ООО «Орризон Рус» были рассмотрены следующие виды поступления основных средств.

В ООО «Орризон Рус» внесение основного средства в качестве вклада в уставный капиталрегулируется Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

На момент регистрации общества с ограниченной ответственностью уставный капитал должен быть оплачен не менее чем наполовину, в то время как в акционерном обществе не менее 50% акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации общества.

Согласно Федеральному закону, организации могут осуществлять как денежные, так и имущественные вклады в уставный капитал. Размер вклада фиксируется в учредительном договоре.

Для обществ с ограниченной ответственностью независимая оценка имущественных вкладов необходима, если стоимость имущественного вклада больше 200 МРОТ (Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ). Однако учетной политикой ООО «Орризон Рус» предусмотрено, что принятие на учет объектов основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, осуществляется только при наличии независимой оценки.

В ООО «Орризон Рус» первоначальная стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, определяется их денежной оценкой, согласованной между учредителями (участниками) организации и подтвержденная независимой оценкой. При этом первоначальную стоимость можно увеличить на сумму фактических затрат на доставку основных средств и приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию, что соответствует п. 12 ПБУ 6/01.

В налоговом учете основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, принимаются по их остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета передающей стороны.

В связи с этим первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете может отличаться от первоначальной стоимости объекта, сформированной в соответствии с ПБУ 6/01.

Передающая сторона обязана восстановить сумму НДС, предъявленную ранее к вычету при постановке основного средства на учет (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Принимающая сторона имеет право принять этот налог к вычету при условии, что полученный объект будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС (п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ). В этом случае счет-фактура не требуется. Сумму восстановленного НДС необходимо указать в документах, которыми оформляется передача основного средства в качестве вклада в уставный капитал. Налоговый вычет необходимо сделать в момент принятия основного средства на учет.

С соответствии с Налоговым кодексом РФ, учетной политикой ООО «Орризон Рус» предусмотрено два варианта отражения в учете НДС по поступившему основному средству:

1) в учредительном договоре учредители (участники) указывают размер имущественного взноса, который складывается из согласованной цены основного средства и восстановленного по нему НДС (то есть НДС принимается в оплату взноса в уставный капитал):

2) в учредительном договоре учредители (участники) указывают размер имущественного взноса, который определяется денежной оценкой вносимого основного средства без восстановленного по нему НДС. В этом случае восстановленный НДС необходимо отнести на добавочный капитал. Сумма НДС, подлежащая восстановлению при передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал других организаций, включается в первоначальную стоимость финансовых вложений. При этом сумма налога по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный (складочный) капитал, в учете организации отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал":

В соответствии со ст. 256 НК РФ основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, признаются амортизируемым имуществом.

В 2008 году ООО «Альянс» утвердило Общество с ограниченной ответственностью «Орризон Рус». Уставный капитал ООО «Орризон Рус» составляет 10 000 000 руб. 01.03.08 г. ООО «Альянс» внесло свою долю в уставный капитал в качестве основного средства (здание ресторана), стоимость которого составляет 6 000 000 руб. Стоимость данного объекта основного средства оценена независимыми оценщиками также в 6 000 000 руб. По документам передающей стороны первоначальная стоимость здания и амортизация для целей бухгалтерского и налогового учета составляют 7 000 000 руб. и 2 240 000 руб. соответственно. Таким образом, остаточная стоимость здания – 4 760 000 руб. Величина НДС, восстановленного передающей стороной, - 856 800 руб. Расходы по государственной регистрации права собственности на полученное здание составили 1 100 руб.

Таким образом, для целей налогового учета первоначальная стоимость основного средства составит 4 761 100 руб., а для целей бухгалтерского учета – 5 144 300 руб. В связи с этим суммы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете будут различными. Это приведет к возникновению постоянной разницы при условии совпадения способа начисления амортизации и срока полезного использования. Все операции по учету поступления основного средства отражены в таблице 3.

Таблица 3.

Хозяйственные операции по поступлению основного средства в
 ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 1. | **01.02.08 г.**Регистрация уставного капитала | 75 | 80 | 10 000 000 |
| 2. | **01.03.08 г.**Погашение задолженности ООО «Альянс» по вкладу в уставный капитал ООО «Орризон Рус»» объектом основного средства | 08 | 75 | 5 143 200 |
| 3. | Отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником) | 19 | 75 | 856 800 |
| 4. | **01.04.08 г.**Отнесены на стоимость основного средства расходы по государственного регистрации | 08 | 76 | 1 000 |
| 5. | Введен в эксплуатацию объект основного средства | 01 | 08 | 5 144 300 |
| 6. | Предъявлена к вычету сумма НДС, восстановленная учредителем (участником). | 68 | 19 | 856 800 |
| **Налоговый учет** |
| 1. | **01.02.08 г.**Регистрация уставного капитала | 75 | 80 | 10 000 000 |
| 2. | **01.03.08 г.**Погашение задолженности ООО «Альянс» по вкладу в уставный капитал ООО «Орризон Рус» объектом основного средства | 08 | 75 | 4 760 000 |
| 3. | Отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником) | 19 | 75 | 856 800 |
| 4. | **01.04.08 г.**Отнесены на стоимость основного средства расходы по государственного регистрации | 08 | 76 | 1 100 |
| 5. | Введен в эксплуатацию объект основного средства | 01 | 08 | 4 761 100 |
| 6. | Предъявлена к вычету сумма НДС, восстановленная учредителем (участником). | 68 | 19 | 856 800 |

Согласно учетной политике ООО «Орризон Рус» первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации) для целей бухгалтерского учета, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактические затраты, связанные с приобретением за плату основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При приобретении основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, следует учесть ряд особенностей. В соответствии с п.8. ПБУ 6/01 фактические затраты на приобретение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения. Если объект основных средств введен в эксплуатацию и учитывается в счете 01 «Основные средства», его первоначальная стоимость не изменяется (за исключением достройки, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки). При этом суммовая разница, возникающая при оплате задолженности поставщику, выраженной в иностранной валюте, относится на затраты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Для вычета НДС оплата налога не является обязательным условием. Если стоимость основных средств выражена в условных единицах, «входной» НДС, который принимается к вычету, рассчитывается на тот день, когда ООО «Орризон Рус» приняло объект основных средств к бухгалтерскому учету. Именно на этот день берется курс у.е. В случае оплаты приобретенного объекта основных средств после ввода в эксплуатацию, возникшие суммовые разницы не увеличивают затраты на приобретение объекта основных средств, а относятся на затраты организации

ООО «Орризон Рус» 15.08.2009 г. оформило в банке кредит на сумму 375 000 руб. на приобретение холодильной камеры сроком на 6 месяцев под 18% годовых. 17.08.2009 г. кредит получен и денежные средства перечислены поставщику. Объект основных средств поступил и введен в эксплуатацию в сентябре. Условиями кредитного договора предусмотрена ежемесячная уплата процентов. Срок возврата кредита 17.02.2010 г.

Бухгалтер ООО «Орризон Рус» составила следующий журнал хозяйственных операций (Таблица 4). Все пояснения операций представлены ниже таблицы.

Таблица 4.

Журнал хозяйственных операций в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 1. | **17.08.2009 г.**Получен банковский кредит | 51 | 66 | 375 000 |
| 2. | Перечислен аванс поставщику | 60 | 51 | 375 000 |
| 3. | **31.08.2009 г.**Начислены проценты за кредит за август | 91.2 | 66 | 2 589 |
| 4. | Перечислены банку проценты за кредит за август в соответствии с кредитным договором | 66 | 51 | 2 589 |
| 5. | **04.09.2009 г.**Начислены проценты по кредиту с начала сентября до момента получения ОС | 91.2 | 66 | 740 |

Продолжение таблицы 4.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 6. | Получен объект основных средств от поставщика | 08.4 | 60 | 317 797 |
| 7. | Отражен НДС по приобретенному средству | 19 | 60 | 57 203 |
| 8. | **15.09.2009 г.**Начислены проценты по кредиту со дня получения средства и до момента ввода в эксплуатацию | 08.4 | 66 | 2 034 |
| 9. | Объект основных средств введен в эксплуатацию | 01 | 08.4 | 319 831 |
| 10. | Принят НДС к вычету | 68 | 19 | 57 203 |
| **Налоговый учет** |
| 1.-7. | Данные операции аналогичны бухгалтерскому учету |
| 8. | **15.09.2009 г.**Начислены проценты по кредиту со дня получения средства и до момента ввода в эксплуатацию  | 91.2 | 66 | 2 034 |
| 9. | Объект основных средств введен в эксплуатацию | 01 | 08.4 | 317 797 |
| 10. | Принят НДС к вычету | 68 | 19 | 57 203 |

*Операция 3.* За период с 17 по 31 августа начислены проценты за пользование кредитом в сумме 2 589 руб. = (375 000 руб. х (18 / 365 дн. х 14 дн.)) / 100.

*Операция 5.* Получен объект основных средств, поэтому за период с 1 по 4 сентября нужно начислить проценты за кредит в сумме 740 руб. = (375 000 руб. х (18 / 365 дн. х 4 дн.)) / 100.

*Операция 6.* 375 000 руб. – 57 203 руб. + 2 589 руб. + 740 руб. = 321 126 руб.

*Операция 8.* Объект основных средств введен в эксплуатацию. Нужно начислить проценты за период с 5 по 15 сентября и включить их в состав фактических затрат по его приобретению: 375 000 руб. х (18 / 365 дн. х 11 дн.) / 100 = 2 034 руб.

*Операция 9.* Объект основных средств введен в эксплуатацию с первоначальной стоимостью, которая включает в себя проценты по кредиту, начисленные с момента получения объекта до даты ввода его в эксплуатацию: 317 797 + 2 034 = 319 831 руб.

Руководствуясь пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, бухгалтер не включила проценты по полученному кредиту в первоначальную стоимость объекта основных средств, в результате чего возникла разница между налоговым и бухгалтерским учетом.

ООО «Орризон Рус» приобрела объекты основных средств (фритюрницы), стоимость которых выражена в условных единицах (1 у. е. приравнена к 1 долл. США.) и составляет 70 800 у.е., в том числе НДС – 10 800 у.е. Договором было установлено, что пересчет иностранной валюты в рубли производится в соответствии с официальным курсом Банка России.

Объекты основных средств приобретены 05.06.09 г. Ввод в эксплуатацию произведен 03.07.09 г., оплата поставщику произведена 03.07.09 г.

Справочные данные: официальный курс Банка России:

- на 05.06.2009 – 30,88 руб./долл. США;

- на 30.06.2009 – 31,29 руб./долл. США;

- на 03.07.2009 – 31,12 руб./долл. США.

Таким образом, бухгалтером был составлен следующий журнал хозяйственных операций (Таблица 5).

Таблица 5.

Журнал хозяйственных операций в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 1. | **05.06.09 г.**Оприходованы объекты основных средств | 08 | 60 | 1 852 800 |
| 2. | Отражен НДС по приобретению объектов основных средств | 19 | 60 | 333 504 |
| 3. | **30.06.09 г.**Отражена отрицательная курсовая разница | 91.2 | 60 | 29 028 |
| 4. | Отражен отложенный налоговый актив | 09 | 68 | 5 806 |

Продолжение таблицы 5.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 5. | **03.07.09 г.**Перечислены денежные средства поставщику | 60 | 51 | 2 203 296 |
| 6. | Отражена положительная курсовая разница | 60 | 91.1 | 12 036 |
| 7. | Отражено списание отложенного налогового актива | 68 | 09 | 5 806 |
| 8. | Введены в эксплуатацию объекты основных средств | 01 | 08 | 1 852 800 |
| 9. | Принят к вычету НДС | 68 | 19 | 333 504 |
| **Налоговый учет** |
| 1. | **05.06.09 г.**Оприходованы объекты основных средств | 08 | 60 | 1 852 800 |
| 2. | Отражен НДС по приобретению объектов основных средств | 19 | 60 | 333 504 |
| 3. | **03.07.09 г.**Перечислены денежные средства поставщику | 60 | 51 | 2 203 296 |
| 4. | Отражена отрицательная суммовая разница | 91.2 | 60 | 16 992 |
| 5. | Введены в эксплуатацию объекты основных средств | 01 | 08 | 1 852 800 |
| 6. | Принят к вычету НДС | 68 | 19 | 333 504 |

*Операция 1.* (70 800 у.е. – 10 800 у.е.) \* 30,88 руб./у.е. = 1 852 800 руб.

*Операция 2.* 10 800 .е. \* 30,88 руб./у.е. = 333 504 руб.

*Операция 3.* 70 800 у. е. \* (31,29 руб. – 30,88 руб.) = 29 028 руб. - отражена отрицательная курсовая разница. В налоговом учете данный расход в июне не будет признан. В связи с этим образуется вычитаемая временная разница, которая приведет к возникновению ОНА:

*Операция 4.* 29 028 руб. \* 20% = 5 806 руб. – рассчитывается величина отложенного налогового актива.

*Операция 5.* 70 800 .е. \* 31,12 руб./у.е. = 2 203 296 руб.

Операция 6. 70 800 \* (31,29 – 31,12) = 12 036 руб. - отражена положительная курсовая разница.

*Для налогового учета: Операция 4.* 70 800 \* (31,12 – 30,88) = 16 992 руб. - отражена отрицательная суммовая разница.

Порядок переоценки валюты в бухгалтерском и налоговом учете различен, в следствии чего была сформирована разная первоначальная стоимость объекта основных средств.

Учетной политикой ООО «Орризон Рус» предусмотрено, что организация имеет право получать объекты основных средств безвозмездно. В соответствии с п.1 ст. 572 ГК РФ безвозмездная передача в собственность какой-либо вещи от одной стороны другой является дарением. Статься 575 ГК РФ гласит, что в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено (за исключением подарков, стоимость которых не превышает пяти МРОТ). В связи с этим организация может безвозмездно получить основные средства, не нарушая Гражданский кодекс, от физического лица, от некоммерческой организации и по другим законным основаниям. Если стоимость полученного безвозмездно движимого имущества больше 5 МРОТ, то согласно ст. 574 ГК РФ следует письменно оформить договор дарения. При этом договор дарения недвижимости подлежит государственной регистрации в порядке, определенном Федеральным законом от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

Согласно учетной политике ООО «Орризон Рус» первоначальной стоимостью основных средств, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Рыночная цена при этом должна быть подтверждена документально или экспертным путем. При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей. Сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств публикуются в СМИ и специальной литературе. В первоначальную стоимость включают все затраты, связанные с такой операцией.

Если принимающая сторона несет какие-либо затраты по доставке, наладке, монтажу и др., то их следует отразить по дебету счета 08.4 в корреспонденции со счетами учета расчетов, то есть эти затраты будут включены в первоначальную стоимость основного средства, полученного безвозмездно.

Согласно учетной политике стоимость безвозмездно полученных основных средств относится к прочим доходам.

В налоговом учете рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств включается в состав внереализационных доходов того периода, в котором признается данный доход, что соответствует п. 8 ст. 250 НК РФ. При этом рыночная стоимость основного средства не может быть ниже его остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны. Текущая рыночная стоимость объекта должна быть подтверждена документально (или экспертным путем).

Очень важно правильно определить дату получения внереализационного дохода. В ООО «Орризон Рус» датой получения внереализационного дохода признают дату подписания сторонами акта приема-передачи объектов основных средств.

Что касается НДС, то у принимающей стороны обязательств по этому налогу не возникает; его уплачивает передающая сторона с рыночной стоимости. В связи с этим организация-даритель должна составить счет-фактуру на рыночную стоимость подаренного объекта.

10 марта 2009 г. ООО «Орризон Рус» получило по договору дарения основное средство (фритюрницу). Объект основных средств введен в эксплуатацию 25 марта 2009 г. По заключению оценщика текущая рыночная стоимость оборудования на дату перехода права собственности - 170 000 руб. По данным налогового учета передающей стороны остаточная стоимость оборудования - 200 000 руб.

В марте 2009 г. бухгалтером ООО «Орризон Рус» были сформированы следующие проводки (Таблица 6):

Таблица 6.

Журнал хозяйственных операций в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 1. | **10.03.09 г.**Оприходован объект основных средств | 08.4 | 98.2 | 170 000 |
| 2. | **25.03.09 г.**Введен в эксплуатацию объект основных средств | 01 | 08.4 | 170 000 |
| **Налоговый учет** |
| 1. | **10.03.09 г.**Оприходован объект основных средств | 08.4 | 91.1 | 200 000 |
| 2. | **25.03.09 г.**Введен в эксплуатацию объект основных средств | 01 | 08.4 | 200 000 |

Анализируя журнал хозяйственных операций, можно сделать вывод, что первоначальная стоимость объекта основного средства отличается в бухгалтерском и налоговом учете, что влияет в дальнейшем на размер ежемесячной амортизации. В бухгалтерском и налоговом учете суммы амортизации также будут отличаться.

При приобретении объекта основного средства в обмен на другое основное средство по договору мены, каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Товары, подлежащие обмену, считаются равноценными (если из договора не вытекает иное). Но если договор мены признается неравноценным, то одна из сторон доплачивает разницу (если договором иное не предусмотрено).

В товарообменных операциях очень важным моментом является определение порядка перехода права собственности на обмениваемые товары. Как правило, в ООО «Орризон Рус» право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств по передаче товара. Вместе с тем в договоре может быть определен и особый порядок перехода права собственности.

Товарообменные операции состоят из двух частей:

* реализации имущества, передаваемого по договору мены;
* поступления имущества по договору мены.

При этом в учетной политике, как и в п. 6.3 ПБУ 9/99, доходом организации по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, признается стоимость товаров, полученных или подлежащих получению.

В ООО «Орризон Рус» первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретаемых по договору мены, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащий передаче организацией. Последняя величина устанавливается исходя из цены, по которой в сравненных обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей. Если стоимость этих ценностей установить невозможно, то стоимость приобретенных основных средств определяется исходя их стоимости, по которой в сравненных обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

В первоначальную стоимость основных средств включаются фактические затраты организации по правилам, установленным в п.8 ПБУ 6/01 и подтвержденными учетной политикой.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, в ООО «Орризон Рус» отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

С 1 января 2009 г. вступили в силу новые редакции п. 4 ст. 168 и п. 2 ст. 172 НК РФ (Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации"). Согласно новой норме при товарообменных операциях сумма НДС, предъявляемая сторонами договора друг другу, не уплачивается денежными средствами. В соответствии с изменениями была редактирована учетная политика ООО «Орризон Рус».

Учетной политикой ООО «Орризон Рус» установлено, что при реализации имущества нужно проследить, отклоняется ли выручка от продажи, показанная в бухгалтерском учете, от рыночных цен, действующих в регионе, более чем на 20%. Как правило, сведения о ценах, действующих в данном регионе, запрашиваются в местном органе статистики.

Проверка заключается в расчете процента отклонений, который определяется следующим образом:

 % откл. = (ВПб - РЦ) : РЦ x 100%,

где ВПб - выручка от продажи по данным бухгалтерского учета;

 РЦ - рыночная цена.

Если полученная величина находится в пределах 20%, то НДС начисляется исходя из выручки, показанной в бухгалтерском учете. Если величина отклоняется более чем на 20% в ту или иную сторону, то НДС следует исчислить исходя из рыночной стоимости переданного имущества.

Организация ООО «Орризон Рус» в 2009 г. приобрела у ООО «Траст» по договору мены автомобиль, расплатившись за него оборудованием, бывшим в эксплуатации. Рыночная цена оборудования составляет 590 000 руб., в том числе НДС – 90 000 руб., балансовая стоимость по данным бухгалтерского учета составляет 470 000 руб. (первоначальная стоимость 700 000 руб., износ – 230 000 руб.). Стоимость государственной регистрации автомобиля в подразделении ГИБДД составила 1 000 руб.

Операции по приобретению-реализации объектов основных средств отражены в учете ООО «Орризон Рус» следующим образом: (Таблица 7).

Таблица 7.

Журнал хозяйственных операций в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| **Бухгалтерский учет** |
| 1. | Списана первоначальная стоимость реализованного оборудования | 01 субсчет «Выбытие основных средств» | 01 | 700 000 |
| 2. | Списана сумма амортизации, начисленной по реализованному оборудованию | 02 | 01 субсчет «Выбытие основных средств» | 230 000 |
| 3. | Списана остаточная стоимость реализованного оборудования | 91.2 | 01 субсчет «Выбытие основных средств» | 470 000 |
| 4. | Оборудование реализовано по договору мены | 62 | 91.1 | 590 000 |
| 5. | Начислен НДС в бюджет с выручки от продаж | 91.2 | 68 | 18 305 |
| 6. | Отражен финансовый результат от выбытия оборудования по договору мены | 91.9 | 99 | 101 695 |

Продолжение таблицы 7.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Хозяйственная операция** | **Дебет** | **Кредит** | **Сумма, руб.** |
| 7. | Приобретен автомобиль по рыночной цене и реализации оборудования на ту же сумму | 08 | 60 | 500 000 |
| 8. | Отражен НДС по приобретенному автомобилю | 19.1 | 60 | 90 000 |
| 9. | Отражены расходы по государственной регистрации автомобиля | 08 | 76 | 1 000 |
| 10. | Приобретенный автомобиль введен в эксплуатацию | 01 | 08 | 501 000 |
| 11.. | Отражен зачет взаимных требований | 60 | 62 | 590 000 |
| 12. | Принята к вычету сумма НДС по приобретенному автомобилю | 68 | 19.1 | 90 000 |

*Операция 5.* Рассчитываем сумму НДС от реализации имущества, подлежащую уплате в бюджет. НДС = (590 000 руб. - (700 000 руб. – 230 000 руб.)) x 18% / 118% = 18 305 руб.

Стоит отметить, что в налоговом учете расходы по государственной регистрации не будут относиться на стоимость приобретенного основного средства, а будут отражаться в составе прочих расходов. Таким образом, первоначальная стоимость автомобиля будет составлять 500 000 руб.

Исходя из вышеизложенных примеров можно увидеть, что в организации ООО «Орризон Рус» присутствуют различные виды поступления основных средств. Это обусловлено тем, что в данной организации достаточно сложный процесс производства, а, соответственно, требуется достаточно большое количество объектов основных средств, чтобы это производство обеспечить необходимыми мощностями. Как видно из примеров, ряд видов поступления основных средств имеют спорные и проблемные моменты. Это объясняется различием бухгалтерского и налогового учета в части отнесения тех или иных затрат на первоначальную стоимость основных средств. Во избежание возникновения спорной ситуации с налоговыми органами, организации ООО «Орризон Рус» рекомендуется подробно раскрыть порядок формирования первоначальной стоимости основных средств в учетной политике.

**2.2.Документальное отражение поступления основных средств**

Для целей бухгалтерского учета организация должна использовать при документировании операций с основными средствами формы первичной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7 (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Если для учета конкретной хозяйственной операции первичный документ вышеназванным Постановлением Госкомстата России не предусмотрен, то организация может самостоятельно разработать такую форму, используя обязательный набор реквизитов.

Утвержденные формы могут быть изменены в соответствии с требованиями учета конкретной организации. Для этого организации по своему усмотрению могут вводить в формы дополнительные данные, в то время как удалять из унифицированных форм ненужные организации реквизиты нельзя (основание - Постановление Госкомстата России от 24.03.1999 №20). Документы могут заполняться как вручную, так и в машинном виде.

Для целей налогового учета основных средств организации могут использовать данные, содержащиеся в первичных учетных документах, а также в регистрах бухгалтерского учета. Для совмещения бухгалтерского и налогового учетов можно ввести в утвержденные формы реквизиты для налогового учета, что, несомненно, упростит работу бухгалтера. Если организация использует автономную систему налогового учета, то в соответствии со ст. 313 НК РФ она должна использовать самостоятельные регистры налогового учета.

Унифицированные формы учета основных средств утверждены постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». В организации ООО «Орризон Рус» используют следующие формы документов:

1. акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) №ОС-1;
2. акт о приемке-передаче здания (сооружения) №ОС-1а;
3. акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) №ОС-1б;
4. инвентарная карточка учета объекта основных средств №ОС-6;
5. инвентарная карточка группового учета объектов основных средств №ОС-6а;
6. инвентарная книга учета объектов основных средств №ОС-6б;
7. акт о приемке (поступлении) оборудования №ОС-14.

При поступлении основных средств в ООО «Орризон Рус» создается приемочная комиссия, в которую входят руководитель, бухгалтер, а также лицо, ответственное за сохранность поступающего основного средства.

В ООО «Орризон Рус» если основное средство полностью готово к эксплуатации, то оно принимается к бухгалтерскому учету на основе одного из следующих документов:

1. Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1) применяется для приемки основных средств, кроме зданий, сооружений;
2. Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма №ОС-1а) применяется только для приемки зданий и сооружений;
3. Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма №ОС-1б) применяется для приемки групп однотипных основных средств (кроме зданий, сооружений), поступивших в одном месяце.
4. Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1), акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма №ОС-1а), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1б) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, - в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, - после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Акты приема-передачи составляются не менее чем в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии. Первый экземпляр остается у организации-получателя, а второй передается организации-сдатчику.

В любой из документов по форме №ОС-1 заносятся в обязательном порядке следующие реквизиты:

1. полное наименование объекта согласно технической документации;
2. название организации-изготовителя;
3. место приемки;
4. первоначальная стоимость основного средства на дату принятия его к бухгалтерскому учету (при наличии соответствующей графы - и в налоговом учете);
5. срок полезного использования;
6. способ начисления амортизации и другие данные.

После подписания акты приема-передачи передаются в бухгалтерию ООО «Орризон Рус» вместе со всей технической документацией; они являются основанием для постановки на учет основного средства и ввода его в эксплуатацию (Приложение 2).

Отсутствие актов приема-передачи может явиться причиной для отказа в признании расходов, связанных с эксплуатацией и техническим обслуживанием основных средств, а также в начислении амортизации при налогообложении прибыли.

Данные актов о приеме-передаче объектов основных средств заносятся бухгалтером в инвентарные карточки учета основных средств формы №ОС-6 (№ОС-6а, №ОС-6б).

Инвентарная карточка учета основных средств (форма №ОС-6) является основным аналитическим регистром учета основных средств. Карточка составляется на каждый объект или группу основных средств при их постановке на учет по одной из следующих форм:

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма №ОС-6) заполняется на отдельный поступивший объект основных средств (Приложение 3);

Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма №ОС-6а) заполняется при приеме группы однородных объектов основных средств;

Инвентарная книга учета объектов основных средств (форма №ОС-6б) применяется для учета объектов основных средств на малых предприятиях.

Эти формы заполняются на основе актов приема-передачи по формам №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б бухгалтерией ООО «Орризон Рус» и удостоверяют факт ввода основного средства в эксплуатацию.

В карточки заносят в числе прочих реквизитов следующие сведения по поступившему основному средству: инвентарный номер; первоначальная стоимость для целей бухгалтерского учета (при введении дополнительной графы - и для налогового учета); срок полезного использования для бухгалтерского (налогового) учета; способ начисления амортизации в бухгалтерском (налоговом) учете и др.

Кроме того, в инвентарную карточку заносится информация о внутреннем перемещении, ремонте, модернизации объекта основных средств и т.п., а при его выбытии - причины выбытия, дата списания с учета, сумма начисленной амортизации, номера актов о списании объектов основных средств.

На оборотной стороне карточки указывается техническая характеристика объекта.

Карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма №ОС-14) заполняется в ООО «Орризон Рус» при поступлении на склад оборудования, которое требует монтажа. Форма №ОС-14 применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом. В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма №ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количественные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемочной комиссией на основании внешнего осмотра и при отсутствии в поступившем оборудовании дефектов.

В акте о приеме (поступлении) оборудования наряду с другими данными указываются тип, марка оборудования, способ его доставки, а также вид упаковки, масса груза, количество мест и т.д.

Передача оборудования в монтаж оформляется Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма №ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии ООО «Орризон Рус» входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма №ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма №ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по формам №ОС-1 или №ОС-1б.

В зависимости от вида поступления объекта основных средств бухгалтеру рассматриваемой организации необходимы дополнительные первичные учетные документы, подтверждающие факт получения основных средств.

При приобретении объектов основных средств за плату организация должна иметь следующие документы:

1. акт о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б);
2. инвентарная карточка учета объектов основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б);
3. счет, товарная накладная и счет-фактура, выставленные поставщиком основных средств;
4. счета и счета-фактуры, выставленные подрядными, транспортными и иными организациями в качестве подтверждения расходов по приобретению (созданию, строительству) основного средства;
5. платежно-расчетные документы по оплате приобретенного основного средства и дополнительных расходов, связанных с приобретением основного средства.

Продавец основного средства должен предъявить счет-фактуру, по которой покупатель предъявляет НДС к вычету, если данное предусмотрено законодательством РФ. Товарная накладная подтверждает расход на приобретение основных средств, товаров, работ, услуг в целях исчисления налога на прибыль. При отсутствии товарной накладной по форме №Торг-12 расходы не будут признаны произведенными, а расходы по амортизации поступившего объекта основного средства не будут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В ООО «Орризон Рус» при импорте объектов основных средств бухгалтер принимает их на учет на основании следующих документов:

1. договор купли-продажи (контракт) с иностранным поставщиком;
2. грузовая таможенная декларация (ГТД), удостоверяющая факт ввоза имущества на территорию Российской Федерации;
3. акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б);
4. инвентарная карточка на объект основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б);
5. счета (инвойсы) и счета-фактуры, выставленные транспортными организациями в качестве подтверждения расходов по перевозке, и др.

При передаче (получении) основных средств в счет вклада в уставный капитал должен быть сформирован пакет из следующих документов:

1. учредительный договор;
2. перечень передаваемых объектов основных средств;
3. копии инвентарных карточек (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б) по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации;
4. техническая документация по передаваемым объектам;
5. акт независимого оценщика об оценке основных средств (при необходимости);
6. акты о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б);
7. счета и счета-фактуры, подтверждающие дополнительные расходы, связанные с получением основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

При получении объектов основных средств безвозмездно, ООО «Орризон Рус» необходимо подтвердить получение следующими документами:

1. договор дарения;
2. акт о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б);
3. инвентарная карточка на объект основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б);
4. техническая документация по полученным объектам;
5. акт независимого оценщика об оценке основных средств (если были использованы его услуги);
6. платежно-расчетные документы, подтверждающих расходы, связанные с безвозмездным получением основных средств.

Поступление основных средств по договору мены и принятие их к учету подтверждаются следующими документами:

1. договором мены;
2. актом о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б);
3. копиями инвентарных карточек (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б) по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации;
4. товарная накладная и счетом-фактурой, выставленными поставщиком основных средств.

Таким образом, организация ООО «Орризон Рус» использует унифицированные формы первичных учетных документов. Однако стоит отметить, что перечень используемых в организации первичных документов по учету поступления объектов основных средств не утвержден учетной политикой. Организации рекомендуется устранить данное упущение во избежание возникновения спорных ситуаций с контролирующими органами в части признания первоначальной стоимости основных средств, даты принятия основных средств к учету и установления срока полезного использования. Первичные документы должны быть подписаны уполномоченным лицом, для чего в организации ежегодно утверждается материально ответственное лицо и состав комиссии по приему и инвентаризации основных средств.

**2.3. Отражение поступления основных средств в финансовой отчетности**

В ООО «Орризон Рус» на основании п.32 Положения по бухгалтерскому учету 6/01 в бухгалтерской отчетности по объектам основных средств раскрывается следующая информация:

1. о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
2. о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
3. о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
4. об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
5. о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
6. об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
7. об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
8. об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;
9. о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
10. об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

В ООО «Орризон Рус» информация об основных средствах отражается в следующих формах бухгалтерской отчетности:

* в Бухгалтерском балансе (форма N 1);
* в Приложении к Бухгалтерскому балансу (форма N 5);
* в пояснительной записке.

Основной задачей финансовой отчетности является адекватное отображение данных, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Раскрытие информации осуществляется путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; иная информация).

В формируемой рассматриваемой организацией отчетности показатели об отдельных группах объектов основных средств должны приводиться обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Учетной политикой ООО «Орризон Рус» установлен порог существенности не менее 5% отношения к общему итогу соответствующих данных за отчетный год. Данная величина определена в соответствии с п.1 Приказа Минфина России от 22.07.2003 N 67н: показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

В ООО «Орризон Рус» в Бухгалтерском балансе (форма №1) основные средства, принадлежащие ООО «Орризон Рус» на праве собственности, оперативного управления и хозяйственного ведения, представлены в разделе I "Внеоборотные активы" по статье "Основные средства" (строка 120) (Приложение 4). Основные средства показываются в балансе по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не производится). Остаточная стоимость ОС определяется как разница между сальдо по счетам 01 и 02 (с учетом переоценки по состоянию на 1 января отчетного года). Не подлежащие амортизации объекты ОС показываются в Бухгалтерском балансе по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Более схематично величину, указываемую по строке 120 Бухгалтерского баланса, главный бухгалтер рассчитывает по формуле:

Строка 120 формы №1 = Дебетовое сальдо по счету 01 + Дебетовое сальдо по счету 08 (в части эксплуатируемых объектов недвижимости, право собственности на которые подлежит государственной регистрации) – Кредитовое сальдо по счету 02 (без учета амортизации по основным средствам, учитываемым на счете 03).

В Приложении к бухгалтерскому балансу (форма №5) раскрываются данные:

1. о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств. Основные средства показываются по первоначальной (восстановительной стоимости);
2. о суммах начисленной амортизации на начало и конец отчетного периода по всем основным средствам, а также по отдельным группам: здания и сооружения; машины, оборудование, транспортные средства и др.;
3. о наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, переданных в аренду, как в целом, так и по отдельным видам (здания, сооружения);
4. о наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, переведенных на консервацию;
5. о наличии на начало и конец отчетного периода основных средств, находящихся в процессе государственной регистрации.

Источниками информации при заполнении раздела «Основные средства» формы №5 ООО «Орризон Рус» выступают:

* графа 3 "Наличие на начало отчетного года" - регистры аналитического учета (инвентарные карточки), Главная книга;
* графа 4 "Поступило" - Главная книга;
* графа 5 "Выбыло" - журнал-ордер N 13, Главная книга.

При раскрытии в Приложении к Бухгалтерскому балансу информации о принадлежащих основных средствах раздельно приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и начисленной амортизации. Раздел "Основные средства" разделен на две таблицы, в первой из которых приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, а во второй - данные о суммах начисленной по ним амортизации, изменениях в их первоначальной стоимости и основных средствах, предоставленных (полученных) по договору аренды.

В разделе "Основные средства" в ООО «Орризон Рус» используют следующую расшифровку объектов основных средств по основным группам:

1. Здания;
2. Сооружения и передаточные устройства;
3. Машины и оборудование;
4. Транспортные средства;
5. Производственный и хозяйственный инвентарь;
6. Другие виды основных средств;
7. Земельные участки и объекты природопользования.

В пояснительной записке ООО «Орризон Рус» раскрывается следующая информация:

1. движение основных средств в течение отчетного года по основным группам;
2. способы оценки объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;
3. изменение стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;
4. принятые организацией сроки полезного использования и способы начисления амортизации;
5. объекты основных средств, стоимость которых не погашается;
6. объекты основных средств, предоставленные или полученные по договору аренды;
7. объекты недвижимости, находящиеся в процессе государственной регистрации;
8. постоянные и временные разницы, возникшие в текущем периоде;
9. временные разницы, возникшие в предыдущих периодах, но погашенные или списанные в текущем периоде;
10. суммы отложенного налогового актива, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта.

Кроме того, в пояснения к бухгалтерскому отчету включаются данные:

1. о сумме обязательств по приобретенным основным средствам, наличии и размерах ограничений на право собственности, а также закладных на основные средства, использованные в качестве обеспечения по обязательствам;
2. о результатах инвентаризации с учетом оценки фактического состояния;
3. о балансовой стоимости основных средств, по которым амортизируемая стоимость погашена полностью;
4. об информации о величине затрат на ремонт;
5. информации о величине резерва предстоящих расходов (резервного фонда) на ремонт на следующий год;
6. о событиях, происшедших после отчетной даты.

Пояснительная записка в ООО «Орризон Рус» раскрывает данные о наличии на начало и конец отчетного периода и о движении в течение отчетного периода основных средств по группам. Эти данные включаются в раздел "Основные средства" Приложения к Бухгалтерскому балансу (форма №5).

Стоит отметить, что в ООО «Орризон Рус» отдельные показатели, включенные в Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма №5), могут представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку.

На предприятии ООО «Орризон Рус» используются формы отчетности, утвержденные Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 N 67н. Статьи в формах отчетности не детализируются в соответствии с классификацией основных средств. Но в пояснительной записке ООО «Орризон Рус» подробно освещает все операции, связанные с поступлением объектов основных средств, произошедшими в отчетном периоде. ООО «Орризон Рус» указывает, какие основные средства были приобретены, формирование первоначальной стоимости, цель приобретения объектов основных средств и иные вопросы, связанные с поступлением указанного имущества в организацию.

Анализируя систему бухгалтерского и налогового учета в организации ООО «Орризон Рус», можно сделать вывод, что бухгалтерский и налоговый учет основных средств ведется в целом в соответствии с требованиями действующего законодательства. В учетной политике ООО «Орризон Рус» рассмотрены все основные виды поступления основных средств и условия отнесения тех или иных затрат на первоначальную стоимость основных средств. Для отражения операций по поступлению основных средств рассматриваемая организация использует унифицированные формы первичных учетных документов, но данный перечень используемых в организации первичных документов по учету поступления объектов основных средств не утвержден учетной политикой. Вся информация по поступлению основных средств отражается в финансовой отчетности ООО «Орризон Рус» в рамках действующего законодательства. Но единственным документом, содержащим подробную и развернутую информацию обо всех операциях по поступлению основных средств для внешних пользователей, является пояснительная записка. В данном случае организации рекомендуется разработать самостоятельный отчет, в котором будет рассмотрена вся информация об имеющихся в ООО «Орризон Рус» объектах основных средств, способах поступления и источников их финансирования.

**ГЛАВА 3. АУДИТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**3.1. Планирование процедур проверки поступления основных средств по существу**

В соответствии со стандартом аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу. Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

При планировании аудита аудитору необходимо составить общий план аудита, а также программу аудита.

Общий план аудита – это письменно оформленный документ, в котором описывается предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план служит в дальнейшем руководством при разработке программы аудита, поэтому он должен быть достаточно подробным. В то же время общий план может меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана необходимо рассмотреть следующие принципиальные аспекты:

1. Деятельность аудируемого лица;
2. Система бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
3. Риск и существенность;
4. Характер, временные рамки и объем процедур;
5. Координация и направление работы, текущий контроль и проверка выполненной работы;
6. Прочие аспекты.

Остановимся более подробно на каждом аспекте.

Изучение раздела «Деятельность аудируемого лица» общего плана аудита основывается на стандарте аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

1. Общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
2. Особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
3. Общий уровень компетентности руководства.

В ходе анализа деятельности предметом пристального внимания аудитора выступают как внешние факторы, оказывающие или способные оказать существенное влияние на деятельность экономического субъекта в обозримом будущем, так и внутренние факторы, непосредственно форсирующие саму деятельность. Аудитор должен в достаточной мере быть осведомлен о деятельности экономического субъекта и отрасли, в которой он функционирует, поскольку информация такого рода используется при интерпретации свидетельств, получаемых в процессе аудита. Для адекватного понимания деятельности экономического субъекта аудитор применяет следующие процедуры:

* опрос компетентных работников аудируемого лица и третьих лиц;
* аналитическое чтение финансовой отчетности.

Опрос позволяет определить специфику отрасли, характер бизнеса, бизнес-стратегию, ключевые преимущества перед конкурентами и наметить потенциальные области отраслевого риска. Аналитическое чтение финансовой отчетности дает возможность оценить масштабы деятельности, выявить необычные колебания, "больные" статьи, которые могут быть обусловлены экономическими обстоятельствами или допущенными в учетном процессе погрешностями. Особого внимания заслуживает содержание пояснительной записки в отношении положений учетной политики, подлежащих раскрытию в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету.

Для подтверждения законности функционирования экономического субъекта аудитор должен установить:

1. реальность государственной регистрации юридического лица;
2. соответствие содержания и сроков оформления учредительных документов требованиям действующего законодательства;
3. организационную структуру экономического субъекта (наличие филиалов, представительств, обособленных подразделений);
4. соответствие предмета деятельности, указанного в правоустанавливающих документах, реально осуществляемым видам деятельности;
5. наличие лицензий и разрешений на осуществление отдельных видов деятельности;
6. соответствие реально функционирующей структуры управления экономическим субъектом декларированной в правоустанавливающих документах;
7. достоверность и своевременность отражения в бухгалтерском учете формирования уставного капитала.

В ходе оценки состояния хозяйствования аудитор формирует мнение о приемлемости в отношении экономического субъекта принципа непрерывности деятельности. Ключевую роль здесь играют аналитические процедуры, применение которых позволяет с позиции пользователя не только оценить способность организации функционировать в перспективе, но и спроектировать потенциальные зоны риска (погрешности в учете).

При анализе раздела «Система бухгалтерского учета и внутреннего контроля» аудитору необходимо принимать во внимание:

1. учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
2. влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
3. планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

При оценке средств 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 налогового учета, установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде. Для оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор осуществляет тестирование.

Помимо вышеперечисленных элементов внутреннего контроля целесообразно рассматривать и систему налогового учета, представляющую собой упорядоченную систему регистрации и обобщения информации о фактах хозяйственной деятельности, опосредующих возникновение доходов и расходов, подлежащих учету в соответствии с нормами Налогового кодекса, для формирования полной и достоверной налоговой информации.

Диагностика внутреннего контроля экономического субъекта осуществляется в целях предварительной оценки степени надежности и предполагает изучение, анализ, оценку:

1. отношения руководства к необходимости поддержания адекватного внутреннего контроля;
2. порядка делегирования полномочий и распределения ответственности;
3. порядка авторизации хозяйственных операций на всех уровнях иерархии управления;
4. порядка обеспечения сохранности активов и конфиденциальной информации экономического субъекта;
5. учетной и налоговой политики экономического субъекта, ее организационно-технических и методологических аспектов;
6. организационной структуры бухгалтерии;
7. порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности и организации документооборота;
8. роли и места средств вычислительной техники в ведении бухгалтерского и налогового учета;
9. порядка систематизации данных в регистрах бухгалтерского и налогового учета;
10. процесса подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности.

Для предварительной оценки эффективности внутреннего контроля используются следующие градации: высокая, средняя, низкая. Свою оценку аудитор формирует в результате:

* бесед с компетентными работниками экономического субъекта;
* проверки документов;
* наблюдения за применением конкретных мероприятий и процедур;
* аналитических процедур.

Практика показывает, что далеко не всегда аудиторские проверки основных средств сопровождаются оценкой средств 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 средств внутреннего контроля позволяет качественно и более доказательно сформировать выводы аудитора в письменной информации аудитора руководству экономического субъекта и в аналитической части аудиторского заключения.

Разделу общего плана аудита «Риск и существенность» посвящены стандарты аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите» и №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

1. ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
2. установление уровней существенности для аудита;
3. возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет);
4. выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей.

При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, вопрос о том, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

При рассмотрении аспекта «Характер, временные рамки и объем процедур» следует ознакомиться со стандартами аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры», №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

При составлении плана необходимо принимать во внимание:

1. относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
2. влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
3. существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита.

При проведении аудита внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита. Но в то же время некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора, так как основными функциями службы внутреннего аудита являются мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.[[11]](#footnote-11)

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. В свою очередь, основная цель внешнего аудитора - получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Тем не менее, некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

При разработке общего плана в разделе «Координация и направление работы, текущий контроль и проверка выполненной работы» аудитору необходимо принимать во внимание:

1. привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
2. привлечение экспертов;
3. количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
4. количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом.

Данные вопросы можно рассмотреть при помощи изучения стандартов аудиторской деятельности №28 «Использование результатов работы другого аудитора», №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта».

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта, например, оценка рыночной стоимости недвижимого имущества при помощи оценщика, если у аудитора возникли сомнения по поводу правильного формирования первоначальной стоимости поступившего основного средства.

Аудитор также должен рассмотреть необходимость и целесообразность привлечения эксперта к обсуждению членами аудиторской группы вопроса подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица риску существенного искажения информации.

При подготовке общего плана аудита аудитору следует обратить внимание на иные вопросы, которые могут в той или иной степени влиять на проведение аудита поступления основных средств, например, наличие связанных сторон, сроки проведения аудита по договору, форма и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Данному разделу общего плана аудита посвящены такие стандарты аудиторской деятельности, как №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», №9 «Связанные стороны».

На основании плана аудита составляется программа, определяющая характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

При учете специфики деятельности рассматриваемой организации ООО «Орризон Рус» аудиторами выла разработана следующая программа по итогам планировании аудита (Таблица 8).

Таблица 8.

Программа аудита поступления основных средств в организации

ООО «Орризон Рус».

|  |  |
| --- | --- |
| **№ п/п** | **Разделы программы аудита** |
| I | **Общие процедуры. Тесты средств контроля.** |
| 1. | *Тесты системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета* |
| 1.1. | Тестирование системы внутреннего контроля |
| 1.2. | Тестирование системы бухгалтерского учета |
| 2. | *Учетная политика* |
| 2.1. | Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета |
| 2.2. | Анализ учетной политики в целях налогового учета |
| 3. | *Проверка формирования бухгалтерской отчетности* |
| 3.1. | Анализ рабочего плана счетов |
| 3.2. | Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса |
| 4. | *Аудиторская выборка* |
| 4.1. | Расчет объема и построение выборки |
| 4.2. | Построение монетарной выборки |
| 4.3. | Построение стратификационной выборки |
| II | **Процедуры по существу** |
| 1. | *Существование, права, полнота* |
| 1.1. | Инвентаризация |
| 1.2. | Проверка договоров |
| 1.3. | Проверка правильности документального оформления поступления и учета ОС |
| 2. | *Существование, стоимостная оценка* |
| 2.1. | Проверка соответствия ОС критериям активов |
| 2.2. | Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления ОС учетной политике и законодательству |
| 3. | *Возникновение, точность, стоимостная оценка* |
| 3.1. | Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду |
| 3.2. | Проверка соответствия стоимости приобретаемых ОС данным учета |
| 4. | *Представление и раскрытие* |
| 4.1. | Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации |
| 5. | *Итоги по разделу* |
| 5.1. | Предварительный перечень ошибок и замечаний |
| 5.2. | Сводка методических (систематических) нарушений |
| 5.3. | Анализ результатов выборочной проверки |
| 5.4. | Перечень нормативных актов, по которым выявлены нарушения |
| 5.5. | Выводы по разделу аудита |

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов. Детальное рассмотрение вышеперечисленных вопросов на этапе планирования проведения и составления программы аудита позволяет избежать возникновение затруднений и проблем на этапе проведения непосредственной проверки по существу рассматриваемого раздела. Но в то же время аудитор должен быть готов к тому, что в ходе проведения аудита составленную программу придется корректировать в соответствии с получением новой информации или возникновением неожиданных результатов, которые не были рассмотрены и освещены первоначально на этапе планирования. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

**3.2.Сбор аудиторских доказательств при проведении аудита**

После подготовки программы аудиторы приступают непосредственно к проведению аудита, чтобы проверить правильность ведения отдельных разделов бухгалтерского учета и составить мнение о достоверности финансовой отчетности. Аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о достоверности отчетности.

В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности №5, аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают действия, проводимые с целью получения достаточных аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения достаточных аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

* детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
* аналитические процедуры.

Надлежащий характер аудиторских доказательств является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

Достаточность аудиторских доказательств представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

1. аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
2. характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;
3. существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
4. опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
5. результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий или ошибок;
6. источник и достоверность информации.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности представляют собой сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

1. **существование** - наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
2. **права и обязанности** - принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
3. **возникновение** - относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
4. **полнота** - отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
5. **стоимостная оценка** - отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
6. **точное измерение** - точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
7. **представление и раскрытие** - объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности. [[12]](#footnote-12)

Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, но в ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

* аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
* аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
* аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
* аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

**Инспектирование** - проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

**Наблюдение** - отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

**Запрос** - поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

**Подтверждение** - ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

**Пересчет** - проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

**Аналитические процедуры** - анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Применительно к аудиту поступления основных средств в организации ООО «Орризон Рус» аудиторами были выделены следующие виды аудиторских доказательств в зависимости от предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые обобщенно отражены в Приложении 5.

Таким образом, при получении аудиторских доказательств с использованием процедур проверки по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

**3.3. Оценка основных видов ошибок и искажений, возможных в учете поступления основных средств и предложения по их недопущению**

Ошибки, нарушения и упущения, выявленные в ходе проведения аудиторской проверки, различны по степени тяжести нарушения и могут иметь различные причины.

Более обобщенно можно выделить следующие группы ошибок:

1. Ошибки соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам;
2. Ошибки при оценке сохранности и проверке наличия основных средств;
3. Ошибки при формировании первоначальной стоимости основных средств;
4. Ошибки документального оформления поступления и учета основных средств.

*Ошибки соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам.* Организацией могут быть допущены ошибки при определении имущества к группе основных средств. Возможно два варианта упущения: основное средство не отнесено к таковым, в составе основных средств отражено имущество, основным средством не являющееся. Например, на 01 счете организация может учитывать материальные ценности, которые не отвечают условиям, содержащимся в ПБУ 6/01, на основании которых приобретенный актив можно считать основным средством. Ошибочно учитывать в составе основных средств имущество со сроком полезного использования меньше 12 месяцев или актив, предназначенный для дальнейшей перепродажи.

В данном случае организации следует ознакомиться с действующим законодательством, а также внутренними регламентами, например, учетной политикой в части определения понятия основных средств и их классификации. Также следует изучить уставные документы, в которых четко прописана основная деятельность предприятия. Если реализация имущества относится к основному виду деятельности, то учет такого имущества в составе основных средств неправомерно.

В ходе проведения аудита поступления основных средств в организации ООО «Орризон Рус» были выявлены следующие ошибки и предложены решения их устранения (Таблица 9):

Таблица 9.

Ошибки соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Суть замечания** | **Описание рисков** | **Рекомендации** |
| 1. | Телефонные аппараты, приобретенные вместе с оборудованием для АТС, учтены в составе материально-производственных запасов. | Несущественные риски по налогу на прибыль и налогу на имущество.Вероятность рисков низкая.Риски устранимы. | В связи с несущественностью рисков рекомендуем Организации самостоятельно оценить трудозатраты по внесению исправлений в учет и решить вопрос об их целесообразности. |
| 2. | Приобретение объектов стоимостью менее 20000 руб. за единицу отражалось Организацией с применением счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». | Нарушена действующая методология бухгалтерского учета. Риски отсутствуют. | Рекомендуем Организации отражать поступление объектов стоимостью менее 20000 руб. за единицу напрямую по дебету счета 10 «Материалы» без применения счета 08 «Вложения по внеоборотные активы». |

08.10.2009 организацией ООО «Орризон Рус» приобретено оборудование у ООО «Телви» для комплектации АТС. В результате был скомплектован и принят к учету в составе основных средств коммуникационный серверный шкаф стоимостью 126965 руб., телефонные аппараты в количестве 27 шт. на сумму 29794 руб. приняты к учету в составе материально-производственных запасов. Согласно официальной точке зрения телефонные аппараты, смонтированные в мини-АТС, подлежат учету в составе телефонной станции. Так, в Письме УФНС России по г. Москве от 23.05.2006 N 20-12/45303@ "Об учете для целей налогообложения прибыли цифровой телефонной станции и цифровых телефонных аппаратов» разъясняется следующее: при учете затрат на приобретение цифровой телефонной станции и цифровых телефонов к ней налогоплательщику следует принимать во внимание, что согласно Общероссийскому классификатору основных фондов (ОК 013-94) (утв. Постановлением Госкомстата России от 26.12.94 N 359) к материальным основным фондам (основным средствам), в частности, относятся оборудование и аппаратура связи (код 14 3200000). Поэтому телефонная станция (стоимостью более 20 000 руб.) и телефоны к ней могут признаваться комплексом конструктивно сочлененных предметов и учитываться как единый объект основных средств. В то же время, согласно Постановлению Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в редакции, действовавшей в 2009 году) станции телефонные автоматические и полуавтоматические относятся по коду 143222101 к 6 группе, а телефонные аппараты относятся по коду 143222130 к группе 4. В связи с чем, по мнению аудиторов, отдельные принадлежности мини-АТС могут рассматриваться как самостоятельные объекты основных средств (а в случае стоимости менее 20000 руб. за единицу – в составе материально-производственных запасов). Данная точка зрения подтверждается судебной практикой (Постановления ФАС Поволжского округа от 21.06.2007 N А55-18225/2006-32, ФАС Северо-Западного округа от 22.02.2007 N А05-7835/2006-9).

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом от 31.10.2000 № 94н счет 08 «Вложения по внеоборотные активы», предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств. Объекты стоимостью менее 20000 руб. не отвечают критериям, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н, для отнесения их в состав основных средств и подлежат учету в составе материально производственных запасов.

*Ошибки* *при оценке сохранности и проверке наличия основных средств.* Еще один вид ошибок связан с отражением в финансовой (бухгалтерской) отчетности объектов основных средств, которых нет в наличии. Возможен и случай, когда в отчетном периоде в ходе проведения инвентаризации были выявлены основные средства, не учитываемые на балансе организации, но данные основные средства по итогам инвентаризации так и не были отражены в учете, а, соответственно, не отражены в отчетности.

Для избегания совершения подобных ошибок организации рекомендуется не реже одного раза в год проводить инвентаризацию основных средств в присутствии комиссии и материально ответственного лица. Все итоги инвентаризации должны быть отражены в инвентаризационной описи ИНВ-1 по итогам которой в бухгалтерском и налоговом учете делаются соответствующие проводки и корректировки.

При проведении аудита поступления основных средств в организации ООО «Орризон Рус» была выявлена ошибка по разделу проверки наличия и сохранности объектов основных средств, представленная в таблице 10. Согласно условиям договора купли-продажи ледогенератора с ООО «Бетта», переход права собственности на основное средство переходит ООО «Орризон Рус» в момент погашения кредиторской задолженности за поставленный объект. В проверяемом периоде поставщику не было полностью оплачена стоимость поступившего объекта основного средства, но данное имущество приказом руководства Организации было введено в эксплуатацию. Таким образом, в бухгалтерском балансе статья 120 «Основные средства» завышена на сумму остаточной стоимости основного средства, а именно, на 72500 руб. Организации ООО «Орризон Рус» необходимо внести исправления в текущем периоде и отразить эти исправления в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Таблица 10.

Ошибки при оценке сохранности и проверке наличия основных средств в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Суть замечания** | **Описание рисков** | **Рекомендации** |
| 1. | В составе основных средств Организации числится ледогенератор, право собственности на который согласно условиям договора не перешло к аудируемому лицу. | Риск искажения бухгалтерской отчетности в сумме 75,1 тыс. руб.Риски по налогу на прибыль в сумме 2,6 тыс. руб. из-за завышения сумм амортизации.Вероятность рисков высокая.Риски устранимы. | Рекомендуем Организации внести необходимые исправления в учет и отчетность. |

*Ошибки при формировании первоначальной стоимости основных средств.* Примеры таких ошибок приведены в таблице 11.

Таблица 11.

Типичные ошибки в расчете первоначальной стоимости объектов основных средств

|  |  |
| --- | --- |
| **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** |
| Ошибки, являющиеся следствием неправильного определения единицы учета (один инвентарный объект учитывается как несколько или наоборот)  | Затраты, непосредственно связанные с приобретением или созданием ОС, не включены в первоначальную стоимость.  |
| Затраты, непосредственно связанные с приобретением или изготовлением ОС (в том числе полученных в качестве вклада в уставной капитал, по договору дарения или по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами), не включены в их первоначальную стоимость  | Первоначальная стоимость объекта ОС завышена на сумму прочих или внереализационных расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли |

Продолжение таблицы 11.

|  |  |
| --- | --- |
| **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** |
| Суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, отнесены к текущим расходам организации  | Первоначальная стоимость ОС, которые созданы организацией и входят в номенклатуру выпускаемой продукции, не соответствует сумме прямых затрат на их создание |
| Первоначальная стоимость имущества завышена на сумму общехозяйственных расходов, непосредственно не связанных с приобретением и изготовлением ОС  | Искажена стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставной капитал (например, объект, стоимость которого не подтверждена документально, принят к оценке, отличной от нуля) |
| Затраты по кредитам и займам, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива или иного имущества, относятся на текущие расходы организации  |  |
| Дана неправильная оценка стоимости объекта, приобретенного за валюту |  |

В связи с тем, что в бухгалтерском и налоговом учете разные расходы на приобретение основных средств не всегда в равной степени относятся на их стоимость и одинаково формируют их первоначальную стоимость, следует рассмотреть ошибки при формировании первоначальной стоимости основных средств отдельно для бухгалтерского и налогового учета.

Рассмотрим, к каким последствиям могут привести ошибки при формировании первоначальной стоимости объектов основных.

Во-первых, за систематическое (два раза и более в течение календарного года) неправильное отражение материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организацию могут оштрафовать на 5000 руб. Основанием будет грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Если подобные нарушения повторялись в течение более одного налогового периода, сумма штрафа возрастет до 15 000 руб.

Во-вторых, завышение или занижение первоначальной стоимости имущества влечет за собой искажение целого ряда показателей бухгалтерской отчетности: себестоимости отчетного периода, остаточной стоимости внеоборотных активов, задолженности перед бюджетом по налогам на имущество и на прибыль на отчетную дату. Недорогие основные средства могут попасть в категорию материально-производственных запасов, если их стоимость будет необоснованно занижена. А это означает, что активы организации в бухгалтерском балансе будут отражены недостоверно.

В-третьих, будут неправильно рассчитаны налоги на имущество и на прибыль. Налоговая база по налогу на имущество формируется исходя из его остаточной стоимости по данным бухгалтерского учета. Сумма налога на имущество относится к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Исправление ошибок, допущенных при принятии объектов основных средств к учету, заключается в корректировке его первоначальной стоимости. Корректировка бухгалтерского учета производится в следующем порядке:

* если ошибка обнаружена до окончания отчетного года, исправления в бухгалтерский учет вносятся в том месяце, когда она выявлена;
* если ошибка обнаружена в тот период, когда отчетный год уже закончен, но годовая отчетность еще не утверждена, исправительные записи делаются декабрем отчетного года;
* если ошибка выявлена после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, исправления в бухгалтерский учет прошлого отчетного периода не вносятся. Изменения производятся в отчетности того периода, в котором были обнаружены искажения.

При обнаружении ошибок, приводящих к занижению суммы налога, организация обязана внести в налоговую декларацию (а также в расчеты по авансовым платежам за истекшие отчетные периоды) необходимые дополнения и изменения. Уточненная декларация представляется в налоговый орган на бланке той формы, которая действовала в период совершения ошибки. Минфин России в Письме от 09.12.2004 N 03-03-01-04/1/174 обращает внимание на следующее обстоятельство: если налоговый период еще не закончен, это не освобождает организацию от необходимости составить корректировочные расчеты за истекшие отчетные периоды.

Стоит отметить, что в проверяемом периоде у ООО «Орризон Рус» не было выявлено нарушений в связи с формированием первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств.

*Ошибки документального оформления поступления и учета основных средств.* Наиболее частым нарушением, встречающимся в ходе проведения аудита, является ненадлежащее документальное оформление поступления основных средств. Ошибки по документальному оформлению можно разделить на следующие виды:

1. Отсутствие оригиналов документов, подтверждающих приобретение основных средств;
2. Отсутствие документов, связанных с вводом объектов основных средств в эксплуатацию;
3. Отсутствие в первичных документах заполненных обязательных реквизитов;
4. Составление документов не по унифицированной форме;
5. Первичные документы подписаны неуполномоченными лицами.

В ходе проведения аудита поступления основных средств в организации ООО «Орризон Рус» были выявлены следующие ошибки и предложены решения их устранения (Таблица 12):

Таблица 12.

Ошибки документального оформления поступления и учета основных средств в ООО «Орризон Рус»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Суть замечания** | **Описание рисков** | **Рекомендации** |
| 1. | Инвентарные карточки учета объектов основных средств оформлены Организацией не по всем объектам.  | В последующих налоговых периодах возможны налоговые риски по налогу на прибыль по формальному признаку в сумме до 73,5 тыс. руб., в части непринятия при налогообложении расходов на амортизацию основных средств. Вероятность рисков средняя.Риски устранимы. | Рекомендуем организации оформить недостающие документы в целях избежания налоговых рисков в последующих периодах. |
| 2. | Имеются отдельные замечания по оформлению первичных документов по учету основных средств:1.В актах ОС-1 не указано местонахождение объекта основных средств в момент его приема-передачи (например, акты ОС-1 №8 от 20.08.2009, №1 от 12.02.2009);2.В карточках ОС-6 указана неправильная дата формирования документа (например, карточка ОС-6 №153 датирована 31 декабря 2009). | Риски формальных претензий со стороны налоговых органов.Вероятность рисков средняя.Риски устранимы. | Рекомендуем внести необходимые изменения и дополнения в первичные документы по учету основных средств. |

Организацией не оформлены инвентарные карточки учета объекта основных средств по введенным в эксплуатацию 31.12.09 барным стойкам на общую сумму 367,5 тыс. руб. Расходами в целях бухгалтерского и налогового учета признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией ООО «Орризон РУС». При отсутствии вышеуказанных документов налоговые органы могут счесть документальное подтверждение расходов в виде амортизации недостаточным. Учитывая, что начисление амортизации по указанным объектам основных средств будет начато с января 2010 года, в проверяемом периоде налоговых рисков не возникает

Для недопущения вышеперечисленных ошибок в учетной политике следует указать перечень документов, составляемых при поступлении основных средств с приложением их образцов. Также следует составить приказы на список материально ответственных лиц, лиц ответственных за ведение первичных документов по основным средствам и приказ об утверждении комиссии по приему и инвентаризации основных средств.

Проведение аудита поступления основных средств является частью общего аудита, но может быть осуществлено отдельно как самостоятельная проверка по желанию аудируемого лица или иного заказчика аудита. В ходе проведения аудита значительная часть отведенного времени должна уходить на осуществление планирования и составления программы аудита. Это позволяет как можно лучше понять деятельность аудируемого лица, учесть особенности его функционирования и выделить основные направления проведения проверки по существу, на которые нужно обратить особое внимание. В результате проведения проверки аудитор получает доказательства, на которые он сможет опираться при выражении того или иного мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и правильности учета поступления основных средств в частности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время предприятия получают возможность проявления инициативы в области постановки и ведения бухгалтерского учета, что требует от бухгалтеров знаний для оптимизации учета. Часто меняющееся законодательство, несовершенство и противоречивость подзаконных актов затрудняют деятельность бухгалтеров, так же, как и трудность перехода к современной системе работы в условиях стремительно развивающихся рыночных отношений, недостаточность опыта работы в таких условиях. Поэтому для достижения оптимизации учета, связанного с поступлением основных средств, следует продолжать развивать и совершенствовать данную систему.

В дипломной работе были рассмотрены вопросы, связанные с учетом поступления основных средств, такие как:

Понятие, классификация и оценка основных средств.

Нормативное регулирование учета основных средств в РФ.

Документальное оформление поступления основных средств.

Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств.

Основные виды поступления основных средств и их отражение в учете.

Особенности проведения аудита поступления основных средств.

В результате изучения вышеперечисленных вопросов можно сделать следующие выводы, что для учета основных средств вследствие их разнообразия по составу и назначению необходима классификация. Наиболее значимой является типовая классификация, на основании которой устанавливаются сроки полезного использования и нормы амортизации. Независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия, учет основных средств организуется в бухгалтерии в разрезе инвентарных объектов, каждому из которых присваивается инвентарный номер. Основные средства могут оцениваться как в натуральных, так и в стоимостных показателях, аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации. Особенностью учета основных средств, в частности поступления, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

При составлении годовой отчетности на предприятии данные об основных средствах отражаются в Бухгалтерском балансе предприятия (форма 1), Приложении к бухгалтерскому балансу (форма 5), а также в Пояснительной записке.

Актуальность выбранной темы состоит в том, что в зависимости от вида поступления основных средств, отличается состав затрат, относимых на стоимость основного средства. В некоторых случаях те затраты, которые по бухгалтерскому учету относятся на стоимость объекта, по налоговому учету относятся на внереализационные расходы и в стоимость основного средства включаться не могут. Из-за таких случаев у бухгалтеров возникает множество вопросов, а у налоговых органов - множество претензий. Поэтому грамотный и правильный учет поступления основных средств является на сегодняшний день очень важным вопросом.

Также изучение данной темы актуально потому, что пользователями информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, являются как внутренние, так и внешние пользователи, например, кредитные учреждения, инвестиционные группы, партнеры и клиенты. В первую очередь для них важна информация об активах, имеющихся у организации. А основные средства составляют одну из важнейших статей актива предприятия. Поэтому правильное раскрытие информации об основных средствах является важной задачей учета хозяйственной деятельности предприятия.

Исследование дипломной работы направлено на изучение процесса учета и аудита поступления основных средств на примере ООО «Орризон РУС». В результате проведенного исследования установлено, что в целом отражение операций по поступлению основных средств в ООО «Орризон РУС» осуществляется с учетом действующего законодательства Российский Федерации, а именно, Налогового Кодекса РФ, Федерального законна от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете, Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. №26н.

В ходе написания работы было установлено, что бухгалтерский и налоговый учет ООО «Орризон РУС» соответствует требованиям российского законодательства. Однако в ходе проведения аудита поступления основных средств было выявлено несколько упущений, которые могут быть устранены. В связи с этим организации необходимо усовершенствовать методику учета поступления основных средств с целью недопущения повторения алогичных ошибок в будущем.

Главному бухгалтеру ООО «Орризон РУС» рекомендуется разработать учетную политику для целей налогообложения, в которой будут рассмотрены основные вопросы налогового учета отдельный операций хозяйственной деятельности, в том числе учета основных средств. Это позволит более четко определить различия между бухгалтерским и налоговым учетом, а также послужит источником информации, ссылаясь на который можно избежать разногласий с контролирующими органами в случае возникновения споров относительно правильности учета поступления основных средств и формирования первоначальной стоимости.

Также ООО «Орризон РУС» рекомендуется усовершенствовать действующую учетную политику для целей бухгалтерского учета в отношении формирования первоначальной стоимости объектов основных средств. Необходимо дополнить учетную политику приложениями первичных учетных документов, используемых в учете основных средств. Это позволит оптимизировать деятельность отдела бухгалтерии и унифицировать формы используемых в ООО «Орризон РУС» первичных документов.

Руководителю ООО «Орризон РУС» рекомендуется рассмотреть вопрос о целесообразности введения в штатное расписание новой должности «Бухгалтер на участке основных средств». Исходя из масштабов деятельности предприятия, сложности производственного процесса, большого количества имеющихся основных средств, организации рекомендуется назначить бухгалтера, который будет осуществлять учет операций, касаемых только основных средств. Данная мера позволит сосредоточить исчерпывающую информацию в ведении уполномоченного лица, для которого будет составлена должностная инструкция с подробным описанием всех возлагаемых на него функций и обязанностей. Рекомендуется поручить данному бухгалтеру ведение учета основных средств, составление и оформления первичной документации по учету поступления основных средств, проведение и сопровождение инвентаризации основных средств, подготовку и предоставление информации по основным средствам для подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это позволит избежать повторения ошибок, отмеченных ранее и усовершенствовать систему внутреннего контроля организации ООО «Орризон РУС».

## СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть вторая от 26.01.1996, утвержденная ГД ФС РФ от 22.12.1995 г. (ред. от 17.07.2009 г.);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000г., утвержденная ГД ФС РФ 19.07.2000 г. (ред. от 27.12.2009 г.);
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. N 129-ФЗ (ред. от 23.11.2009 г.) (принят ГД ФС РФ 23.02.1996 г.);
4. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ (принят ГД ФС РФ от 24.12.2008 г.);
5. Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью" от 08.02.1998 г. N 14-ФЗ (ред. от 27.12.2009 г.) (принят ГД ФС РФ от 14.01.1998 г.);
6. Постановление Правительства РФ "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" от 01.01.2002 N 1 (ред. от 24.02.2009 г.);
7. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 19.11.2008 г.);
8. Методические указания по учету основных средств, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 г. №91н;
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. №32н (ред. от 27.11.2006 г.);
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/06, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. №154н (ред. от 25.12.2007 г.);
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. №26н (ред. от 27.11.2006 г.);
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ15/2008, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 107н;
13. Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.2003 N 67н (ред. от 18.09.2006 г.);
14. Алмазова Ю.Е. Комментарий к кодексу этики аудиторов России. // «Акты и комментарии для бухгалтера. – 2007. - №16;
15. Анищенко А.В. Основные средства. Учет, налоги, право. – М.: Налог Инфо., 2007;
16. Верещагин Н.А. Основные средства. Новвый порядок учета. – М.: Издательство «Эксмо»., 2009;
17. Документооборот. Основные средства.// Под ред. Касьянова Г.Ю. – М.: АБАК., 2010;
18. Захарьин В.Р. Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»: бухгалтерский учет и налогообложение: практическое пособие/ М.: Издательство «Омега-Л», 2007;
19. Захарьин В.Р. Счет 01 «Основные средства»: бухгалтерский учет и налогообложение: практическое пособие/ М.: Издательство «Омега-Л», 2007;
20. Керимов В.Э. Бухгалтерский и финансовый учет. Учебник. – М.: Дашков и К., 2009;
21. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. - М.: Изд-во Проспект., 2006;
22. Кочинев Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности. Настольная книга аудитора. – СПб.: Питер., 2010;
23. Крутякова Т.Л. Основные средства. Бухгалтерский и налоговый учет. – М.: АйСи Групп., 2008;
24. Кузьмин М.В. Кодекс этики аудиторов России. // «Бухгалтерский бюллетень». – 2007. - №9;
25. Попова Л.В., Никулина Л.Н. Аудит налогообложения. – Издательство «Дело и Сервис»., 2009;
26. Сергеева Т.Ю. Основные средства. Бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Омега-Л., 2010;
27. Скапенкер Е. Приобретение основных средств. – Аудит и налогообложение. – 2007. - №7;
28. Хабарова Л.П. Формирование первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. // «Бухгалтерский бюллетень. – 2009. - №7-8;
29. Часова О.В. Финансовый бухгалтерский учет: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, 2007;
30. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – 5 е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М., 2009;
31. http://www.buhgalt.ru/
32. http://www.taxhelp.ru/
33. http://www.audit-it/

Приложение 1

Тест внутреннего контроля

|  |  |
| --- | --- |
| **Содержание** | **Ответы** |
| **Да** | **Нет** | **Примечания** |
| 1. Имеется ли приказ о создании комиссии по приему основных средств | x |  |  |
| 2. Определены ли сроки проведения инвентаризации основных средств в приказе по учетной политике |  | x |  |
| 3. Проведена ли инвентаризация в установленные сроки | x |  |  |
| 4. Когда была проведена последняя инвентаризация основных средств | x |  | В конце отчетного года(31.12.2009) |
| 5. Отражены ли результаты инвентаризации в учете |  | x |  |
| 6. Фиксируется ли в учетных регистрах место размещения и эксплуатации основных средств | x |  |  |
| 7. Имеются ли приказы о назначении лиц, ответственных за сохранность основных средств в местах эксплуатации | x | x |  |
| 8. Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность основных средств |  | x |  |
| 9. Использует ли организация унифицированные формы первичных документов | x |  |  |
| 10. Разработан ли график документооборота по учету основных средств |  | x |  |
| 11. Осуществляет ли главный бухгалтер контроль за соблюдением графика документооборота |  | x |  |
| 12. Застрахованы ли объекты основных средств на случай пожара, стихийных бедствий |  | x |  |
| 13. Произведена ли классификация основных средств | x |  |  |
| 14. Разработан ли кодификатор основных средств | x |  |  |
| 15. Имеются ли инвентарные карточки на бумажном носителе | x |  |  |
| 16. Сверяются ли данные аналитического учета с регистрами синтетического учета | x |  | При составлении годовой финансовой отчетности |
| 21. Имеет ли организация филиалы, выделенные на отдельные балансы |  | x |  |
| 22. Контролирует ли главный бухгалтер организацию учета основных средств в филиалах: проведение выборочных инвентаризаций; проверка первичных документов по филиалам; использует данные бухгалтерского баланса |  | x |  |

Приложение 5

Аудиторские доказательства при аудите поступления основных средств в ООО «Орризон Рус».

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Предпосылка подготовки бухгалтерской отчетности** | **Значение предпосылки и признаки соответствия предпосылке** | **Процедуры проверки по существу на соответствие предпосылке** | **Получаемые аудиторские доказательства** |
| Существова-ние | На предприятии в проверяемом периоде имелись в наличии основные средства, отраженные в отчетности. | *Инспектирование*: проверка первичных учетных документов на их правильность оформления и правильность отражения операций по поступлению, принятию на учет и наличию основных средств.*Наблюдение:* участие в инвентаризации объектов основных средств и наблюдение за процедурами ее проведения.  | Акты приема-передачи объектов основных средств ОС-1, инвентарные карточки ОС-6, приказы руководства о вводе в эксплуатацию объекта основного средства, инвентаризацион-ная опись ИНВ-1. |
| Права и обязанности | В проверяемом периоде основные средства, отраженные в отчетности, находились в собственности предприятия и принадлежали аудируемому лицу. | *Инспектирование*: проверка договоров купли-продажи имущества с указанием даты перехода права собственности, проверка иных правоустанавливающих документов, в том числе подтверждающих регистрацию права собственности.*Подтверждение*: ответ контрагентов на запрос о факте существования операций по поступлению основных средств. | Договоры купли-продажи объектов основных средств, акты приема-передачи объектов основных средств, свидетельства права собственности, письма-подтверждения контрагентов. |
| Возникнове-ние | У предприятия возникали (имели место) операции по поступлению основных средств и все они относятся к проверяемому периоду. | *Инспектирование*: проверка первичных документов на предмет наличия в проверяемом периоде факта поступления основного средства.*Сканирование:* проверка подтверждения записей по счетам учета первичными документами. | Договоры купли-продажи, акты приема-передачи, свидетельства регистрации права собственности, инвентарные карточки, платежные поручения по оплате ОС. |
| Полнота | В финансовой отчетности аудируемого лица отражены все основные средства, поступившие в проверяемом периоде. | *Прослеживание*: проверка соответствия записей по счетам первичным документам, проверка наличия документов, которые не были отражены в учете и в отчетности.*Запрос*: запрос руководства о предоставлении всей документации в полном объеме. | Письменное заявление руководства о предоставлении всей документации в полном объеме. |
| Стоимостная оценка | В бухгалтерском и налоговом учете сформирована правильная первоначальная стоимость поступившего основного средства. | Пересчет: проверка точности арифметических расчетов при формировании первоначальной стоимости основного средства. | Регистр-расчет формирования стоимости основного средства. |
| Точное измерение | Все операции по поступлению основных средств правильно записаны в учете, вся информация в отчетности раскрыта с соответствии с этими записями и в соответствующих суммах. | Пересчет: проверка точности арифметических расчетов при формировании первоначальной стоимости основного средства и переносе результатов расчета в отчетность. | Регистр-расчет формирования стоимости основного средства, договора купли-продажи, договоры займа (при получении займа на приобретение основного средства). |
| Представле-ние и раскрытие | Информация по поступлению и наличию основных средств должным образом раскрыта в соответствующих формах отчетности.  | Аналитические процедуры: анализ статей отчетности, анализ детального раскрытия информации о поступивших основных средствах, проверка соответствия синтетических и аналитических счетов рабочему плану счетов, проверка соответствия операций по поступлению основных средств положениям учетной политики аудируемого лица. | Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, рабочий план счетов, учетная политика, пояснительная записка. |

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. №26н, п.4. [↑](#footnote-ref-1)
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 №91н, п.3. [↑](#footnote-ref-2)
3. «Методические указания по учету основных средств», утвержденные Приказом Министерства РФ от 13.10.2003 г. №91н, п.21. [↑](#footnote-ref-3)
4. Часова О.В. Финансовый бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2007, стр. 76. [↑](#footnote-ref-4)
5. Часова О.В. Финансовый бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2007, стр. 75. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, раздел VIII, гл. 25, ст. 257, п.1. [↑](#footnote-ref-6)
7. Хабарова Л.П. Формирование первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. // «Бухгалтерский бюллетень. – 2009. - №7-8. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, раздел VIII, гл. 25, ст. 277, п.1. [↑](#footnote-ref-8)
9. Кузьмин М.В. Кодекс этики аудиторов России. // «Бухгалтерский бюллетень». – 2007. - №9. [↑](#footnote-ref-9)
10. Алмазова Ю.Е. Комментарий к кодексу этики аудиторов России. // «Акты и комментарии для бухгалтера. – 2007. - №16. [↑](#footnote-ref-10)
11. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», п.3. Введено Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 №523. [↑](#footnote-ref-11)
12. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №5 «Аудиторские доказательства», п. 13. [↑](#footnote-ref-12)