

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
КРАСНОЯРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СТАТИСТИКИ

АУДИТ

Методические указания
для самостоятельной работы

для специальности:
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Красноярск 2004

УДК (ББК 65.9(2)261.8Я73)

Авторы-составители: Г.А. Юдина, М.Н. Черных

Аудит: Методические указания для самостоятельной работы / Краснояр. гос. ун-т. Сост. Г.А. Юдина, М.Н. Черных. Красноярск, 2004. 62 с. (экспресс-издание)

Методические указания содержат ситуационные задачи и решения к ним, предназначены для студентов специальности: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для претендентов при подготовке к сдаче квалификационного экзамена на получение аттестата аудитора «Общий аудит».

© Г.А. Юдина, 2004
© М.Н. Черных, 2004
© КрасГУ, 2004

Введение

Данные методические указания предназначены для студентов специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» по курсу «Аудит», часть II «Практический аудит», который предусмотрен государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования.

Для успешного изучения курса «Практический аудит» необходимо: знать нормативные акты в области аудита, бухгалтерского учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также регулирующие рассматриваемый объект проверки; уметь оценить состояние объекта аудита на предмет соответствия нормам действующего законодательства, проанализировать полученные аудиторские доказательства и использовать их для оформления письменной информации аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчета аудитора).

Методические указания могут быть использованы студентами для самостоятельной подготовки к практическим занятиям при выполнении ситуаций по разделам курса и оформлении отчета аудитора.

Учебное пособие состоит из описания ситуации, сформулированного задания и его решения, которое включает содержание искажения, описание требований нормативных актов по рассматриваемому вопросу в области бухгалтерского, налогового законодательства, сумму искажения, правильный вариант отражения хозяйственной операции.

Авторы выражают благодарность и признательность за помощь при разработке учебного пособия заведующей кафедрой «Бухгалтерский учет и статистика» О.Н. Харченко, а также ООО «Компания ЭкЮ» и А.А. Юдину за обеспечение информационными ресурсами.

Тема: Методические аспекты аудита

Ситуация 1

Рассчитайте уровень существенности наиболее значимых статей баланса, а также наиболее значимых сальдо счетов, классов операций и единый уровень существенности, используя форму № 1 «Бухгалтерский баланс», форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках» (приложение 1), оборотную ведомость (приложение 2).

Критерии отнесения статей бухгалтерского баланса, сальдо счетов, классов операций к значимым, а также базовые показатели необходимо определить самостоятельно. Процедуры отбора и расчета существенности следует оформить в виде рабочих документов с описанием обоснования выбора.

Решение к ситуации 1

Единый уровень существенности можно рассчитать, используя значимые показатели, которые определены в ПСАД «Существенность и аудиторский риск», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 2 от 22.01.1998 г. Показатели для расчета уровня существенности взяты из приложения 1.

Для другой финансовой отчетности показатели, используемые при расчете уровня существенности, будут иные.

Таблица 1

Базовые показатели, используемые для нахождения уровня существенности (по формату, рекомендуемому Правилем (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»)

Наименование показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (ЗН) ((гр.2 * гр.3):100%)
1	2	3	4
1. Балансовая прибыль	598	5	29,9
2. Валовый объем реализации без НДС	10005,3	2	200
3. Валюта баланса	8236	2	164,7
4. Собственный капитал (итого раздел 3 баланса)	5192	10	519,2
5. Общие затраты предприятия	9894,3	2	197,9

$$УС = (29,9+200+164,7+519,2+197,9)/5 = 222,34.$$

В соответствии с положениями приложения Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» показатели, используемые при расчете уровня существенности, не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20%. Для проверки данного условия можно использовать формулу

$$\text{Откл. \%} = ((УС - ЗН)/УС) * 100\%$$

При получении отрицательного значения показатель берется по модулю.

Расчет процентного отклонения показателей, используемых при расчете уровня существенности, приводится далее:

$$\begin{aligned} \text{Откл. \%}(1) &= ((222,34 - 29,9)/222,34) * 100\% = 86,55\%; \\ \text{Откл. \%}(2) &= ((222,34 - 200)/222,34) * 100\% = 10,05\%; \\ \text{Откл. \%}(3) &= ((222,34 - 164,7)/222,34) * 100\% = 25,92\%; \\ \text{Откл. \%}(4) &= ((222,34 - 519,2)/222,34) * 100\% = 133,16\%; \\ \text{Откл. \%}(5) &= ((222,34 - 197,9)/222,34) * 100\% = 10,99\%. \end{aligned}$$

С учетом того, что несколько показателей (в том числе максимальное и минимальное) отличаются от среднего (222,34 тыс. руб.) более чем на 20%, необходимо определить новое значение уровня существенности:

$$УС = (200 + 197,9)/2 = 198,95 \text{ тыс. руб.}$$

Общий уровень существенности составляет 198,95 тыс. руб. Данное значение можно округлить в пределах 20%, что составит 200 тыс. руб. Уровень существенности означает предельное значение ошибки, допустимое в финансовой отчетности данного аудируемого лица, в пределах которой на основе этой отчетности можно будет делать правильные выводы.

Для выделения наиболее значимых статей баланса необходимо установить, какое удельное значение от валюты баланса будет существенным (т.е. 1%, 1,5% и т.д., полагаясь на свое профессиональное суждение, и дать ему обоснование). Затем найти удельное значение статей баланса к валюте баланса. Существенными статьями будут те, удельное значение которых равно или больше процента, определенного как существенный.

По классам операций необходимо определить, какое удельное значение оборота по дебету, кредиту счета к общему обороту будет существенным (т.е. 1% или 2% и т.д., полагаясь на свое профессиональное суждение, дать ему обоснование). Затем найти удельное значение оборотов по конкретному счету к общему обороту за аудируемый период. Существенными оборотами будут те, удельное значение которых равно или больше процента, определенного как существенный.

Ситуация 2

Вы располагаете следующей информацией по ООО «Фортуна»: аудиту подлежат материально-производственные запасы, общий объем проверяемой совокупности составляет 500 000 руб., уровень существенности 10 000 руб., номера документов с 50 по 1050, система внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок нет существенных искажений.

Задание

Постройте выборку, указав первые семь элементов методом случайного отбора (используя таблицу случайных чисел (приложение 3) и соответствующий коэффициент проверки (приложение 4)).

Решение к ситуации 2

Для построения выборки необходимо определить ее элементы:

$$ЭВ = (ГС * к)/УС,$$

ЭВ – элементы выборки;
ГС – генеральная совокупность;
к – коэффициент проверки;
УС – уровень существенности.

Из генеральной совокупности исключаются элементы наибольших значений и ключевые значения. По условию задачи они отсутствуют. Тогда

$$ЭВ = (500000 * 0,7)/1000 = 35.$$

Коэффициент проверки равен 0,7, так как система внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок нет существенных искажений.

Далее определяются элементы выборки методом случайного отбора по формуле

$$(3К - 3Н) * СЧ + 3Н,$$

3К – значение конечное;

3Н – значение начальное;

СЧ – случайное число, взятое из таблицы случайных чисел случайным образом.

Подставив 3Н, 3К, имеем

$$(1050 - 50) * СЧ + 3Н.$$

Используя данный алгоритм, находим семь первых значений выборки.

Далее расчет и значения, попавшие в выборку, не приводятся, так как при решении может быть использовано любое случайное число из таблицы случайных чисел. Следовательно, результаты будут различными, однако процедуры построения такой выборки, а также алгоритм расчета остаются те же.

Ситуация 3

Вы располагаете следующей информацией по ООО «Фортуна»: аудиту подлежат материально-производственные запасы, общий объем проверяемой совокупности составляет 500 000 руб., уровень существенности 10 000 руб., номера документов с 50 по 1050, система внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок были выявлены существенные искажения.

Задание

Постройте выборку, указав первые семь элементов систематическим отбором по номеру документа (используя таблицу случайных чисел (приложение 3)).

Решение к ситуации 3

Для построения выборки необходимо определить ее элементы:

$$ЭВ = (ГС * к)/УС,$$

ЭВ – элементы выборки;
ГС – генеральная совокупность;
к – коэффициент проверки;
УС – уровень существенности.

Из генеральной совокупности исключаются элементы наибольших значений и ключевые значения. По условию задачи они отсутствуют. Имеем

$$\text{ЭВ} = (500000 * 2) / 10000 = 100.$$

Коэффициент проверки равен 2, так как система внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок были выявлены существенные искажения.

Далее определяется интервал выборки:

$$\text{ИВ} = (\text{ЗК} - \text{ЗН}) / \text{ЭВ}.$$

Подставляя ЗН, ЗК, ЭВ, имеем

$$\text{ИВ} = (1050 - 50) / 100 = 10.$$

Таким образом, элементы выборки определяются как ЗН+ИВ.

Первым элементом, попавшим в выборку, будет номер документа 60, т.е. $50 + 10 = 60$.

Вторым элементом – 70, третьим – 80, четвертым – 90, пятым – 100, шестым – 110, седьмым – 120 и т.д.

Из всей совокупности документов аудитор будет проводить проверку по номерам 60, 70, 80, 90, 100, 110, 120 и т.д. и на их основе делать вывод о состоянии информации, содержащейся во всей документации.

Можно построить выборку, определив стартовое число с использованием таблицы случайных чисел. Стартовое число (СЧ) определяется следующим образом:

$$\text{СЧ} = \text{ЗН} * \text{СЧ}.$$

В нашем случае ЗН равно 50, случайное число берется из таблицы случайных чисел случайным образом. Далее к стартовому числу прибавляется интервал, здесь он равен 10.

Используя данный алгоритм, находим семь первых значений выборки.

Далее расчет и значения элементов, попавших в выборку, не приводятся, так как при решении может быть использовано любое случайное число из таблицы случайных чисел. Следовательно, результаты будут различными, однако процедуры построения такой выборки, а также алгоритм расчета остаются те же.

Тема: Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала

Ситуация 4

В феврале отчетного 2003 года (аудируемого периода) на ОАО «Восток» было принято решение об увеличении уставного капитала. По данным документов акционер Фролов Е.К., владеющий акциями новой эмиссии номинальной стоимостью 17 тыс. руб., внес в марте этого же года в счет оплаты акций станок, стоимость которого была оценена по согласованию с другими акционерами в 17 000 руб. Оценщик, привлеченный аудитором, установил, что стоимость станка равна 15 000 руб.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 4

При аудите правильности формирования уставного капитала ОАО «Восток» установлено, что оплата акций новой эмиссии акционером Е.К. Фроловым осуществлена не денежными средствами (передан станок). Стоимость станка определена по согласованию с другими акционерами и составила 17 000 руб. В соответствии со ст. 34, п. 2, 3 Федерального закона РФ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ в последующей редакции установлено, что

1) оплата акций, распределяемых среди учредителей общества при его учреждении, дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества, а дополнительных акций – решением об их размещении;

2) при оплате дополнительных акций не денежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций, производится Советом директоров (наблюдательным советом);

3) при оплате акций не денежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик, если иное не установлено федеральным законом. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и Советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Следовательно, оценку станка, внесенного в оплату акций дополнительной эмиссии Фроловым Е.К., должен был определять Совет директоров ОАО «Восток», а также для определения рыночной цены должен был быть привлечен независимый оценщик.

Привлеченный аудиторами независимый оценщик определил стоимость станка равной 15 000 руб. В соответствии со ст. 34 Федерального закона РФ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ в последующей редакции дополнительные акции и иные эмиссионные ценные бумаги общества, размещаемые путем подписки, признаются действительными при условии их полной оплаты. На момент проведения аудита уставный капитал сформирован не полностью, что может поставить под сомнение допущение непрерывности деятельности организации.

Ситуация 5

По результатам первого полугодия отчетного 2003 года (аудируемого периода) было принято решение руководителем ОАО «Восток» о выплате дивидендов. В бухгалтерском учете начисление дивидендов отражено 30.08.2003 г. (аудируемого периода) корреспонденцией по Д 99 «Прибыли и убытки» – К 75 «Расчеты с учредителями», и их выплата произведена 10.09.2003 г. без удержания налога с доходов физических лиц.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 5

При проверке обоснованности принятия решения по выплате дивидендов установлено следующее.

В нарушение ст. 42 Федерального закона РФ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ принято решение руководителя о выплате дивидендов. Решения о выплате (объявлении) дивидендов, в том числе решения о размере дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа), принимаются общим собранием акционеров. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного Советом директоров (наблюдательным советом) общества.

Решение о выплате (объявлении) дивидендов по результатам первого квартала, полугодия и девяти месяцев финансового года может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода. Следовательно, принятие решения руководителем ОАО «Восток» незаконно. В ОАО «Восток» начисление дивидендов в бухгалтерском учете отражено 30.08.2003 г., т.е. ранее трех месяцев после полугодия. Статьей 42, п. 2 установлено, что дивиденды выплачиваются из чистой прибыли общества. Начисление дивидендов должно отражаться по Д 84 «Нераспределенная прибыль» – К 75 «Расчеты с учредителями».

В соответствии со ст. 224 Налогового кодекса РФ налоговая ставка налога с физических лиц устанавливается в размере 6% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание налога с физических лиц с дивидендов должно отражаться по Д 75 «Расчеты с учредителями» – К 68 «Расчеты с бюджетом».

Тема: Аудит операций с денежными средствами

Ситуация 6

При аудиторской проверке кассовых операций ОАО «Прогресс», проводившейся в январе 2004 года после отчетного 2003, в кассовой книге обнаружены документы, не записанные в кассовой книге: а) приходный ордер № 18 от 01.11.2003 г. на поступление денег от экономиста Павлова С.П. в сумме 2400 руб. 00 коп. за перевозку автомобилем личного имущества 11.11.2003 отчетного года (аудируемого периода); б) приходный ордер № 19 от 01.11.2003 г. на поступление денег от слесаря Иванова А.Л. в сумме 3500 руб. 00 коп. за отпущенные строительные материалы 20.11.2003 отчетного года (аудируемого периода); в) расходный ордер № 20 от 04.11.2003 г. на выдачу денег в подотчет помощнику директора Корниловой И.С. на хозяйственные расходы в сумме 2000 руб. 00 коп.

Кассовая книга не подписана директором, главным бухгалтером, страницы не пронумерованы и не прошнурованы, сургучной печатью не скреплены.

Кассир Морозова З.И. принята на работу с 01.03.2003 г. (отчетный год). Приказ о принятии на работу составлен от 20.03.2003 г. (отчетный год). Обязательство о материальной ответственности с кассиром подписано 03.06.2003 г. (отчетный год).

Последняя инвентаризация кассы проведена работниками ОАО «Прогресс» по состоянию на 24.12.2003 г. (отчетный год) комиссией в составе: главный бухгалтер Шапошникова О.К., бухгалтер Васильева В.Н., менеджер Сафронова Н.Д., кассир Морозова З.И. Недостач и излишков в кассе не выявлено.

Кассир Морозова З.И. совмещает обязанности, выполняя функции кассира кассы взаимопомощи предприятия, денежные средства которой хранятся в сейфе кассы ОАО «Прогресс».

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 6

При аудите кассовых операций ОАО «Прогресс» на момент проведения аудита установлено, что в нарушение п. 22 «Порядка ведения кассовых операций в РФ», утвержденного письмом Центрального банка РФ от

04.10.1993 г., не все приходные кассовые ордера (№ 18 от 01.11.2003 г. на сумму 2400 руб., № 19 от 01.11.2003 г. на сумму 3500 руб.) и расходный кассовый ордер (№ 20 от 04.11.2003 г. на сумму 2000 руб.) отражены в кассовой книге.

В соответствии с п. 24 «Порядка ведения кассовых операций» записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому, заменяющему его, документу.

Согласно п. 23 «Порядка ведения кассовых операций» кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью, количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

В соответствии с п. 32 «Порядка ведения кассовых операций» после издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с «Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации», после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности. В ОАО «Прогресс» кассир Морозова З.И. принята на работу с 01.03.2003 г., однако обязательство о материальной ответственности подписано только 03.06.2003 г.

При проверке соблюдения положений «Порядка ведения кассовых операций в РФ», утвержденного письмом Центрального банка РФ от 04.10.1993 г., установлено следующее.

Инвентаризация по кассе проведена 24.12.2003 г. Недостач и излишков не установлено, замечания отсутствуют, однако на момент проведения инвентаризации в кассовой книге находились неучтенные приходные кассовые ордера (№ 18, № 19) и расходный кассовый ордер (№ 20). Перед инвентаризацией должна быть получена расписка кассира о том, что неучтенных документов и средств нет. В состав инвентаризационной комиссии не может входить материально-ответственное лицо.

В соответствии с п. 30 «Порядка ведения кассовых операций в РФ» хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается. В кассе ОАО «Прогресс» хранятся денежные средства кассы взаимной помощи. При проведении инвентаризации такие денежные средства должны быть оприходованы как излишки и отражены по Д 50 «Касса» – К 91 «Прочие доходы и расходы». В соответствии со ст. 15.1 Кодекса РФ об административных нарушениях установлено, что нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц – от четырехсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда.

Ситуация 7

В ходе аудиторской проверки ОАО «Удача» установлено, что работники предприятия вносят деньги в кассу за реализованный им уголь, дрова. Лицам, работающим на данном предприятии, топливо продается по сниженным ценам (т.е. ниже затрат, связанных с их приобретением). Кассир Иванова О.К. оплату принимает по открытой ведомости, т.е. собственноручно записывает в ведомость фамилии плательщиков и сумму. В конце месяца подсчитывает общую сумму по ведомости, записывает итог, оформляет ведомость подписями руководителя и главного бухгалтера. В бухгалтерии поступление денег в кассу за отпущенное топливо в оценке по стоимости ниже приобретения (заготовления) отражается в корреспонденции Д 50 «Касса» – К 10 «Материалы». На расходных накладных на отпуск топлива проставляется отметка «оплачено». Сопоставление в процессе аудита этих накладных с ведомостью на оплату топлива показало, что деньги в сумме 14 800 руб. 00 коп. в кассе не оприходованы. Оказалось, что пока кассир ездила в банк, штамп с оттиском «оплачено» она передавала в бухгалтерию; бухгалтеры принимали деньги, но в кассу их не вносили. По данным учета налоговая база по НДС была определена с суммы 14 800 руб.

По полученным данным стоимость затрат (т.е. себестоимость) отпущенного топлива составляет 16 000 руб., в пересчете на стоимость по рыночным ценам это составило 18 000 руб. 00 коп.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 7

При проверке кассовых операций в ходе аудита установлено нарушение «Порядка ведения кассовых операций в РФ», утвержденного письмом Центрального банка РФ от 04.10.1993 г., в частности п. 3, что прием наличных денег предприятиями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Оплата за реализованное топливо принимается по открытой ведомости. В соответствии с п. 12 «Порядка ведения кассовых операций в РФ» кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом РФ по согласованию с Центральным банком РФ и Министерством финансов РФ. В соответствии с п. 13 «Порядка ведения кассовых операций в РФ» прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным

бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

В ОАО «Удача» итоговая сумма по открытой ведомости внесенной платы за реализованное топливо отражается в кассовой книге в конце месяца. Пунктом 22 «Порядка ведения кассовых операций» установлено, что все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге. В соответствии с п. 24 «Порядка ведения кассовых операций в РФ» записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому, заменяющему его, документу.

По данным проверки установлено, что кассир О.К. Иванова передавала свои полномочия работникам бухгалтерии во время ее отсутствия. В соответствии с п. 34 «Порядка ведения кассовых операций в РФ» кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам. В результате данного нарушения выявлено, что не отражено по данным кассовой книги 14 800 руб.

Топливо работникам ОАО «Удача» реализовывалось по стоимости ниже расходов, расходы по приобретению составили 16 000 руб., стоимость реализации – 14 800 руб. Для целей налогообложения налоговая база в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ при расчетах с взаимозависимыми лицами определяется как разница стоимости топлива по рыночной цене (за исключением НДС) и расходов, связанных с их приобретением. В данном случае рыночная цена составляет 18 000 руб. Таким образом, ОАО «Удача» необходимо доначислить сумму НДС налога на прибыль.

Тема: Аудит операций с основными средствами

Ситуация 8

Предприятие ОАО «Восток» 17.09.2003 г. (отчетный год) приобрело две фактурные машины, бывшие в эксплуатации: год выпуска – 1999, первоначальная стоимость – 420 000 руб. каждая, амортизация на день покупки по данным учета продающей стороны – 210 000 руб. Покупная цена каждого объекта – 900 000 руб. (с учетом НДС). Для приобретения получен банковский кредит 01.09.2003 г. в сумме 1 800 000 руб. под 25% годовых.

Расходы на транспортировку машин в сумме 4500 руб., на профессиональную подготовку оператора 6500 руб. отнесены в Д 23 «Вспомогательное производство». Покупная цена машин отражена по Д 01 «Основные средства» в сумме 1 800 000 руб., амортизация по К 02 «Амортизация основных средств» в сумме 420 000 руб., проценты за

пользование банковским кредитом в сумме 37 500 руб. отражены корреспонденцией Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», как операционные расходы. Акт приемки-передачи составлен 26.09.2003 г. (отчетный год).

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 8

При аудите операций по поступлению объектов основных средств выявлены нарушения требований законодательства. В нарушение п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» неверно определена первоначальная стоимость объектов основных средств, бывших ранее в эксплуатации и приобретенных за плату. По данным аудируемого лица первоначальная стоимость составила 1 800 000 руб. (в том числе сумма НДС 300 000 руб.). В соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. В частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта.

В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальная стоимость основных средств для бухгалтерского учета составила 1 987 161 руб. (в том числе 1 500 000 руб. – цена покупки без НДС, 4500 руб. – расходы по транспортировке объектов основных средств, 482 661 руб. – сумма процентов за пользование банковским кредитом до даты принятия объектов к учету). Первоначальная стоимость в соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению», утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, должна формироваться по Д 08 «Вложения во внеоборотные активы». После

принятия к учету объектов основных средств должна быть составлена проводка: Д 01 «Основные средства» – К 08 «Вложения во внеоборотные активы» в сумме 1 987 161 руб.

По данным аудируемого лица в бухгалтерском учете по К 02 «Амортизация основных средств» отражена сумма амортизации (420 000 руб.) по данным продающей стороны. В соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета такая операция не предусмотрена. Неверно учтены проценты, а также определена сумма за пользование банковским кредитом (по данным аудируемого лица – 37 500 руб., по данным проверки – 482 661 руб.) до даты принятия объектов основных средств к учету – в составе операционных расходов (должны быть включены в первоначальную стоимость объектов).

В соответствии с п. 12, ст. 259 НК РФ организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Следовательно, в целях налогообложения может быть использована информация продающей стороны для определения суммы амортизации при расчете налога на прибыль.

Первоначальная стоимость объектов основных средств в соответствии со ст. 257 НК РФ определяется как сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. Стоимость основных средств в целях налогового учета составляет 1 506 500 руб. (в том числе 1 500 000 руб. – цена приобретения без НДС, 6500 руб. – расходы на доставку объектов). В соответствии со ст. 265 НК РФ расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида учитываются в составе внереализационных расходов. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и/или инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами. Сумма расходов за пользование заемных средств признается в целях налогообложения в соответствии с ст. 269 НК РФ.

Ситуация 9

В процессе аудита выявлено, что на предприятии в проверяемом периоде 11.11.2003 г. (отчетный год) выбыл вследствие износа объект основных средств – подъемник первоначальной стоимостью 1 800 000 руб. Оприходован лом 200 руб., начислена заработная плата рабочим за демонтаж

станков – 2500 руб., без начислений по единому социальному налогу. Отсутствует акт списания подъемника.

В бухгалтерии на сумму начисленной заработной платы сделана корреспонденция Д 20 «Основное производство» – К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Металлолом оприходован в корреспонденции Д 10 «Материалы» – К 99 «Прибыли и убытки». Результат от ликвидации подъемника отдельно не подсчитан и не отнесен на соответствующие счета бухгалтерского учета. Расчетным путем полученный убыток – 77 500 руб. – учтен при расчете налогооблагаемой прибыли, так как преждевременный износ произошел вследствие длительной эксплуатации подъемника в помещениях с повышенной влажностью, а также недостаточного технического ухода, что установлено аудитором при получении разъяснений от должностных лиц.

По данным инвентарной карточки учета основных средств установлено: первоначальная стоимость – 1 800 000 руб., дата ввода – 11.03.1998 г., дата выбытия – 11.11.2003 г. (отчетный год), в целях бухгалтерского учета срок эксплуатации в соответствии с технической документацией 8 лет.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 9

В ходе проверки операций по выбытию основных средств установлено, что в нарушение п. 1.2 Постановления Государственного комитета РФ по статистике «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, МБП, работ в капитальном строительстве» от 30.10.1997 г. № 71а в последующей редакции не оформлен акт на списание основных средств формы ОС-4. При отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с выбытием подъемника, не соблюдались требования «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению», утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, в частности, начисление заработной платы рабочим за демонтаж подъемника указано по Д 20 «Основное производство» – следовало по Д 91 «Прочие доходы и расходы»; поступление металлолома от списания основных средств показано по Д 99 «Прибыли и убытки» – следовало отражать по Д 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете отсутствует начисление в ЕСН по заработной плате рабочих за демонтаж подъемника. В соответствии со ст. 236, 237 НК РФ объектом налогообложения по ЕСН признаются любые выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. Следовательно, необходимо было в бухгалтерском учете отразить ЕСН по Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в сумме 890 руб. $(2500 * 35,6\%/100\%)$.

В соответствии с п. 31 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» доходы и расходы от списания объектов основных средств в бухгалтерском учете подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов, то есть на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В связи с этим неверно определен финансовый результат от выбытия подъемника. По данным аудируемого лица сумма убытка составила 77 500 руб. По данным проверки убыток равен 528 190 руб. (в т.ч. 525 000 руб. – остаточная стоимость за 18 месяцев в связи с преждевременным выбытием подъемника, 2500 руб. – зарплата рабочим за демонтаж, 890 руб. – ЕСН от начисленной зарплаты рабочим за демонтаж, 200 руб. – стоимость лома от списания основных средств). Преждевременное выбытие объектов основных средств возможно из-за их эксплуатации в агрессивной среде, что должно подтверждаться документально, в связи с чем необходимо было пересмотреть срок эксплуатации подъемника, указанного в технической документации (8 лет). В ходе аудита были получены только устные разъяснения, которые не могут быть использованы как надлежащие и достаточные аудиторские доказательства.

В соответствии с гл. 25 НК РФ убыток, полученный по данным бухгалтерского учета от списания объектов основных средств, расходом организации для уменьшения налогооблагаемой базы не признается. По положению п. 7 ст. 259 НК РФ в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности, вправе применять специальный коэффициент (но не выше 2) только при начислении амортизации в отношении таких основных средств. В соответствии с гл. 25 НК РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и/или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их

эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Тема: Аудит операций с нематериальными активами

Ситуация 10

При аудите финансовой отчетности ОАО «Восток» установлено, что в апреле 15.04.2003 г. (отчетный год) были оформлены документально опытно-конструкторские работы по усовершенствованию процесса технологии изготовления мебели, которые не дали положительных результатов, в качестве нематериальных активов в сумме 90 000 руб. и отражены по Д 04 «Нематериальные активы» – К 26 «Общехозяйственные расходы». За проверяемый период начислена амортизация, исходя из срока использования 10 лет, в том числе за 2003 г. (отчетный год) в сумме 6750 руб., за 1 квартал 2004 г., следующего года за отчетным, в сумме 2250 руб. Суммы начисленной амортизации включены в состав расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 10

При проверке нематериальных активов в ОАО «Восток» установлено, что неверно признаны в качестве нематериальных опытно-конструкторские работы, которые не дали положительных результатов.

В соответствии с п. 2 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» не могут быть признаны нематериальными активами научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата, а также не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. По данным аудируемого лица опытно-конструкторские работы, не давшие положительных результатов, учтены в составе нематериальных активов в сумме 90 000 руб. с 15 апреля проверяемого периода. По данным объектам начислена амортизация, исходя из срока использования 10 лет; она составила по данным аудируемого лица в отчетном периоде 6750 руб., в 1 квартале после отчетной даты – 2250 руб. В соответствии с п. 18 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных

активов» определено, что по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации). В целях бухгалтерского учета неверно определены расходы в части амортизации по нематериальным активам (завышены на 6750 руб.), а также неправильно сформирован показатель в отчетности по статье «Нематериальные активы».

В соответствии со ст. 257 НК РФ определено, что нематериальными активами признаются приобретенные и/или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и/или исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака). К нематериальным активам, в частности, относятся исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование. Активы, в данном случае опытно-конструкторские работы, не давшие положительных результатов (90 000 руб.), признанные нематериальными ОАО «Восток», не являются таковыми по нормам гл. 25 НК РФ, расходы в части их амортизации не будут признаваться обоснованными при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Следовательно, расходы завышены на сумму 6750 руб. в отчетном периоде, 2250 руб. – в 1 квартале после отчетной даты. Однако статьей 262 НК РФ определены понятия расходов на научные исследования и/или опытно-конструкторские разработки при наличии надлежаще оформленных документов. Расходы налогоплательщика на научные исследования и/или опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов.

Ситуация 11

В июле 2003 г. (отчетный год) ОАО «Восток» разработал силами сотрудников фирменный знак, стоимость которого оценена в сумме 120 000 руб. В бухгалтерском учете фирменный знак принят 17.07.2003 г.

(отчетный год) в качестве нематериального актива с начислением амортизации из расчета 10 лет, способом отражения на счетах бухгалтерского учета по К 04 «Нематериальные активы».

В качестве подтверждения наличия фирменного знака персоналом было предоставлено его изображение, утвержденное руководителем ОАО «Восток», а также приказ о размещении фирменного знака на всей выпускаемой продукции, при размещении рекламы. Расходы подтверждены на сумму 6000 руб., по другим суммам дано разъяснение, что это потенциальные доходы, ожидаемые в связи с использованием фирменного знака.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 11

Фирменный знак по данным аудируемого лица оценен стоимостью 120 000 руб., принят к учету с 17.07.2003 г., амортизация начислялась, исходя из 10 лет. В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 для признания объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий: а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества; в) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества; е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем; ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). Пункт 4 ПБУ 14/2000 требует подтверждения исключительного права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров. С учетом требований ПБУ 14/2000 видно, что неправомерно завышен показатель в отчетности по статье «Нематериальные активы» в сумме 120 000 руб., а также сумма расходов в части амортизации. ОАО «Восток» необходимо

документально подтвержденные расходы в сумме 6000 руб. учитывать в составе расходов будущих

В соответствии со ст. 257 НК РФ определено, что нематериальными активами признаются приобретенные и/или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и/или исключительного права налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака). К нематериальным активам в данном случае относятся исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование. Активы, в частности фирменный знак (120 000 руб.), признанный нематериальным активом ОАО «Восток», не является таковым по нормам гл. 25 НК РФ, расходы в части его амортизации не будут признаваться обоснованными при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Следовательно, расходы завышены на сумму 5000 руб. в отчетном периоде, 3000 руб. в 1 квартале после отчетной даты.

Тема: Аудит операций с материально-производственными запасами

Ситуация 12

При аудите финансовой отчетности ОАО «Восток» установлено, что складской учет материалов, принятых на ответственное хранение, не ведется. При проверке выявлено, что на складе сырья хранится 25 куб. м тарной дощечки на сумму 50 000 руб., принятой на ответственное хранение от лесопильного комбината, т.к. она не отвечает сертификату качества по условиям договора. Карточки учета тарной дощечки на складе не ведутся. В бухгалтерском учете ценности не числятся.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству

аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 12

При проверке операций с материалами установлено, что не ведется учет материалов, принятых на ответственное хранение.

В соответствии с п. 14 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении по условиям договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре. В бухгалтерском учете ОАО «Восток» информация о материалах, принятых на ответственное хранение, отсутствует. В соответствии с п. 155 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов» в случае отсутствия у организации права собственности (права хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно) на поступившие материальные ценности последние должны учитываться на забалансовых счетах (002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»). Из п. 54 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов» следует, что материалы, поступающие на ответственное хранение, записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться.

По данным аудируемого лица поступившие материалы не соответствовали сертификату качества по условиям договора. Пунктом 49 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов» установлено, что при выявлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов. Акт о приемке служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и/или транспортной организации. ОАО «Восток» следовало предъявить претензию поставщику на основании акта приемки материалов.

Ситуация 13

ОАО «Восток» выполняет договора по изготовлению оконных рам, дверей из материалов заказчиков. Давальческое сырье (лесоматериалы, стекло) и вспомогательные материалы (гвозди, клей и др.) учитываются в производственных цехах бригадами и в бухгалтерском учете не отражаются.

Лесоматериалы от постоянных поставщиков принимают в заготовительные цеха транзитом, минуя центральный склад. В бухгалтерии

они отражаются корреспонденцией по Д 20 «Основное производство» – К 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками».

В феврале 2003 г. (отчетный год) были получены от акционера ООО «Темп» безвозмездно лакокрасочные материалы по цене в соответствии с данными его учета на общую сумму 10 000 руб., которые были полностью израсходованы при изготовлении мебели в марте 2003 г. (отчетный год). В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи: на поступление лакокрасочных материалов Д 10 «Материалы» – К 83 «Добавочный капитал» на сумму 10 000 руб.; их использование Д 20 «Основное производство» – К 10 «Материалы» на сумму 10 000 руб. Других проводок по данной операции не выявлено. Расходы учтены в целях налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 13

При проверке операций с материалами установлено, что не ведется учет давальческого сырья, учет материалов, поступающих транзитом, полученных безвозмездно, ведется с нарушением установленных требований.

Пунктом 156 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов» определено, что давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». Давальческие материалы – это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции. Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

В нарушение п. 260 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов» в ОАО «Восток» не ведется учет материальных запасов, находящихся на хранении в складах (кладовых) организации и подразделений, на карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей (сортовой учет). При автоматизации учетных работ такая информация должна формироваться на магнитных (электронных) носителях средств вычислительной техники.

В организации имеются материалы, поступающие транзитом. В соответствии с п. 51 «Методических указаний по учету материально-производственных запасов», если в интересах производства целесообразно направить материалы непосредственно в подразделение организации, минуя склад, такие партии материалов отражаются в учете, как поступившие на склад и переданные в подразделение организации. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения организации, должен быть оформлен распорядительным документом по организации. По данным аудируемого лица материалы, поступающие транзитом, отражены по Д 20 «Основное производство» – К 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками». В соответствии с правилами ведения учета такие операции должны быть отражены по Д 10 «Материалы» – К 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками».

Пунктом 9 ПБУ 5/01 установлено, что фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется, исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. По данным аудируемого лица материалы, полученные безвозмездно, приняты к учету по стоимости передающей стороны в сумме 10 000 руб. Такие активы должны приниматься к учету по текущей рыночной цене. Безвозмездно поступившие материалы в соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации» должны отражаться по К 98 «Доходы будущих периодов». При использовании безвозмездно полученных материалов в производстве необходимо выполнять проводку: Д 98 «Доходы будущих периодов» – К 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме израсходованных материалов.

В соответствии со ст. 250 НК РФ признаются внереализационными доходами безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права. При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей главой остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу, и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Ситуация 14

При аудите финансовой отчетности ЗАО «Запад» аудиторы проверили правильность отражения результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета.

Установлено следующее: в ноябре отчетного года проведена инвентаризация на складе №3. Основание: приказ директора №189 от 03.11.2003 г. (отчетный год), сроки проведения с 10.11.2003 г. по 21.11.2003 г., причина – смена материально-ответственного лица.

Состав инвентаризационной комиссии: зам. директора по финансовым вопросам А.М. Леонов, товаровед О.П. Васильева, кладовщик склада №3 Р.Л. Ефремова.

Информация о данных, полученных при проведении инвентаризации, представлена в сличительной ведомости табл. 2.

Таблица 2

Фрагмент сличительной ведомости (тыс. руб.)

Наименование	Единица измерения	Цена	Фактически		По данным учета	
			кол-во	сумма	кол-во	сумма
Бумага	пачка	15	10	150	8	120
Бумага	рулон	10	8	80	10	100
Папка накопительная	шт.	5	10	50	15	75
Блокноты	шт.	2	15	30	10	20
Ручки	шт.	3	20	60	22	66
Степлер	шт.	10	5	50	6	60
Карандаши	шт.	1	20	20	20	20
Итого			88	450	91	461

Решение инвентаризационной комиссии:

- 1) выявленную недостачу бумаги в рулонах перекрыть излишками бумаги в пачках,
- 2) выявленную недостачу блокнотов перекрыть папками накопителями,
- 3) признать недостачу ручек, степлеров.

Результат инвентаризации:

- излишек 10 тыс. руб. списать на счет в К 26 «Общехозяйственные расходы»,
- недостачу 31 тыс. руб. списать на счет в Д 26 «Общехозяйственные расходы».

Других документов по данной инвентаризации не представлено. Результаты инвентаризации отражены в учете в декабре отчетного года, учтены в затратах в целях налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 14

При проверке результатов инвентаризации перед составлением годового отчета установлены нарушения требований законодательства. По данным приказа руководителя инвентаризация проводилась в ноябре отчетного года. Приказом утверждена инвентаризационная комиссия, в состав которой включен кладовщик, что является неправомерным. В соответствии с п. 2.3 «Методических указаний по проведению инвентаризации» определено, что персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). Также в состав комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Пунктом 5.1 «Методических указаний по проведению инвентаризации» определено, что выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с «Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» в следующем порядке:

основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации или на увеличение финансирования (фондов) бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения организации или на уменьшение финансирования (фондов) бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же обнаружилась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во

взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения организации или на уменьшение финансирования (фондов) бюджетной организации.

Пунктом 5.2 «Методических указаний по проведению инвентаризации» установлено, что в документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ от взыскания ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы определен п. 5.3 «Методических указаний по проведению инвентаризации» и может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. По предоставленным данным аудируемого лица признание пересортицы необоснованно, так как недостача блокнотов перекрыта папками-накопителями, недостача бумаги в рулонах – излишками бумаги в пачках.

О допущенной пересортице материально ответственные лица должны представлять подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

В соответствии с п. 5.4 «Методических указаний по проведению инвентаризации» определено, что предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации отражены по данным аудируемого лица: излишек Д 10 «Материалы» – К 26 «Общехозяйственные расходы» в сумме 10 тыс. руб., недостача Д 26 «Общехозяйственные расходы» – К 10 «Материалы» в сумме 31 тыс. руб. В соответствии с требованиями законодательства результаты инвентаризации должны быть отражены следующим образом: излишек Д 10 «Материалы» – К 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме 40 тыс. руб., недостача Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – К 10 «Материалы» в сумме 61 тыс. руб. с последующим списанием суммы недостачи на виновное лицо Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В связи с вышеуказанным неверно определен финансовый результат в целях бухгалтерского учета (завышены расходы, занижены внереализационные доходы).

В соответствии со ст. 250 НК РФ стоимость излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации, признаются в составе внереализационных доходов. Статья 265 НК РФ определяет признание в составе внереализационных расходов убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном периоде в виде недостачи материальных ценностей на складах в случае отсутствия виновных лиц, которое подтверждается документально уполномоченным органом государственной власти. По данным аудируемого лица в целях налогообложения признана недостача в сумме 31 тыс. руб., излишек – в сумме 10 тыс. руб. По положению НК РФ будет признаваться излишек в сумме 40 тыс. руб.; недостача в сумме 61 тыс. руб. признаваться в составе расходов не будет.

Тема: Аудит трудовых отношений и расчетов по оплате труда

Ситуация 15

За 2003 г. (отчетный год) прочие денежные выплаты рабочим и служащим составили 196 800 тыс. руб., информация представлена в табл. 3. По всем перечисленным выплатам произведены отчисления по единому социальному налогу. Указанные денежные выплаты и вся сумма отчислений по единому социальному налогу включены в расходы и учтены в составе затрат в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Таблица 3

Информация, полученная аудиторами в ходе проверки (тыс. руб.)

Вид выплат	Сумма
Заработная плата штатным работникам	120000
Заработная плата совместителям	20000
Начисления за время нетрудоспособности по больничным листам	5000
Начисления отпускных	7000
Оплата за проезд городским транспортом до места работы и обратно и оплата за питание в связи с ростом цен	2400
Материальная помощь по случаю пожара	7200
Разовая единовременная помощь рабочим	2100
Предоставление подарков по случаю дней рождения, по случаю ухода на пенсию	5100
Премии по итогам года	15000
Премии за выслугу лет	13000
Итого	196800

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству

аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 15

При проверке денежных выплат рабочим и служащим установлено, что при подсчете итоговой суммы допущена арифметическая ошибка, в результате которой сумма данных расходов на 400 тыс. руб. завышена (по данным аудируемого лица 196 800 тыс. руб., по данным проверки 196 400 тыс. руб.). При изучении состава выплат выявлено следующее.

В целях бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н в последующей редакции определено, что расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Пунктом 5 ПБУ 10/99 установлено, что расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Следовательно, расходы, связанные с оплатой проезда городским транспортом до места работы и обратно, и оплата за питание в связи с ростом цен (2400 тыс. руб.), материальная помощь по случаю пожара (7200 тыс. руб.), разовая единовременная помощь рабочим (2100 тыс. руб.), предоставление подарков по случаю дней рождения, ухода на пенсию (5100 тыс. руб.), а также начисления за время нетрудоспособности по больничным листам (5000 тыс. руб.) – расходами по обычным видам деятельности признаны быть не могут.

Начисления за время нетрудоспособности по больничным листам должны проводиться за счет средств социального страхования. Оплата за проезд городским транспортом до места работы и обратно, оплата за питание в связи с ростом цен, материальная помощь по случаю пожара, разовая единовременная помощь рабочим, предоставление подарков по случаю дней рождения, по случаю ухода на пенсию могут быть признаны расходами организации как внереализационные. Пунктом 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» определено, что к внереализационным расходам относятся перечисления средств (взносов, выплат и т.д.), связанные с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий, а также прочие внереализационные расходы. Данные расходы должны быть предусмотрены во внутрифирменных положениях, а также согласованы с высшим органом управления организацией (собственником). Расходы по обычным видам деятельности, в части денежных выплат, в бухгалтерском

учете завышены на сумму 21 800 тыс. руб. (в том числе по больничным листам 5000 тыс. руб. и прочим выплатам 16 800 тыс. руб.). Однако прочие выплаты (в сумме 16 800 тыс. руб.) могут быть отражены в составе внереализационных расходов на основании внутрифирменных положений.

В целях налогообложения в соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами. Статьей 270 НК РФ определен перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения. В проверяемом периоде расходы на оплату труда в целях налогообложения завышены на сумму 21 800 тыс. руб.

В соответствии со ст. 236, 237 НК РФ объектом налогообложения по ЕСН для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам. Если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде, то они не признаются объектом налогообложения. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 НК РФ, в том числе государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, суммы единовременной материальной помощи, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием и другими чрезвычайными обстоятельствами) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 НК РФ). По данным проверки установлено, что неверно определена налоговая база по ЕСН (все выплаты в сумме 196 800 тыс. руб.), следовало исключить суммы по временной нетрудоспособности (5000 тыс. руб.) и материальную помощь по случаю пожара (2100 тыс. руб.). В связи с этим завышена сумма налога по ЕСН на 4485,6 тыс. руб. (по данным аудируемого лица 70 060,8 тыс. руб., по данным проверки 65 575,2 тыс. руб.) при условии, что прочие расходы признаны

внереализационными, а также завышены расходы организации в целях налогообложения.

Ситуация 16

Менеджеру Полякову С.И., имеющему месячный оклад 6500 руб., стаж работы свыше 8 лет, за 14 дней болезни в феврале 2003 г. (текущий год) в соответствии с больничным листом указан период болезни с 11.02.2003 г. по 24.02.2003 г. (отчетный год), при расчете среднегодневного заработка бухгалтерией использованы данные, представленные в табл. 4.

Таблица 4

Информация, используемая бухгалтерией для начисления пособия по временной нетрудоспособности Ивашенко С.И.

Месяц	Начисленная заработная плата (руб.)	Премия за месяц (руб.)	Премия по итогам предыдущего года (руб.)	Итого (руб.)	Рабочие дни	Фактически отработанные дни
Январь	6500	4300	12000	22800	9	9
Декабрь	6500	5450	-	11950	22	2
Итого	13000	9750	12000	34750	41	1

Сумма начисленного пособия за время болезни составила 8475 руб.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 16

При проверке правильности расчета сумм за время нетрудоспособности в феврале 2003 г. менеджера С.И. Полякова установлено, что неверно определен среднегодневной заработок для определения размера пособия (исходя из заработка за два предыдущих месяца с учетом премии по итогам предыдущего года в полном размере). В соответствии с п. 72 «Положения о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию» от 12.11.1984 г. № 13-6 определено, что рабочим и служащим, имеющим повременную оплату труда (месячный оклад, дневную или часовую тарифную ставку), для исчисления пособия берется месячный оклад (должностной или персональный), дневная или часовая тарифная ставка с учетом постоянных доплат и надбавок, получаемых на день наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, и среднегодневной (среднедневной, среднечасовой) суммы премий. В соответствии с п. 70 Положения премии (кроме ежемесячных премий, выплаченных вместе с заработной платой данного месяца), вознаграждение из фонда материального

поощрения за общие результаты работы предприятия по итогам за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет, доплаты к заработной плате за периоды работы, превышающие 1 месяц, учитываются в среднегодневном размере, определяемом путем деления их общей суммы, начисленной в предшествующем году, на 12 месяцев. Сумма пособия по временной нетрудоспособности по данным проверки составила 3750 руб. $((6500+1/12(12000))20=375$ – среднегодневной заработок, $375*10=3750$ руб.). Размер пособия по временной нетрудоспособности менеджеру С.И. Полякову по данным аудируемого лица завышен на 4725 руб. (8475 – 3750).

Тема: Аудит расчетных операций

Ситуация 17

При проверке расчетов с подотчетными лицами установлено, что на предприятии ООО «Омега» имеются следующие данные за квартал отчетного года:

- авансовый отчет № 56 от 20.02.2003 г. (отчетный год). Из кассы получены деньги в подотчет 14.02.2003 г. в сумме 2000 руб. Расход произведен на следующие цели: а) оплата транспортных услуг по счету № 431 на сумму 634 руб., в квитанции к приходному кассовому ордеру без номера, основание оплаты – за канцелярские товары; б) передано в подотчет Федорову А.Г. 1000 руб. Остаток 64 руб. – возврат в кассу 03.03.2003 г. (отчетный год);

- авансовый отчет Федорова А.Г. № 50 от 27.02.2003 г. (отчетный год). Расход произведен на следующие цели: а) чек из магазина на приобретение запасных частей на сумму 1000 руб.; б) квитанция к приходному кассовому ордеру без номера на сумму 750 руб. (отсутствует название фирмы, основание, дата).

По данным отметки на авансовом отчете выплачено из кассы 27.02.2003 г. (отчетный год) в погашение перерасхода 750 руб.

Все авансовые отчеты утверждены руководителем в апреле текущего года. В бухгалтерии выполнены бухгалтерские проводки, представленные в табл. 5.

Таблица 5

Бухгалтерские проводки по расчетам с подотчетными лицами (руб.)

Месяц	Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
Февраль	26	71	634	оплата транспортных услуг
	71	71	1000	передано из подотчета в подотчет
	50	71	64	возврат в кассу
	10	71	1000	стоимость запасных частей
Март	26	71	750	по квитанции к кассовому ордеру
	71	50	750	погашение перерасхода
	10	71	542	стоимость дискет
	19	71	108	сумма НДС

	68	19	108	списан НДС в зачет
--	----	----	-----	--------------------

Все суммы были включены в состав затрат, учитываемых в целях налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к задаче 17

При проверке расчетов с подотчетными лицами установлено нарушение требований законодательства. Авансовые отчеты № 56 от 20 февраля, № 50 от 27 февраля утверждены руководителем ООО «Омега» в апреле. Авансовые отчеты № 56, № 50 должны быть утверждены руководителем в феврале; также нарушена нумерация.

К авансовым отчетам прилагаются оправдательные документы. Не все эти документы оформлены согласно установленным требованиям. В соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы должны приниматься к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

По авансовому отчету № 56 установлено, что в приложенной квитанции указано основание – за канцелярские товары, в авансовом отчете значится – оплата транспортных услуг по счету № 431 на сумму 634 руб. Данная операция неверно отражена по Д 26 «Общехозяйственные расходы». В оправдательных документах должна быть представлена непротиворечивая информация, иначе такие расходы в качестве обоснованных признаваться не будут. В авансовом отчете № 56 также указано, что передано в подотчет Федорову А.Г. 1000 руб. В соответствии с п. 11 «Порядка ведения кассовых операций» от 04.10.1993 г. № 18 передача выданных в подотчет наличных денег одним лицом другому запрещается. Неверно определена сумма, подлежащая возврату в кассу организации. По данным учета сумма составила 64 руб., по данным проверки – 366 руб. (2000 – 634 – 1000).

Несвоевременно представлен авансовый отчет. В соответствии с п. 11 «Порядка ведения кассовых операций» от 04.10.1993 г. № 18 установлено, что лица, получившие наличные деньги в подотчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который деньги выданы, или со дня возвращения этих лиц из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Срок, на который выдаются денежные средства в подотчет, должен быть определен приказом руководителя.

По авансовому отчету № 50 прилагается чек из магазина на сумму 1000 руб., квитанция к приходному кассовому ордеру без заполненных реквизитов (номер, название фирмы, основание, дата) на сумму 750 руб. К чеку необходимо прилагать копию чека. Операция на сумму 750 руб. не может быть отражена в учете, так как в документе не заполнены обязательные реквизиты, и он юридической силы не имеет. Отражение операции Д 26 «Общехозяйственные расходы» – К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на сумму 750 руб. необоснованно.

Ситуация 18

При аудите расчетов с подотчетными лицами на ОАО «Восток» установлено: маркетолог Карпенко Д.И. командирован в г. Москву для повышения квалификации с 01.09.2003 г. (отчетный год) сроком на 30 дней, затем срок продлен директором на 15 дней. Оплата произведена в соответствии с авансовым отчетом, представленном в табл. 6.

Таблица 6

Информация о командировочных расходах по данным авансового отчета

Кому, за что и по какому документу уплачено	Сумма (руб.)
Суточные (45 дней по 165 руб. за каждый день)	7425
Жилье без документов (45 дней по 15 руб. за каждый день)	675
Стоимость железнодорожного билета г. Красноярск – г. Москва	1200
Стоимость авиа билета г. Москва – г. Красноярск	6000
Плата за пользование постельными принадлежностями	20
Страховой сбор	100
Литература (5 книг)	1650
Итого	17570

Задание по командировке не выполнено, отсутствует документ о повышении квалификации. Отчет проверен, принят бухгалтером Глебовой А.Б., не утвержден директором; на всю сумму авансового отчета в учете выполнена проводка Д 20 «Основное производство» – К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на сумму 17 570 руб., вся сумма включена в расходы в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к задаче 18

При проверке командировочных расходов установлено, что в нарушение п. 4 инструкции «О служебных командировках» от 07.04.1988 г. № 62 срок командировки маркетолога Карпенко Д.И. превышал 40 дней, не считая времени нахождения в пути. По данным приказа руководителя командировка продолжалась 45 дней. Документ, подтверждающий повышение квалификации, предоставлен не был. Авансовый отчет не утвержден руководителем, однако принят к учету бухгалтером. Расходы по командировке отражены в учете по Д 20 «Основное производство» в сумме 17 570 руб. Маркетолог относится по своим функциональным обязанностям к управленческому персоналу ОАО «Восток», следовательно, и расходы по командировке с целью повышения квалификации должны быть отражены по Д 26 «Общехозяйственные расходы» в сумме 15 420 руб. Приобретенная литература на сумму 1650 руб. должна отражаться в учете отдельно, в составе основных средств. При расчете итоговой суммы по авансовому отчету допущена арифметическая ошибка на сумму 500 руб. в сторону увеличения. В соответствии с п. 14 «О служебных командировках» от 07.04.1988 г. № 62 суточные выплачиваются командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути. Суточные за время нахождения в пути выплачиваются по тем же нормам, что и за время пребывания в месте командировки.

В соответствии со ст. 252 гл. 25 НК РФ расходы признаются обоснованными и документально подтвержденными. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты. Следовательно, если не будет предоставлено документальное подтверждение о повышении квалификации маркетолога, данные расходы не могут быть признаны в целях налогообложения. В случае предоставления документального подтверждения о повышении квалификации будет признаваться сумма 11 820 руб. (в пределах норм суточных за 40 дней, включая время нахождения в пути; оплата жилья без предоставления документов признаваться расходами не будет). Разница, которая составила 3600 руб., в соответствии с ПБУ 18/02 дает постоянное налоговое обязательство, равное 864 руб. и отраженное по Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма превышения (3600 руб.) должна быть учтена при определении налоговой базы по ЕСН в соответствии с НК РФ.

Тема: Аудит финансовых вложений и операций с ценными бумагами

Ситуация 19

При проверке финансовых вложений установлено следующее: ОАО «Восток» выступает учредителем ООО «Ритм» с апреля 2003 г. (отчетный год); доля вклада в уставный капитал в соответствии с учредительными документами составляет 20 000 руб. ОАО «Восток» продал 22.04.2003 г. (отчетный год) в счет вклада в уставный капитал компьютер, первоначальная стоимость которого по данным учета 30 000 руб., амортизация на дату передачи – 12000 руб. Стоимость компьютера по согласованию учредителей была установлена в сумме 20 000 руб.

В бухгалтерском учете ОАО «Восток» сделаны следующие проводки: Д 58 «Финансовые вложения» – К 01 «Основные средства» на сумму 18 000 руб., Д 02 «Амортизация основных средств» – К 01 «Основные средства» на сумму 12 000 руб., Д 58 «Финансовые вложения» – К 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 2000 руб.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 19

При проверке финансовых вложений ОАО «Восток» установлено, что стоимость переданного в счет вклада в уставный капитал ООО «Ритм» компьютера определена по согласованию с учредителями и составила 20 000 руб. В соответствии с Федеральным законом РФ «Об обществе с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ в последующей редакции ст. 15 установлено, что если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой не денежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества, оплачиваемой таким не денежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Следует проверить наличие принятого решения собрания акционеров ОАО «Восток» о том, что ОАО «Восток» выступает учредителем ООО «Ритм». При отсутствии такого решения передача компьютера может быть признана незаконной.

В соответствии со ст. 277 Налогового кодекса РФ установлены особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставной (складочный) капитал (фонд) организации: не признается прибылью (убытком) налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) разница между стоимостью вносимых в качестве оплаты имущества, имущественных прав и номинальной стоимостью приобретаемых акций (долей, паев). При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) в соответствии с Налоговым кодексом РФ, ст. 277, признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении. Таким образом, стоимость вносимого компьютера в счет вклада в уставный капитал в ООО «Ритм» в целях налогообложения признается равной 18 000 руб. при условии, что суммы начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета и налогообложения равны.

Ситуация 20

За 2003 г. (отчетный год) по результатам деятельности ООО «Ритм» была получена прибыль, которая распределена между участниками. В ОАО «Восток» поступило решение собрания учредителей ООО «Ритм» от 20.01.2004 г. (год, следующий за аудируемым), где указана сумма дохода ОАО «Восток» – 6000 руб. В финансовой (бухгалтерской) отчетности за 2003 г. (отчетный год) в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» сумма 6000 руб. не отражена, так как информация о сумме дохода от участия в уставном капитале ООО «Ритм» получена в конце января, т.е. после отчетного года, операция отражена в бухгалтерском учете тем же месяцем по Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 58 «Финансовые вложения» учтены ценные бумаги других юридических лиц, имеющие долгосрочный и краткосрочный характер, однако они все представлены по строке «Краткосрочные финансовые вложения». При сборе аудиторских доказательств установлено, что аналитический учет ведется не по всем видам ценных бумаг.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству

аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 20

По данным ОАО «Восток» установлено, что в январе на основании решения учредителей ООО «Ритм» по результатам отчетного года распределена прибыль. Сумма дохода ОАО «Восток», как учредителя ООО «Ритм», составила 6000 руб. В соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденном приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н, такие операции относятся к событиям после отчетной даты. Пунктом 3 ПБУ 7/98 определено, что событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. В соответствии с п. 4 ПБУ 7/98 датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством РФ, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке. При этом в соответствии с п. 9 ПБУ 7/98 события после отчетной даты отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке. Следовательно, сумму дохода от участия в уставном капитале ООО «Ритм» необходимо было отражать заключительными оборотами отчетного года в сумме 6000 руб.

В форме № 1 «Бухгалтерский баланс» все финансовые вложения, как долгосрочные, так и краткосрочные, представлены по строке «Краткосрочные финансовые вложения» В соответствии с п. 41 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденном приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н, в бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. В соответствии с п. 6 ПБУ 19/02 организация ведет аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

Ситуация 21

В феврале 2003 г. (отчетный год) ОАО «Восток» приобретены акции ОАО «Темп» в количестве 100 шт. по номинальной стоимости 200 руб. каждая на сумму 20 000 руб., при покупке цена 1 акции составляла 205 руб., стоимость услуг консультанта – 1000 руб. без НДС.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи: Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» на сумму 21 000 руб., Д 58 «Финансовые вложения» – К 08

«Вложения во внеоборотные активы» на сумму 21 000 руб., Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» на сумму 5000 руб. на разницу между покупной и номинальной стоимостью. Записи в книге учета ценных бумаг отсутствуют, так как акции в тот же день были переданы на хранение в коммерческий банк.

Коммерческому банку перечислено в общей сумме 2000 руб. за 2003 г. (отчетный год) за услуги депозитария, которые отражены операцией Д 26 «Общехозяйственные расходы» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и учтены в составе расходов от обычной деятельности в бухгалтерском и налоговом учете.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 21

При проверке финансовых вложений ОАО «Восток» установлено, что стоимость приобретенных акций ОАО «Темп» по данным учета составила 21 000 руб., в том числе номинальная стоимость (20 000 руб.) и стоимость услуг консультанта (1000 руб.). По данным аудита стоимость акций должна составлять 21 500 руб., так как в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах). Следовательно, в бухгалтерском учете ОАО «Восток» стоимость акций ОАО «Темп» определена неверно. По данным учета разница между покупной и номинальной стоимостью отражена по Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» на сумму 5000 руб. Разница между ценой покупки и номинальной ценой составляет 500 руб. В учете, возможно, была допущена арифметическая ошибка.

В соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций», утвержденном приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. В нарушение данного положения в ОАО «Восток» операции по приобретению акций ОАО «Темп» отражены по Д 08

«Вложения во внеоборотные активы». Следовало же использовать счет 58 «Финансовые вложения».

Расходы за услуги депозитария в целях бухгалтерского учета в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» относятся к операционным расходам. Операционные расходы должны учитываться на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы». Следовательно, отражение таких расходов по Д 26 «Общехозяйственные расходы» необоснованно. В целях налогового учета расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, в соответствии со ст. 265 Налогового кодекса РФ являются внереализационными расходами.

Ситуация 22

По данным ОАО «Восток» на счете 58 «Финансовые вложения» учитываются с 27.06.2003 г. (отчетный год) 50 акций ОАО «Простор»; их учетная цена 90 руб. за одну акцию, номинальная цена 100 руб. за одну акцию; по данным опубликованных котировок на 31.12.2003 г. (отчетный год) их стоимость составляла 80 руб. за одну акцию. В бухгалтерском балансе на 31.12.2003 г. (отчетный год) показатель «Краткосрочные финансовые вложения» сформирован исходя из учетной стоимости акций ОАО «Простор» в сумме 4500 руб.

На расчетный счет ОАО «Восток» за 2003 г. (отчетный год) поступило доходов на сумму 6000 руб. от эмитентов ценных бумаг, в том числе 1000 руб. по акциям ОАО «Темп», 600 руб. по акциям ОАО «Простор». В бухгалтерском учете сделаны проводки Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – К 99 «Прибыли и убытки» на сумму 6000 руб. Другие операции в учете отсутствуют.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 22

При проверке правильности учета акций ОАО «Простор» установлено, что первоначальная стоимость акций определена верно (покупная цена 90 руб. за 1 акцию, приобретено 50 шт.). Однако по данным опубликованных котировок по акциям ОАО «Простор» их стоимость на 31.12.2003 г. установлена равной 80 руб. за 1 акцию, что составляет 4000 руб. по акциям ОАО «Простор» в совокупности. В соответствии с п. 19 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым

можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная цена. Пунктом 20 ПБУ 19/02 установлено, что финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или на увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений. Таким образом, в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» стоимость акций ОАО «Простор» должна быть отражена по текущей рыночной цене, т.е. в сумме 4000 руб. Разница должна быть отражена по Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 58 «Финансовые вложения» на сумму 500 руб.

Поступление дивидендов от эмитентов акций отражено по Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – К 99 «Прибыли и убытки». В соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, установлено, что поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), являются операционными. Следовательно, их необходимо отражать в бухгалтерском учете не по К 99 «Прибыли и убытки», а по К 91 «Прочие доходы и расходы».

Тема: Аудит кредитов и займов

Ситуация 23

В соответствии с договором от 21.07.2003 г. (отчетный год) ОАО «Восток» предоставил займ ООО «Формула» 01.08.2003 г. (отчетный год) на сумму 120 000 руб. на срок 4 месяца под 10% годовых. В бухгалтерском учете сделана проводка Д 58 «Финансовые вложения» – К 51 «Расчетные счета» на сумму 120 000 руб.

В декабре отчетного года от ООО «Формула» поступило письмо с просьбой о пересмотре срока использования займа в связи с финансовыми затруднениями и продлении еще на 9 месяцев (т.е. общий срок предоставленного займа составляет 13 месяцев) с оплатой процентов по итогам трех месяцев.

В декабре отчетного года на расчетный счет поступило 3000 руб. от ООО «Формула» в качестве оплаты процентов по займу. В бухгалтерском учете были сделаны следующие корреспонденции: Д 51 «Расчетные счета» –

К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» на сумму полученных процентов, Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – К 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 3000 руб. В бухгалтерском балансе сумма выданного займа представлена по строке «Краткосрочные финансовые вложения». Аудиторами отмечены нарушения порядка учета выданного займа и представления в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 23

При проверке финансовых вложений и займов установлено, что займ, предоставленный 1 августа отчетного года под 10% годовых на 4 месяца, продлен на 9 месяцев, в связи с чем общий срок составил 13 месяцев. Данный займ отражен в отчетности по строке «Краткосрочные финансовые вложения». В соответствии с п. 41 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» определено, что в бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. По правилам формирования отчетности займ сроком более 12 месяцев должен быть представлен в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» по строке «Долгосрочные финансовые вложения».

По данным аудируемого лица сумма процентов составила 3000 руб. В соответствии с п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» определено, что величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется, исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов должны быть одновременно соблюдены условия: организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом; сумма выручки может быть определена; есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в увеличении экономических выгод организации имеется в случае, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива. Следовательно, в учете должна быть отражена задолженность в сумме 5000 руб., т.е. за 5 месяцев

(с августа по декабрь), а не фактически поступившие денежные средства в сумме 3000 руб.

Ситуация 24

В июле 04.07.2003 г. (отчетный год) в ОАО «Восток» принято решение о выпуске облигаций сроком на 6 месяцев на общую сумму по номиналу 240 000 руб. с целью получения финансовых средств для приобретения нового оборудования. Условия займа – 5% от номинальной стоимости облигации, выплата – раз в три месяца. В учете сделаны следующая запись: Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на сумму 240 000 руб. В октябре 30.10.2003 г. (отчетный год) были начислены проценты по облигациям на сумму 12 000 руб. с отражением на счетах бухгалтерского учета Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

При проверке установлено, что средства, полученные от выпуска облигаций, использованы на текущие нужды (выплата заработной платы, погашение задолженности перед поставщиками).

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 24

По займам, полученным в форме облигаций, установлено нецелевое использование средств. Займ проводился для приобретения нового оборудования, фактически средства израсходованы на текущие нужды.

По данным аудируемого лица начисленные проценты за пользование заемными средствами отражены Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в сумме 12 000 руб. В соответствии с п. 11 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам, относятся к затратам, связанным с получением и использованием займов и кредитов. Пунктом 16 ПБУ 15/01 определено, что начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и/или кредитном договоре. В соответствии с п. 17 ПБУ установлено, что задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

Проценты должны отражаться по К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Пунктом 12 ПБУ 15/01 затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены (далее – текущие расходы), за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. В соответствии с целевым использованием заемных средств проценты отражаются по дебету счета. По условиям займа (на приобретение основных средств) в бухгалтерском учете сумма процентов должна отражаться по Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» до даты принятия активов к учету. Фактически средства займа использованы на текущие нужды, в этом случае проценты должны быть учтены как операционные расходы по Д 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии со ст. 269 НК РФ процентами по долговым обязательствам признаются проценты, существенно не отклоняющиеся от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии таковых, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, при формировании долгового обязательства в рублях.

Ситуация 25

В мае 05.05.2003 г. (отчетный год) приобретен вексель ОАО «Юкос» (номинальная стоимость 10 000 руб., цена приобретения 8000 руб.) с целью вложения финансовых средств и последующей продажей. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи: Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К 51 «Расчетные счета» на сумму 8000 руб., другие проводки отсутствуют. В сентябре 01.09.2003 г. (отчетный год) вексель передан по стоимости 7500 руб. Операция отражена следующими проводками: Д 51 «Расчетные счета» – К 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 7500 руб., Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму 10 000 руб., Д 99 «Прибыли и убытки» – К 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 2500 руб. Первичных документов, подтверждающих поступление и передачу векселя, нет (укажите, какие документы должны быть составлены). Суммы доходов и расходов по векселю ОАО «Юкос» учтены в целях бухгалтерского и налогового учета.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству

аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 25

При проверке установлено нарушение требований ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций». По данным аудируемого лица приобретен вексель ОАО «Юкос» с целью вложения финансовых средств номиналом 10 000 руб. цена приобретения 8000 руб. Данная операция отражена по Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. Пунктом 8 ПБУ 19/02 определено, что финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость векселя определена верно, однако операцию следовало отразить по Д 58 «Финансовые вложения».

Неверно отражены операции по реализации векселя. По данным аудируемого лица составлены следующие проводки: Д 51 «Расчетный счет» – К 91 «Прочие доходы и расходы», сумма 7500 руб.; Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», сумма 10 000 руб.; Д 99 «Прибыли и убытки» – К 91 «Прочие доходы и расходы», сумма 2500 руб. В соответствии с п. 27 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений. С учетом требований ПБУ 19/02, а также «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» следовало выполнить следующие операции: Д 51 «Расчетный счет» – К 76 «Прочие дебиторы и кредиторы», сумма 7500 руб.; Д 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» – К 91 «Прочие доходы и расходы», сумма 7500 руб.; Д 91 «Прочие дебиторы и кредиторы» – К 58 «Финансовые вложения», сумма 8000 руб. Операции с векселями должны оформляться актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг.

По данным бухгалтерского учета аудируемого лица получен доход в сумме 2500 руб. Фактически получен убыток в сумме 500 руб.

В соответствии со ст. 280 НК РФ налогоплательщики, получившие убыток по операциям с ценными бумагами, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном периоде в порядке и на условиях, которые установлены ст. 283 НК РФ.

Тема: Аудит производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), доходов от обычных видов деятельности

Ситуация 26

При аудите продаж на ОАО «Восток» установлено, что автотранспортному предприятию по договору купли-продажи № 170 от 25.03.2003 г. (отчетный год) отпущена 02.04.2003 г. (отчетный год) мебель офисная на сумму 180 000 руб. (в т.ч. НДС). Ранее с автотранспортным предприятием ОАО «Восток» заключил договор № 35/4 от 10.03.2003 г. (отчетный год) на получение транспортных услуг на сумму 210 600 руб., в т.ч. НДС. Согласно счету за автотранспортные услуги от 21.03.2003 г. и товарно-транспортных накладных, услуга выполнена в полном объеме в марте (отчетный год). Руководство ОАО «Восток» решило провести взаимозачет по договору № 170, № 35/4 и по устной договоренности 31.03.2003 г. Реализация мебели на сумму 180 000 отражена в данных учета и отчетности за 2 квартал.

Красноярская оптово-розничная фирма и предприятие ОАО «Восток» имеют договор, предусматривающий расчеты не денежными средствами (бартерные поставки). На проверяемое предприятие поступил сахар 19.12.2003 г. (отчетный год) на общую сумму 150 000 руб., в т.ч. НДС; отгружено мебели 20.01.2004 г. на эту же сумму (150 000 руб., в т.ч. НДС). В бухгалтерском учете в декабре сделана проводка Д 41 «Товары» – К 43 «Готовая продукция» на сумму 150 000 руб., в отчете за 4 квартал 2003 г. (отчетный год) и 1 квартал следующего за отчетным года сумма не учтена.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 26

При проверке расчетов с поставщиками и покупателями установлено, что в проверяемом периоде имела место операция по взаимозачету по договорам № 170 от 25 марта на реализацию мебели, № 35/4 от 10 марта на получение транспортных услуг. В нарушение ст. 410 ГК РФ взаимозачет проведен в устной форме. По нормам ГК РФ для зачета достаточно заявления одной стороны.

По договору, предусматривающему расчеты не денежными средствами, установлено, что сумма составляет 150 000 руб., в том числе НДС. По данным документов в декабре отчетного года в исполнение договора получены активы. Взаимное выполнение договора осуществлено в январе следующего за отчетным года. По данным аудируемого лица в учете выполнена проводка Д 41 «Товары» – К 43 «Готовая продукция», сумма 150 000 руб. В данном случае неверно определен доход в бухгалтерском учете. В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 доходы признаются при одновременном выполнении условий: организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом; сумма выручки может быть определена; уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива; право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана); расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены. Следовательно, в учете должны быть выполнены следующие операции: Д 41 «Товары» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в январе Д 90 «Продажи» – К 43 «Готовая продукция», сумма 125 000 руб., Д 90 «Продажи» – К 68 «Расчеты по налогам и сборам» – 25 000 руб., Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К 90 «Продажи» – 150 000 руб. По данным проверки установлено, что занижен объем доходов, сформированный в бухгалтерском учете на сумму 150 000 руб. в январе следующего за отчетным года.

В целях налогообложения, в соответствии со ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. Следовательно, при расчете налоговой базы по НДС и налогу на прибыль будет приниматься рыночная цена.

Ситуация 27

При аудите продаж в марте 2003 г. отчетного периода по данным ООО «Свет» установлено следующее по реализации продукции собственного производства: а) остаток годовой продукции на складе в марте отчетного года: на начало месяца – 120 000 руб. по учетным ценам, отклонение (-) экономия 20 000 руб.; б) за месяц поступило на склад: 800 000 руб. по учетным ценам, 30 000 руб. – отклонение (-) экономия; в) за месяц отгружено

и оплачено покупателями: 900 000 руб. по учетным ценам, 1 800 000 руб. – цена реализации (продажи).

В марте 2003 г. перечислено за рекламу собственной продукции в газете 64 000 руб., в том числе налоги (НДС, налог на рекламу).

В табл. 7 представлены бухгалтерские проводки, которые нашли отражение в учетных регистрах ООО «Свет».

Таблица 7

Бухгалтерские проводки по данным ООО «Свет»

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
Д 90	К 26	900000	реализовано продукции по учетным ценам
Д 51	К 90	1800000	поступила выручка за продукцию
Д 51	К 68	146340	выделен НДС
Д 90	К 67	18000	отражен налог на пользователей автомобильных дорог
Д 90	К 76	64000	списаны расходы на рекламу

Все суммы вошли в бухгалтерскую отчетность за 1 квартал 2003 г. Расходы для определения базы по налогу на прибыль в налоговом учете соответствуют расходам в бухгалтерском учете. На данном предприятии используется метод начисления для определения выручки от реализации в целях налогообложения.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 27

При проверке операций по реализации продукции ООО «Свет» установлено, что неверно определена стоимость реализованной продукции (по учетной стоимости). В соответствии с п. 6 ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлено, что расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Согласно «Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» установлено, что при учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня

отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию. По данным аудируемого лица в учете отсутствует информация по фактической стоимости продукции. Проверкой установлено, что отклонение составляет 51 300 руб. и должно быть отражено по Д 90 «Продажи» – К 43 «Готовая продукция» сторно, так как отклонение отрицательное.

Реализованная продукция по данным аудируемого лица отражена по Д 90 «Продажи» – К 26 «Общехозяйственные расходы». В соответствии с «Планом счетов бухгалтерского учета» данная операция должна быть отражена по Д 90 «Продажи» – К 43 «Готовая продукция» по учетной стоимости. Неверно выполнена операция по отражению НДС по данным аудируемого лица Д 51 «Расчетный счет» – К 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме 146 340 руб. – следовало отразить Д 90 «Продажи» – К 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме 300 000 руб., так как выручка составляет 1 800 000 руб. Неверно отражена операция по рекламе собственной продукции по данным аудируемого лица Д 90 «Продажи» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» в сумме 64 000 руб., в том числе НДС, налог на рекламу 5%; – следовало выполнить следующие проводки: Д 44 «Расходы на продажу» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», сумма 51 200 руб., Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 68 «Расчеты по налогам и сборам», сумма 2560 руб. (5% от стоимости рекламы), Д 19 «НДС по приобретенным ценностям» – К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», сумма 10 240 руб. (20% от стоимости рекламы). В учете выполнена операция по отражению налога на пользователей автомобильных дорог. Данный налог отменен с 2003 года, следовательно, его отражение в учете неправомерно.

В целях налогообложения расходы должны признаваться в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Тема: Аудит расходов и формирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Ситуация 28

При проверке затрат, включаемых в себестоимость, установлено, что снабженец Иванов В.П. использует личный автомобиль (марка ВАЗ-2121) в служебных целях. Иванов В.П. получил в 2003 г. (отчетный год) по данным кассовых, других платежных документов 10 500 руб., в том числе: ежемесячная компенсация за 12 месяцев составила 2800 руб., стоимость текущего ремонта в сентябре – 2200 руб., стоимость ГСМ (бензин) – 5500 руб. Вся сумма 10 500 руб. включена в расходы в целях бухгалтерского учета, при расчете налогооблагаемой прибыли корректировки не внесены. На предприятии отсутствует приказ об использовании личного автотранспорта и состав (смета) выплат.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 28

При проверке расходов организации установлено нарушение требований ПБУ 10/99, гл. 25 НК РФ. В составе расходов по данным аудируемого лица отражена компенсация работнику организации за использование личного автомобиля (марки ВАЗ-2121) в служебных целях в сумме 10 500 руб. в соответствии с письмом Минфина РФ «Об условиях выплаты компенсаций работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок». Для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию организации личное заявление; копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке; копию доверенности, заверенную в установленном порядке при использовании легкового автомобиля по доверенности собственника. Основанием для выплаты компенсации работнику является приказ руководителя организации, в котором предусматриваются размеры этой компенсации в зависимости от интенсивности использования автомобиля для служебных поездок. В организации отсутствует приказ руководителя, являющийся основанием для выплаты компенсации и принятия расходов к учету.

В соответствии со ст. 264 НК РФ компенсация работнику организации за использование личного автомобиля в служебных целях в пределах норм, утвержденных Правительством РФ, представительские расходы являются прочими расходами. С 2003 г. постановлением Правительства РФ от 15.11.2002 г. № 828 размер компенсации за использование личного

автомобиля для автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно составляет 1200 руб. в месяц. За год размер компенсации будет равен 14 400 руб. Фактические выплаты – 10 500 руб., что не превышает установленную норму. Представительские расходы в соответствии с п. 1, п.п. 22 ст. 264 НК РФ – это расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества.

Ситуация 29

В проверяемом периоде 2003 г. (отчетный год) имели место представительские расходы: банкеты по случаю ухода на пенсию, по случаю юбилея. Отсутствует программа мероприятий. Приложены оправдательные документы: чеки ресторанов, пробитые через кассу, от 23.11.2003 г. (отчетный год) в сумме 75 200 руб., вся сумма отнесена на расходы по производству мебели (так как это является основной деятельностью аудируемого лица) и учтена в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

В состав представительских расходов включены расходы на обеды руководства, общая сумма за 4 квартал отчетного года составила 27 200 руб.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 29

При проверке расходов организации установлено нарушение требований ПБУ 10/99, гл. 25 НК РФ. В составе расходов по данным аудируемого лица отражены представительские расходы – 102 400 руб.

Представительские расходы по данным аудируемого лица включают: банкеты по случаю ухода на пенсию, по случаю юбилея, расходы на обеды руководства. Сумма затрат включена в состав расходов по обычной деятельности организации. В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Пунктом 7 ПБУ 10/99 определено, что расходы по обычным видам деятельности формируют: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.). Исходя из вышеизложенного, данные расходы не могут быть признаны в учете как расходы по обычным видам деятельности. Внутрифирменными положениями могут быть предусмотрены такие расходы, однако они должны будут учтены в составе прочих расходов.

Пунктом 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и/или обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и/или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания Совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и/или заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. По данным аудируемого лица расходы, признанные в составе представительских, в целях налогообложения не могут быть признаны таковыми. Следовательно, имеет место завышение затрат на сумму 102 400 руб.

Тема: Аудит финансовых результатов

Ситуация 30

При аудите формирования финансовых результатов на ОАО «Виразж» установлено, что фонды накопления, потребления формировались в отчетном году корреспонденцией Д 99 «Прибыли и убытки» – К 88 «Фонды» в суммах, определенных приказом руководителя Денисова Н.М.

На предприятии отсутствуют сметы по данным фондам. Средства расходуются на усмотрение администрации предприятия, в основном, на списание задолженности за нарушение налогового законодательства, т.е. штрафы, пени в налоговую инспекцию МНС РФ и другие цели без согласия

акционеров. В связи с этим на 31.12.2003 г. (отчетный год) в балансе показан непокрытый убыток отчетного года в сумме 629 932 руб. При проверке установлено, что расходы, т.е. отчисления в фонды за счет прибыли за 2003 г. (отчетный год), превысили сумму полученной прибыли, в результате чего был получен убыток.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к задаче 30

При проверке финансовых результатов установлено, что в проверяемом периоде формировались фонды накопления, потребления на основании приказа руководителя ОАО «Вираз», без согласия акционеров. По данным аудируемого лица была выполнена корреспонденция Д 99 «Прибыли и убытки» – К 88 «Фонды». В соответствии с федеральным законом «Об акционерных обществах» решение о порядке распределения прибыли принимает собрание акционеров. Решение руководителя в данном случае неправомерно. При наличии решения о распределении прибыли в установленном порядке должна выполняться корреспонденция Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К 84 субсчет «Фонды». В рабочем плане счетов бухгалтерского учета должен быть предусмотрен субсчет 84 «Фонды».

Установлено, что средства фондов направлены на погашение штрафов, пени за нарушение налогового законодательства, другие цели не в соответствии с целевым назначением. В связи с этим расходы по счету 99 «Прибыли и убытки» превысили доходы по данному бухгалтерскому счету. Сформированный неправомерно убыток был отражен в форме № 1 «Бухгалтерский баланс». В соответствии с требованием законодательства штрафы, пени за нарушение НК РФ должны отражаться в учете за счет нераспределенной прибыли.

Ситуация 31

На предприятии созданы в 2003 г. (отчетный год) «Резервы по сомнительным долгам». Сумма резерва составила 42 914 руб., что равно сумме всей прочей дебиторской задолженности по балансу на 01.01.2003 г. (отчетный год).

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 31

При проверке средств резерва по сомнительным долгам установлено, что сумма резерва составила 42 914 руб., что равно сумме всей прочей дебиторской задолженности по данным формы № 1 «Бухгалтерский баланс». В соответствии с п. 70 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» определено, что организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, неизрасходованные суммы присоединятся при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам. В обоснование суммы резерва по сомнительным долгам в ОАО должна быть проведена инвентаризация дебиторской задолженности, ее оценка, издан приказ руководителя.

В целях налогообложения резерв по сомнительным долгам должен формироваться в соответствии со ст. 266 НК РФ.

Тема: Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности

Ситуация 32

При аудите ОАО «Звезда» установлено, что по данным отчетности за предыдущие периоды организация несла ежегодно убытки по гарантийному обслуживанию мебели на сумму 100 000 руб. По данным опроса управленческого персонала по отчетному году ожидается убыток в той же сумме. В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» сумма предполагаемого убытка не отражена.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к задаче 32

При проверке ОАО «Звезда» установлено, что в нарушение ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» не отражен в отчетности убыток по гарантийному обслуживанию. В соответствии с п. 8 ПБУ 8/01 определено, что организация создает резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо из-за сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам);

величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы. В данном случае должен формироваться резерв по гарантийному обслуживанию выпускаемой продукции на сумму 100 000 руб. и относиться на расходы по обычным видам деятельности. По правилам формирования отчетности данные расходы должны быть показаны в отчетности организации.

В целях налогообложения резерв по гарантийному обслуживанию формируется в соответствии со ст. 267 НК РФ. Создание резерва должно быть предусмотрено в учетной политике организации, в договорах с покупателями должны быть предусмотрены положения по обслуживанию и ремонту в течение гарантийного срока. Размер резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту в объеме выручки от реализации таких товаров за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации таких товаров за отчетный период.

Ситуация 33

В балансе ОАО «Звезда» на 31.12.2003 г. (отчетный год) показатель «Запасы» сформирован по учетным ценам, включая стоимость фурнитуры 25 000 руб. (учетная цена), лакокрасочных материалов – 75 000 руб. (учетная цена). При выполнении аудиторских процедур установлено, что по данным прайсов на 31.12.2003 г. (отчетный год) аналогичная фурнитура оценивается в общей сумме 20 000 руб., лакокрасочные материалы в связи с порчей от понижения температуры потеряли свои первоначальные свойства и были оценены инвентаризационной комиссией в акте по факту порчи на сумму 68 000 руб.

На основании приказов руководителя ОАО «Звезда» в течение 2003 г. (отчетный год) было перечислено на содержание спортивной команды «Футболист» 5% от чистой прибыли в качестве благотворительной помощи. В учете операции отражены в корреспонденции Д 84 «Нераспределенная прибыль» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При формировании бухгалтерской, налоговой отчетности благотворительная помощь включена в состав внереализационных расходов.

Задание

1. На основании собранных данных охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Решение к ситуации 33

В нарушение требований ПБУ 5/01 в отчетности материально-производственные запасы представлены в неверной оценке, по учетной цене в сумме 100 000 руб., однако рыночная цена по ним составляет 88 000 руб. В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической стоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. В ОАО «Звезда» следовало сформировать резерв под снижение стоимости материалов на сумму 12 000 руб. (100 000 руб. – 88 000 руб.) корреспонденцией Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Расходы на содержание спортивной команды в качестве благотворительной помощи по данным аудируемого лица отражены по Д 84 «Нераспределенная прибыль». В соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации» перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, относятся к внереализационным расходам и должны быть отражены по Д 91 «Прочие доходы и расходы».

Приложение 1

Таблица 1
Форма № 1 «Бухгалтерский баланс» ЗАО «Старт» (тыс. руб.)

Показатели формы №1 «Бухгалтерский баланс»	На начало года	На конец года
1	2	3
АКТИВ		
1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	1	1
Нематериальные активы		
Основные средства	1181	1064
Незавершенное строительство		233
Доходные вложения в материальные ценности		
Долгосрочные финансовые вложения		
Отложенные налоговые активы	-	-
Прочие внеоборотные активы	-	-
ИТОГО по разделу 1	1182	1298
2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы	667	1918
в том числе:		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	609	1904
животные на выращивании и откорме	-	-
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	-	-
готовая продукция и товары для перепродажи	-	-
товары отгруженные	-	-
расходы будущих периодов	58	14
Прочие запасы и затраты	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	49	103
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	-	-
в том числе:		
покупатели и заказчики	-	-
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	1715	4867
в том числе:		
покупатели и заказчики	6542	4847
Краткосрочные финансовые вложения	-	-
Денежные средства	2	50
Прочие оборотные активы	-	-
ИТОГО по разделу 2	7433	6938
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 1 и 2)	8615	8236
ПАССИВ		
3. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	8	8
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	-
Добавочный капитал	-	-

1	2	3
Резервный капитал	-	-
в том числе:		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	5492	5184
ИТОГО по разделу 3	5500	5192
4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Займы и кредиты	-	-
Отложенные налоговые обязательства	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	-	-
ИТОГО по разделу 4	-	-
5. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Займы и кредиты	1295	1081
Кредиторская задолженность	1820	1963
в том числе:		
поставщики и подрядчики	172	164
задолженность перед персоналом организации	198	164
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	112	182
задолженность по налогам и сборам	275	767
авансы полученные	-	-
прочие кредиторы	1063	686
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	-	-
Доходы будущих периодов	-	-
Резервы предстоящих расходов	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	-	-
ИТОГО по разделу 5	3115	3044
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 3, 4, 5)	8615	8236

Таблица 2
Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» ЗАО «Старт» (тыс. руб.)

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)		10005,3	14460,8
в том числе от продажи:		10005,3	14460,8
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		(7331,3)	(7692,7)
в том числе проданных:		7331,3	7692,7
Валовая прибыль		2674,0	6768,1
Коммерческие расходы		-	-
Управленческие расходы		(2563,0)	(1970,0)
Прибыль (убыток) от продаж		111	4798,2
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению		-	-
Проценты к уплате		-	-
Доходы от участия в других организациях		-	-
Прочие операционные доходы		3139,2	-
Прочие операционные расходы		(2677,1)	(46,0)
Внерезультационные доходы		24,8	17,5
Внерезультационные расходы		-	-
Прибыль (убыток) до налогообложения		597,9	4769,7
Отложенные налоговые активы		-	-
Отложенные налоговые обязательства		-	-
Текущий налог на прибыль		-	-
Прибыль (убыток) от обычной деятельности		597,9	4769,7
Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)		597,9	4769,7
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Приложение 2

Обороты по бухгалтерским счетам за финансовый год по ЗАО «Старт»
(тыс. руб.)

Счет		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
№	Наименование	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основные средства	1251,0		45,9	29,2	1267,7	
02	Амортизация основных средств		69,8	-	134,3		204,1
04	Нематериальные активы	1,4				1,4	
05	Амортизация нематериальных активов		0,2		0,7		0,9
07	Оборудование к установке	-		233,3		233,3	
08	Капитальные вложения	-		45,9	45,9	-	
10	Материалы	608,9		7007,9	5712,6	1904,2	
19	НДС по приобретенным материалам	48,9		1718,3	1664,0	103,2	
20	Основное производство	-0,4		7331,8	7332,3	-0,9	
26	Общехозяйственные расходы	-		2562,9	2562,9	-	
40	Выпуск продукции	-		519,1	519,1	-	
43	Готовая продукция	-		638,5	638,5	-	
50	Касса	1,0		6557,0	6554,4	3,6	
51	Расчетный счет	0,6		11053,5	11007,9	46,2	
57	Переводы в пути	-		1122,5	1122,5	-	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		30,1	11224,6	11329,2		134,7
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	6541,8		19592,1	21289,8	4844,1	
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		1295,8	2999,3	2784,3		1080,8
68	Расчеты по налогам и сборам		275,7	3208,9	3700,1		766,9
69	Расчеты по социальному страхованию		112,9	1305,4	1374,7		182,2
70	Расчеты по оплате труда		196,9	3060,5	3027,4		163,8
71	Расчеты с подотчетными лицами	33,0		1540,4	1544,8	28,6	
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	-		109,3	117,9	-8,6	
75	Расчеты с учредителями			95,7	95,7		
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами		1061,0	1023,2	676,4		714,2
80	Уставный капитал		8,4				8,4
84	Нераспределенная прибыль (убыток)		5202,1	308,3	-		4893,8
90	Продажи		290,8	14965,5	14965,5		290,8
91	Прочие доходы и расходы			3686,7	3686,7		
97	Расходы будущих периодов	57,5		-	43,1	14,4	
99	Прибыли и убытки			3038,9	3035,3	3,6	
	Всего	8543,7	8543,7	104995,4	104995,4	8440,6	8440,6

Приложение 3

Таблица случайных чисел

	1	2	3	4	5	6	7	8
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,5240	0,5206
2	0,0441	0,5300	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,6880
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,9710
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007
7	0,3228	0,2190	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638
9	0,8230	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,2600	0,6095
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,0050	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706
14	0,4690	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,6800	0,7167
16	0,8530	0,8592	0,2235	0,1688	0,5420	0,1803	0,2006	0,5942
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906
19	0,6410	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,0560	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,9140	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021
26	0,9350	0,8790	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185

Приложение 4

Значение коэффициента проверки, используемого при определении элементов выборки, в зависимости от состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица

Значение коэффициента проверки	Состояние системы бухгалтерского учета	Оценка системы внутреннего контроля (СВК)
0,7	Если не выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета	СВК отвечает необходимым требованиям
2	Если выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета	СВК отвечает необходимым требованиям
3	Если выявлены потенциальные ошибки по счетам бухгалтерского учета	Нет доверия СВК аудируемого лица

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
<i>Тема: Методические аспекты аудита</i>	3
<i>Тема: Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала</i>	7
<i>Тема: Аудит операций с денежными средствами</i>	10
<i>Тема: Аудит операций с основными средствами</i>	13
<i>Тема: Аудит операций с нематериальными активами</i>	18
<i>Тема: Аудит операций с материально-производственными запасами</i>	21
<i>Тема: Аудит трудовых отношений и расчетов по оплате труда</i>	28
<i>Тема: Аудит расчетных операций</i>	32
<i>Тема: Аудит финансовых вложений и операций с ценными бумагами</i>	36
<i>Тема: Аудит кредитов и займов</i>	41
<i>Тема: Аудит производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), доходов от обычных видов деятельности</i>	46
<i>Тема: Аудит расходов и формирования себестоимости продукции (работ, услуг)</i>	50
<i>Тема: Аудит финансовых результатов</i>	53
<i>Тема: Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности</i>	55
Приложения	58

Аудит

Авторы-составители: Галина Александровна Юдина,
Марина Николаевна Черных

Редактор О.Ф. Александрова
Корректурa авторов

Подписано в печать 01.03.2004

Тиражируется на электронных носителях

Заказ 295

Дата выхода 02.03.2004

Адрес в Internet: www.lan.krasu.ru/studies/editions.asp

Отдел информационных ресурсов управления информатизации КрасГУ
660041 г. Красноярск, пр. Свободный, 79, ауд. 22-05, e-mail: info@lan.krasu.ru

Издательский центр Красноярского государственного университета
660041 г. Красноярск, пр. Свободный, 79, e-mail: rio@lan.krasu.ru

Издательский центр
Красноярского государственного университета.
660041 Красноярск, пр. Свободный, 79.