



С.В. КАЛЕДИН

**Курс лекций
по аудиту**

Учебное пособие

Сергей Каледин

Курс лекций по аудиту

<https://litres.ru/74073451>

SelfPub; 2026

Аннотация

Внимание читателя представлен материал (лекции) для специальности «Экономика и финансы» дисциплины «Аудит». Предложенная информация, несомненно, поможет преподавателю качественно изложить заявленную тему, а на семинарских занятиях и контрольных мероприятиях проверять остаточные знания, оценивать знания у аудитории по изученному предмету и проводить аттестацию. Для слушателей и студентов – закрепить освоенный материал, подготовиться к тестовым испытаниям, промежуточным и итоговым мероприятиям. Работа будет интересна профессорско-преподавательскому составу высших учебных заведений, студентам, специалистам, широкому кругу читателей.

Содержание

1.1 Цель и основные направления аудиторской проверки	6
1.2 Проверка юридического статуса экономического субъекта и права на его функционирование	11
1.3 Проверка формирования уставного капитала, его структуры	17
1.4 Особенности проверки складочного капитала, паевого фонда	28
1.5 Особенности проверки уставного капитала акционерных обществ	32
1.6 Проверка правильности оформления изменений уставного капитала, анализ его обоснованности	36
2. Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия	43
2.1 Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики	44
2.2 Источники информации для проверки	45
2.3 Задачи аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики	46
2.4 Типичные ошибки при проверке организации бухгалтерского учета и учетной	51

политики	
3. Проверка основных средств при проведении аудита	53
3.1 Цели и задачи аудита основных средств	54
3.2 Источники информации при осуществлении проверки	56
3.3 План и программа аудита	60
Общий план аудита основных средств	61
3.4 Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств	72
Конец ознакомительного фрагмента.	73

Сергей Каледин

Курс лекций по аудиту

Аудит учредительных документов и уставного капи-

тала

План

1.1 Цель и основные направления аудиторской проверки

1.2 Проверка юридического статуса экономического субъекта и права на его функционирование

1.3 Проверка формирования уставного капитала, его структуры

1.4 Особенности проверки складочного капитала, паевого фонда

1.5 Особенности проверки уставного капитала акционерных обществ

1.6 Проверка правильности оформления изменений уставного капитала, анализ его обоснованности

1.1 Цель и основные направления аудиторской проверки

Аудит учредительных документов заключается в тщательной проверке юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством.

Цель аудиторской проверки состоит в формировании мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета нормативным актам.

Работу рекомендуется начинать с проверки юридического статуса экономического субъекта и права осуществления им уставных видов деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организацией, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности.

Основные направления проверки учредительных документов и аудита учета формирования уставного капитала:

- подтверждение юридических оснований на право функционирования экономического субъекта;
- проверка наличия и формы учредительных документов;
- соответствие содержания учредительных документов требованиям законодательных и нормативных актов;

- полнота и соблюдение сроков внесения уставного капитала;
- проверка денежной оценки стоимости имущества, вносимого учредителями в оплату акций при учреждении акционерного общества;
- проверка налогообложения средств, переданных в уставный капитал организации ее учредителями;
- проверка законности видов деятельности;
- соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов и законодательству РФ;
- полнота и правильность формирования уставного капитала;
- установление реальности внесения сумм в уставный капитал;
- обоснованность изменений величины уставного капитала;
- аудит расчетов с учредителями, аудит налогообложения при учете формирования уставного капитала и выплате дивидендов;
- подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: величины и структуры уставного капитала, задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал, наличия собственных акций, выкупленных у акционеров, задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов, организационных расходов;

- установление юридических оснований для вхождения, участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов.

Для выполнения поставленных программой задач используются следующие источники информации: внутренние документы клиента: устав, учредительный договор, зарегистрированные изменения к учредительным документам, свидетельство о государственной регистрации и регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, внебюджетных фондах, протоколы собраний, документы приватизации, документы, подтверждающие права собственности- учредителей на имущество, договор на банковское обслуживание, проспекты эмиссии, отчет о результатах выполнения проспекта эмиссии, приказы, распоряжения, внутренние положения и реестр акционеров для акционерных обществ, лицензии и разрешения на определенные виды деятельности, переписка с учредителями и акционерами, журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, перерегистрации, ликвидации, реорганизации и иных действиях другим лицам (помимо руководителя) экономического субъекта, реестр акционеров, регистры синтетического и аналитического учета уставного капитала (журнал-ордер № 12, ведомость аналитического учета по счету 80 «Уставный капитал» в соответствии с рекомендациями по применению учетных регистров на предприятиях, машинограммы) по счетам 75, 80 и др, первичные докумен-

ты по формированию уставного капитала (выписки банка, приходные кассовые ордера, платежные поручения акты на оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме, в качестве вноса в уставный капитал, накладные и т.д.), методики оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах, Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, бухгалтерская отчетность и др.

В бухгалтерской отчетности необходимая для проверки информация содержится:

— в Бухгалтерском балансе (ф. № 1): в активе — в разделе «Оборотные активы» величина задолженности учредителей по взносам в уставный капитал; в пассиве - раздел «Капитал и резервы», статья «Уставный капитал» отражает величину уставного капитала организации;

— в Отчете об изменениях капитала (ф. № 3).

Для проверки на соответствие нормативным актам должен быть сформирован пакет нормативных документов, регулирующих установленные правила учета уставного капитала. Данный пакет комплектуется с учетом специфики деятельности клиента.

Информацию о формировании уставного капитала содержат счета бухгалтерского учета: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 75 «Расчеты с учредителями». Аудитор должен проверить образование и порядок оплаты уставного капитала (совокупность вкладов (долей, взносов)

учредителей (участников), выраженных в денежной, натуральной, нематериальной форме) путем проверки отражения на счетах и первичных документах детальных данных об учредителях, по видам акций, стадиям изменения капитала в первичных документах. Документальная проверка формирования уставного капитала представляет собой аудит по данным приходных кассовых документов, выписок банка с расчетного и валютного счетов, других первичных и оправдательных документов. Аудитор обязан проверить полноту и своевременность оприходования средств, внесенных участниками в счет оплаты уставного капитала.

При проверке синтетического учета формирования уставного капитала аудитор может использовать следующие методы сбора аудиторских доказательств: устный и письменный опрос учредителей и акционеров о порядке внесения вкладов и распределения доходов, проверка внутренних документов предприятия.

1.2 Проверка юридического статуса экономического субъекта и права на его функционирование

Основной целью аудита общих документов организации является подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от его момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

Аудитор определяет на сколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы на всех стадиях жизненного цикла организации.

При ознакомлении с учредительными документами аудитор выясняет:

- организационно-правовую форму (ОАО, ЗАО, ООО и т.д.);
- форму собственности (государственная, частная и т.д.);
- принадлежность (российская организация, иностранная организация, с участием иностранного капитала и т.д.);
- юридический статус организации (дочернее, зависимое, холдинг и т.д.);
- виды деятельности, предусмотренные учредительными документами;

— территория функционирования (территория РФ, свободные экономические зоны, закрытые административно-территориальные образования);

— соответствие осуществляемых видов деятельности учредительным документам;

— виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности».

По видам деятельности, подлежащим лицензированию, проверяется наличие лицензий и сроки их действия, так как право организации осуществлять такие виды деятельности возникает с момента получения лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия. Деятельность, осуществляемая без соответствующих лицензий, является незаконной. Если организация была создана одним учредителем, то она действует на основе устава, который должен быть утвержден этим учредителем. Ознакомление с учредительными документами позволяет аудитору определить, кто является собственником организации и в интересах каких пользователей проводится проверка.

Если организация создавалась несколькими учредителями, то должен быть заключен учредительный договор, а устав должен быть утвержден учредителями.

Аудитор в ходе проверки должен установить наличие соответствующих документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации. Так как юридиче-

ское лицо считается созданным не с момента принятия учредителями решения о его создании, а с момента его государственной регистрации, необходимо проверить наличие свидетельства о государственной регистрации и перерегистрации, если в учредительные документы вносились изменения.

При ознакомлении с учредительным договором необходимо выяснить, основные условия:

- передачи имущества;
- участия в деятельности;
- распределения между участниками прибыли и убытков;
- управления деятельностью юридического лица;
- выхода учредителей (участников) из его состава.

В учредительном договоре полного товарищества и товарищества на вере помимо данной информации должны быть приведены данные:

- о размере и составе складочного капитала товарищества;
- о размере и порядке изменения долей каждого из участников (полных товарищей) в складочном капитале;
- о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов;
- об ответственности за нарушение обязанностей по внесению вкладов;
- о совокупном размере вкладов, вносимых вкладчиками (товарищами на вере).

При ознакомлении с уставом организации аудитор уста-

навливает, определены ли в нем:

- фирменное наименование, являющееся исключительным и содержащее указание на организационно-правовую форму организации;
- местонахождение организации, которое определяется местом ее государственной регистрации;
- размер уставного капитала и распределение долей в нем среди всех учредителей;
- цели и виды деятельности организации;
- порядок назначения или избрания исполнительных органов;
- состав и компетенция органов управления обществом и порядок принятия ими решений;
- наличие представительств и филиалов организации;
- порядок формирования фондов;
- порядок распределения дивидендов;
- другие существенные вопросы, как предусмотренные действующим законодательством, так и согласованные учредителями, но не противоречащие законодательству.

Формы ответственности учредителей организаций различных организационно-правовых форм

Организационно-правовая форма	Ответственность, предусмотренная ГК РФ
Полное товарищество	Участники полного товарищества солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества (ст. 75)
Товарищество на вере	Полные товарищи отвечают по обязательствам товарищества своим имуществом, а вкладчики несут риск убытков в пределах сумм внесенных ими вкладов (ст. 82)
Общество с ограниченной ответственностью (ООО)	Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст. 87)
Общество с дополнительной ответственностью (ОДО)	Участники ОДО солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами. (ст. 95)
Акционерное общество	Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 96). Учредители АО несут солидарную ответственность по обязательствам, возникшим до регистрации общества (ст. 98)
Производственный кооператив	Члены кооператива несут по его обязательствам субсидиарную ответственность в размерах и в порядке предусмотренных законом о производственных кооперативах и уставом кооператива. (ст. 107)
Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения	Унитарное предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. (ст. 114)
Унитарное предприятие, основанное на праве оперативного управления	Российская Федерация несет субсидиарную ответственность по обязательствам казенного предприятия при недостаточности его имущества. (ст. 115)
Потребительский кооператив	Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива (ст. 116)

В обязательном порядке аудитор должен учитывать особенности, связанные с организационно-правовой формой организации. Например, в уставе акционерного общества,

утвержденном учредителями, помимо сведений о размере уставного капитала должны содержаться условия о категориях выпускаемых обществом акций, их номинальной стоимости и количестве, правах акционеров.

Акционерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества. Сведения об этом должны содержаться в уставе общества, быть зарегистрированы и опубликованы для всеобщего ознакомления.

Аудитор должен проанализировать состав учредителей. При таком анализе следует учесть, что акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью не могут иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица. Участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах на вере могут быть как граждане так юридические лица. Государственные органы и органы местного самоуправления не вправе выступать участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах на вере, если иное не установлено законом.

При проверке учредительных документов аудитор должен иметь в виду, что для организаций различной организационно-правовых форм установлены согласно ГК РФ, разные формы ответственности учредителей для каждой организационно-правовой формы.

1.3 Проверка формирования уставного капитала, его структуры

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в уставном (складочном) капитале организации аудитор должен учитывать, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вкладов в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующей организационно-правовой формы. Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: Уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм. Например, минимальный размер уставного капитала вновь учреждаемого ООО, ЗАО должен составлять 100 базовых сумм, ОАО — 1000. В качестве базовой суммы используется минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на дату государственной регистрации предприятия. Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, которые приобретены акционерами. Уставом общества в соответствии с действующим законодательством мо-

гут быть установлены ограничения числа суммарной номинальной стоимости акций или максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру.

Выполнение данных требований является одним из условий функционирования организации, а также правовой и экономической защитой интересов кредиторов. Аудитор проверяет соблюдение обязательного требования о превышении (или равенстве) величины чистых активов организации над размером ее уставного капитала.

При установлении аудитором факта того, что величина чистых активов в соответствии с данными годового отчета оказалась меньше, чем зарегистрированный уставный капитал, необходимо проверить, производилось ли организацией уменьшение уставного капитала до величины, не превышающей стоимости ее чистых активов.

При проверке полноты и соблюдения сроков внесения уставного капитала необходимо установить:

- сформирован ли полностью уставный капитал;
- соответствуют ли фактические взносы участников условиям учредительных документов;
- соблюдены ли сроки внесения взносов в уставный капитал, установленные законодательством и учредительными документами. При проверке формирования уставного капитала необходимо принимать во внимание организационно-правовую форму проверяемой организации.

Особенности формирования уставного капитала

предприятий различных организационно-правовых форм

№ п/п	Организационно-правовая форма	Уставный капитал	Особенности формирования
1	2	3	4
1	Полное товарищество	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников полного товарищества, капитал разделен на доли
2	Товарищество на вере	Складочный капитал	Совокупность вкладов полных товарищей и вкладов участников-вкладчиков
3	Общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью	Уставный капитал	Совокупность вкладов участников общества, капитал долевой
4	Закрытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. Акции распределяются только среди учредителей ЗАО или иного заранее определенного круга лиц
5	Открытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. ОАО проводит открытую подписку на выпускаемые им акции и осуществляет их свободную продажу
6	Производственные кооперативы	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов кооператива
7	Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Уставный фонд	Совокупность выделенных организацией государством или муниципальным органом основных и оборотных средств. Уставный фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, формируется за счет собственника (государственного органа или органа местного самоуправления), а унитарного предприятия, основанного на праве оперативного управления, — за счет закрепления за ним имущества, находящегося в федеральной собственности

Аудитор устанавливает, все ли учредители в соответствии с законодательством своевременно и правильно вносили свои вклады в уставный капитал. Так, участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации, а остальную часть - в сроки, установленные учредительным договором (п. 2 ст. 73 ГК РФ).

Уставный капитал ООО должен быть на момент регистрации общества оплачен его участниками не менее, чем наполовину, а оставшаяся часть — в течение первого года деятельности общества (п. 3 ст. 90 ГК РФ).

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее десяти процентов паевого взноса, а остальную часть — в течение года с момента регистрации (п. 2 ст. 109 ГК РФ).

Уставный фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, должен быть полностью оплачен собственником до государственной регистрации (п. 4 ст. 114 ГК РФ).

К моменту регистрации акционерного общества оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении АО, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации.

Аудитору необходимо проверить соблюдение требования о недопустимости освобождения участников (акционеров)

общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал (оплаты акций) общества, в том числе путем зачета требований к обществу (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ).

Факты невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации могут быть основанием для соответствующих органов управления для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации.

Средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ, не облагаются НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации организации, в размере, не превышающем их уставный фонд, а также пай (долю) юридических лиц (ст. 149 НК РФ).

Вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другими видами имущества. Внесение вкладов фиксируется проводкой:

Дебет 51 (50, 52, 08, 10, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 55, 58) Кредит 75 — внесены вклады учредителей в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности в виде денежных средств, основных средств, незавершенного строительства, материалов, незавершенного производства, товаров и др.

Аудитору важно проверить правильность денежной оцен-

ки вкладов участников. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (П5У 5/01 п. 8).

При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций независимо от их стоимости, обязательно привлечение независимого оценщика.

Аудитору необходимо проверить учетные записи по формированию уставного капитала. В соответствии с п. 67 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в бухгалтерском балансе отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Величина уставного капитала в учредительных документах, в учетных и отчетных данных должна быть тождественной. В соответствии с Планом счетов запись по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» должна производиться после государственной регистрации предприятия (т.е. на дату вне-

сения вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами). Сверка тождества данных о величине уставного капитала проводится по схеме:

Полнота формирования уставного капитала проверяется на основании согласования данных счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

При сверке сальдо по счетам 75 и 80 возможны следующие ситуации:

Ситуация	Ее интерпретация
Дебет 75 = Кредит 80, организация функционирует менее 1 года	Участники не вносили средства в счет вкладов в уставный капитал общества и нарушили установленные законодательством сроки
Дебет 75 < Кредит 80, организация функционирует менее года	Имеется неоплаченная часть уставного капитала, которая подлежит оплате в течение первого года деятельности
Дебет 75 < Кредит 80, организация функционирует более года	Имеется неоплаченная часть уставного капитала. Нарушен срок окончательной оплаты вкладов в уставный капитал. Организация должна либо объявить об уменьшении своего уставного капитала, либо прекратить свою деятельность путем ликвидации
Дебет 75 < Кредит 80, Дебет 75 = 0	Отсутствие задолженности участников по вкладам в уставный капитал и полной оплате вкладов

Если взнос в уставный капитал производится в валюте, то применяется ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Согласно данному ПБУ формирование уставного капитала и задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте, подлежит пересчету в руб-

ли по курсу ЦБ РФ на дату подписания учредительных документов. Аудитору необходимо проверить правильность применявшегося курса иностранной валюты и правильность пересчета рублевого эквивалента.

Фактическое поступление взносов учредителей проверяется на основании первичных документов и записей в регистрах по счету 75 «Расчеты с учредителями» по субсчету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Дебетовое сальдо по субсчету 75-1 показывает числящуюся за акционерами (участниками) задолженность по оплате подписки на акции (вкладам в уставный капитал). Необходимо проверить своевременность погашения задолженности по взносам в уставный капитал и реальность числящегося дебетового сальдо.

В балансе по статье «Уставный капитал» показывается уставный (складочный) капитал организации, образованный за счет вкладов его учредителей (участников) в соответствии с учредительными документами, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям — величина уставного фонда.

Проверяя тождество учетных и отчетных данных размера уставного капитала, необходимо установить и соответствие его величин, зафиксированных в учредительных документах. Сверка тождества данных проводится по схеме: При журнально-ордерной форме учета - это журнал - ордер № 12, а при компьютерных формах - соответствующие распечатки

по счету 80.

При проверке аналитического учета устанавливается не только его тождество данным синтетического учета, но и возможность получить информацию по видам акций, их владельцам, о состоянии расчетов за акции и др.

Аудитором проводится оценка соблюдения правил ведения реестра акционеров, установленных Положением о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг, утвержденным Постановлением ФКЦБ от 02.10.1997 № 27.

Все выполненные процедуры и выявленные несоответствия отражаются в рабочих документах аудитора.

Завершая проверку, аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете уставного капитала по сравнению с требованиями нормативных актов. Если аудитор считает, что выявленные отклонения не оказывают существенного влияния на показатели отчетности в части уставного капитала, то он выражает безоговорочно положительное мнение о достоверности этих показателей; если отклонения существенны, то они должны быть отражены в форме модифицированного аудиторского заключения.

Рабочие документы аудитора

Рабочие документы используются при планировании и проведении аудита, при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы, а также для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора. Примерный план аудита

приведен ниже.

Общий план аудита учредительных документов и расчетов с учредителями

1. Аудит учредительных документов
2. Аудит формирования уставного капитала
3. Аудит расчетов с учредителями
4. Аудит начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей

Проверку полноты взносов каждого учредителя (участника) целесообразно оформить рабочим документом в виде таблицы. Реальность внесения сумм в уставный капитал устанавливается путем проверки наличия и правильности оформления подтверждающих документов. Денежные взносы подтверждаются кассовыми и банковскими документами. В подтверждающих документах должна быть информация о внесении вкладов в уставный капитал. Данный аспект важен не только для целей финансового учета, но и для целей налогового учета. Внесение неденежных вкладов устанавливается путем проверки наличия и правильности оформления первичных документов, подтверждающих факты передачи в счет вкладов в уставный капитал имущества, имущественных прав и прав, имеющих денежную оценку (накладных, счетов, актов приемки — передачи основных средств и нематериальных активов, актов экспертной оценки, актов согласования оценки вкладов в уставный капитал и др.). В ходе аудиторской проверки может быть использован следующий

рабочий документ.

При проверке устанавливается соответствие формы и содержания этих документов требованиям ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и условиям учредительных документов. По некоторым видам средств, которые внесены в счет вкладов в уставный капитал, необходимо наличие документов, подтверждающих право собственности (недвижимость, земельные участки, интеллектуальная собственность, транспортные средства и т.п.).

1.4 Особенности проверки складочного капитала, паевого фонда

В учредительном договоре хозяйственного товарищества определяются условия деятельности товарищества, в том числе размер и состав складочного (долевого) капитала, число участников, размер и порядок изменения доли - каждого участника в складочном капитале, порядок внесения вкладов, ответственность участников, порядок распределения прибыли и убытков товарищества.

В хозяйственных товариществах внесенный капитал должен учитываться как долевой. Аудитор должен убедиться, что на каждого участника (вкладчика) открыт отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участниками вклада в виде денежных средств или другого имущества.

Особое внимание аудитор должен уделить операциям, связанным с выбытием члена товарищества. При выбытии члена товарищества ему

выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале. Полученная прибыль должна быть распределена между всеми членами товарищества, как правило пропорционально их долям в скла-

дочном капитале. Убытки распределяют таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При наличии убытков и уменьшении вследствие этого стоимости чистых активов до уровня ниже складочного капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

Формирование складочного капитала отражают записью:
Дебет 75 Кредит 80.

Внесенные вклады учитывают по дебету счетов соответствующего имущества. Участник полного товарищества может передать с согласия остальных его членов свою долю или часть доли в складочном капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. По этим операциям величина складочного капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету складочного капитала. Величина складочного капитала может изменяться: увеличиваться либо уменьшаться в порядке, рассмотренном выше.

При ликвидации товарищества его имущество распределяют между участниками. Если имущество продано с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале. Командитистам (вкладчикам) выплачивается только сумма их вклада в складочный капитал, если это условие предусмотрено в учредительном договоре.

Если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшают складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. При превышении убытков суммы складочного капитала участники товарищества на вере, кроме командитистов, несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

Паевой фонд — совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также приобретенного и созданного в процессе деятельности. Формирование паевого фонда отражается записью по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счетов учета денежных средств и другого имущества, внесенного в паевой фонд.

Прибыль кооператива распределяют в соответствии с уставом организации. Часть ее направляют в паевой фонд, другую часть распределяют между членами кооператива, обычно пропорционально их паевым взносам или заработку членов кооператива.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны покрыть путем дополнительных взносов в течение 3 месяцев со дня утверждения ежегодного баланса. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива. Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Паевой фонд может быть уменьшен за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами. Операции по уменьшению паевого фонда отражают по дебету счета 80 и кредиту счета 84 и расчетов с членами кооператива.

1.5 Особенности проверки уставного капитала акционерных обществ

При проверке правильности формирования уставного капитала в акционерных обществах необходимо проверить соблюдение следующих требований:

- уставный капитал составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами;
- все акции являются именными и при учреждении должны быть размещены среди учредителей;
- номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой;
- номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества;
- форма оплаты (денежными средствами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку) должна соответствовать договору о создании общества или уставу;
- выпуски акций открытых и закрытых акционерных обществ подлежат обязательной регистрации;
- аналитический учет должен позволять получать информацию по учредителям, стадиям формирования капитала и

видам акций.

При проверке записей по счету 80 «Уставный капитал», устанавливаются соблюдение положений Письма Минфина России от 23.12.1992 № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» об отражении уставного капитала зарегистрированного общества по стадиям формирования на субсчетах:

80-1 «Объявленный капитал»,

80-2 «Подписной капитал»,

80-3 «Оплаченный капитал»,

80-4 «Изъятый капитал».

С момента регистрации общества все акции (доли) должны быть отражены по кредиту субсчета 80-1 «Объявленный капитал» (Дебет счета 75-1, Кредит счета 85-1). По завершении подписки на акции (распределения долей) на их номинальную стоимость должна быть сделана запись:

Дебет счета 80-1 «Объявленный капитал»,

Кредит счета 80-2 «Подписной капитал».

После оплаты акционерами (участниками) стоимости выкупаемых акций (долей) их номинальная стоимость должна быть перечислена на субсчет 85-3 «Оплаченный капитал» (Дебет счета 80-2, Кредит счета 80-3).

На субсчете 80-4 «Изъятый капитал» должны быть отражены собственные акции, выкупленные у акционеров. На данном субсчете у организаций иных организационно-пра-

вовых форм — приобретение долей (паев) у своих участников до их реализации другим участникам либо третьим лицам.

Оплата акций может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Не допускается оплата акций (доли) путем зачета требований к обществу.

Уставный капитал, оцененный в учредительных документах в иностранной валюте, должен быть отражен в учете в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительных документов.

Реальность взносов в уставный капитал аудитор устанавливает проверкой наличия и правильности оформления документов, подтверждающих факты расчетов с учредителями.

По первичным документам (акты приема — передачи основных средств, нематериальных активов, акты, накладные, счета, кассовые отчеты, выписки банка, платежные поручения и др.) аудитор должен проверить правильность отражения взносов (вкладов) в уставный капитал по соответствующим счетам (08, 10, 41, 50, 52, 58) в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

В ряде случаев целесообразно проведение инвентаризации с участием аудитора. При инвентаризации могут быть выявлены факты, когда в качестве вклада в уставный капитал были внесены основные средства, производственные за-

пасы, не пригодные к использованию (неисправные, разуккомплектованные, некачественные), и нематериальные активы, не имеющие практической ценности.

1.6 Проверка правильности оформления изменений уставного капитала, анализ его обоснованности

Аудитору следует иметь в виду, что учредители (участники) могут принять решение об увеличении уставного капитала. Соответствующие изменения в учредительных документах должны быть зарегистрированы. Уставный капитал может быть увеличен только после того, как будет полностью оплачен ранее объявленный капитал. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета увеличения уставного капитала аналогичен его формированию.

Решение об увеличении номинальной стоимости акций может принять только общее собрание. Законом «Об акционерных обществах» определено, что решение об увеличении уставного капитала может быть принято советом директоров только единогласно, причем имеется в виду единогласие всех членов совета (кроме, выбывших), а не только принимавших участие в заседании.

Следует иметь в виду, что если уставный капитал увеличивается за счет имущества общества (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.), то образование

дробных акций не допускается. Аудитор должен убедиться, что сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного фонда:

$$Aч \geq УК + РФ,$$

где Ач — стоимость чистых активов общества; УК — уставный капитал; РФ — резервный фонд.

Типовые проводки по увеличению уставного капитала

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров (участников)	75	80
2	Отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала (нераспределенной прибыли) общества	83(34)	80
3	Отражено увеличение уставного капитала за счет конвертации облигаций в акции общества	66(67)	80
4	Отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость дополнительно размещенных акций путем подписки (после регистрации итогов размещения акций " и внесения изменений в устав ОАО)	75	80

Учредители (участники) могут принять решение об уменьшении уставного капитала исходя из собственных интересов либо из требований законодательства. Акционерное общество обязано в соответствии с ГК РФ принять решение об уменьшении уставного капитала, если по данным годового бухгалтерского баланса стоимость чистых активов акци-

онерного общества станет меньше величины уставного капитала. Если в результате произведенного уменьшения балансовая стоимость уставного капитала окажется ниже установленного минимума, общество подлежит ликвидации. Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости акций либо (если такая возможность предусмотрена в уставе общества) путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного (складочного) капитала возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций.

Типовые проводки по уменьшению уставного капитала организации

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Аннулированы собственные акции, выкупленные у акционеров (после внесения изменений в учредительные документы)	80	81
2	Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов(после внесения изменений в учредительные документы)	80	84
3	Отражено уменьшение уставного капитала, если он не полностью оплачен в течение года после регистрации	80	75
4	Уменьшение величины уставного капитала на сумму уменьшения номинальной стоимости акций или на сумму вклада при выходе одного из участников из состава организации	80	75

Проверка обоснованности изменений уставного капитала осуществляется по данным записей в регистре по счету 80 «Уставный капитал». Записи должны производиться лишь в случаях увеличения и уменьшения уставного капитала, осуществленных в установленном порядке, и только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Аудитор должен проверить порядок увеличения уставного капитала акционерного общества и причины его уменьшения. Увеличение уставного капитала возможно путем дополнительной эмиссии при условии полной оплаты акций первого выпуска, путем увеличения номинальной стоимости акций, путем обмена облигаций на акции. Уменьшение уставного капитала происходит при снижении номинальной стоимости акций, неполной реализации подписных акций за счет выкупа акций обществом у акционеров.

Увеличение уставного капитала в соответствии со ст. 28 Закона РФ «Об акционерных обществах» может осуществляться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Изменение уставного капитала должно производиться с соблюдением требований стандартов, утвержденных постановлениями ФКЦБ.

Аудитор должен установить наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет ка-

питализации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении.

Аудитор должен выяснить стоимость оплаченных дополнительных акций. Они должны быть оплачены по рыночной стоимости, но не ниже номинальной стоимости, кроме случаев, предусмотренных п. 2 ст. 36 Закона «Об акционерных обществах».

В случае уменьшения уставного капитала проверяется его обоснованность. Уменьшение может происходить в результате выкупа части акций у держателей и их аккумуляирования, снижения номинальной стоимости акций, при изъятии вкладов учредителей, при перечислении части средств уставного капитала в резервный капитал (в соответствии с учредительными документами или требованиями законодательства), при списании за счет средств уставного капитала убытка организации (при отсутствии резервного капитала и других источников покрытия убытков).

Типичные ошибки при проверке учредительных документов и формировании уставного капитала

Типичные ошибки и недостатки учета, часто встречающиеся в процессе аудита этого раздела учета:

- кредитовый остаток счета 80 не соответствует заявленной сумме уставного капитала в учредительных документах;
- деятельность без наличия лицензии;
- разница между фактическими затратами на выкуп соб-

ственных акций и их номинальной стоимостью относится на счет 90 «Продажи», а не на счет 91 «Прочие доходы и расходы»;

— неправильное исчисление доходов от капитала и налогов;

— необоснованное увеличение уставного капитала за счет завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала;

— невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;

— несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей;

— невыплата дивидендов по привилегированным акциям;

— неправильное оформление возврата учредителям долей из уставного капитала;

— исправления записей в первичных учетных документах без необходимых оснований;

— отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством документов.

Бухгалтерские документы и записи по учету операций с уставным капиталом и расчетов с инвесторами могут использоваться при обнаружении и раскрытии преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями УК РФ: 159 «Мошенничество», 160 «Присвоение или растрата», 165 «Причинение имущественного ущерба путем обмана или

злоупотребления доверием», 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», 182 «Заведомо ложная реклама», 185 «Злоупотребления при эмиссии ценных бумаг» и некоторыми другими. Например, под видом операций инвестирования в уставные капиталы организаций могут совершаться хищения денежных средств и материальных ценностей; легализация незаконных доходов и некоторые другие преступления. Хищения денежных средств и материальных ценностей могут совершаться и под видом операций по выплате дивидендов учредителям организации.

2. Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия

План

- 2.1 Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики
- 2.2 Источники информации для проверки
- 2.3 Задачи аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики
- 2.4 Типичные ошибки при проверке организации бухгалтерского учета и учетной политики

2.1 Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики

Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики организации — установить соответствие организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности организации. Это необходимо для установления вероятности возникновения существенных ошибок, влияющих на достоверность показателей финансовой отчетности проверяемого предприятия.

2.2 Источники информации для проверки

Источники информации для проверки: Положение об учетной политике организации, Положение о бухгалтерии, должностные инструкции сотрудников бухгалтерии, график документооборота, рабочий план счетов, Положение об инвентаризациях, описание технологического процесса компьютерной обработки учетной информации, результаты анкетирования сотрудников бухгалтерии и др.

2.3 Задачи аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики

Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие задачи:

- установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям функционирования организации и управления предприятием;
- охарактеризовать системы документации и документооборота;
- дать оценку учетной политики организации и проверить порядок ее соблюдения.

Объем учетной работы конкретной организации определяется рядом факторов: составом задач, которые ставит руководство перед учетными работниками; количеством, разнообразием и сложностью регистрируемых хозяйственных операций; уровнем компьютеризации учетного процесса и др. В зависимости от этого устанавливается штат бухгалтерии, ее структура и выбирается форма бухгалтерского учета. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.

В ходе проверки аудиторы на основании изучения Положения о бухгалтерской службе, должностных инструкций,

устных опросов главного бухгалтера и сотрудников службы выясняют ее организационную структуру, распределение обязанностей, сложность выполняемых работ, уровень квалификации учетного персонала, проводят анализ объектов учета, видов и объема обрабатываемой учетной информации, использование компьютерных технологий.

Особое внимание уделяется аудиторам проверке наличия и соблюдения должностных инструкций, так как именно они определяют разделение обязанностей и ответственности между работниками бухгалтерии. В них должны быть предусмотрены: порядок назначения на должность, подчиненность, нормативные акты, регламентирующие его деятельность; квалификационные требования; состав работ, соответствующих данной должности; перечень обязанностей работника; права работника, необходимые для выполнения возложенных на него обязательств; функции, за выполнение которых работник несет ответственность.

Следует проверить, имеется ли в данной организации распределение обязанностей по выполнению учетных работ между работниками бухгалтерской службы и другими работниками, ответственными за правильность оформления и своевременность представления необходимой информации.

Аудитор должен проверить укомплектованность бухгалтерского аппарата, соблюдение штатной дисциплины, правильность распределения обязанностей, профессиональную подготовку отдельных работников учета, организацию труда

и т.д.

На эффективность постановки системы бухгалтерского учета, а также системы управления организации в целом, значительное влияние оказывает организация первичного учета. Поэтому аудитору необходимо проверить, соблюдаются ли в данной организации необходимые требования оформления первичных документов, содержатся ли в них обязательные реквизиты. В связи с этим в бухгалтерии организации должны быть перечень и образцы документов с указанием порядка их заполнения, а также нормативные, инструктивные и справочные материалы для работы бухгалтеров.

Аудитор должен установить, насколько обоснованно разработан и четко выполняется график документооборота в данной организации. Это также позволяет ему в какой-то мере оценить систему учета и внутривозвратного контроля. Так как график документооборота является важнейшим организационным документом, обеспечивающим функционирование всей системы бухгалтерского учета.

Указанные выше документы внутренней регламентации, являются также элементом учетной политики организации. Поэтому далее, аудитор должен установить обоснованность выбора и оптимизации учетной политики организации, соблюдение выбранных предприятием организационных, методических и технических аспектов учетной политики в течение календарного года, таких как:

- варианты погашения стоимости основных средств и нематериальных активов;
- варианты оценки производственных запасов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;
- варианты отражения на счетах операций по заготовлению и приобретению товарно-материальных ценностей;
- варианты учета затрат на производство продукции (работ, услуг), распределения косвенных расходов между объектами учета затрат и калькуляции;
- методы производственного и варианты сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг);
- правила учета процесса реализации и варианты определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- порядок признания, учета и распределения (использования) прибыли;
- порядок учета и оценки кредитов банков и займов других организаций;
- формы бухгалтерского учета;
- порядок организации и проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- порядок оформления и представления внутрипроизводственной отчетности;
- система внутрихозяйственного контроля организации и др.

После такого обзорного обследования, аудитор должен сделать для себя выводы, позволяет ли построенная систе-

ма в данной организации гарантировать, что хозяйственные операции верно и своевременно отражены на счетах и что ограничена возможность появления умышленных нарушений и ошибок.

2.4 Типичные ошибки при проверке организации бухгалтерского учета и учетной политики

Типичные ошибки при проверке организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия при проведении аудита:

- отсутствие приказа по учетной политике организации;
- неотражение отдельных аспектов учетной политики организации (технический, организационный, методологический аспекты);
- отсутствие в учетной политике отдельных положений, регламентирующих организацию системы бухгалтерского учета;
- ошибки в определении налогов и ставок;
- совершение хозяйственных операций и наличие бухгалтерских записей, противоречащих законодательным, другим нормативным документам, регулирующим деятельность организации;
- применение некорректных алгоритмов расчета основных учетных и отчетных показателей;
- некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета;
- приказ об утверждении или изменении учетной поли-

тики на текущий год датирован январем текущего года;

— выделенные на отдельные балансы обособленные подразделения организации не придерживаются учетной политики организации;

— в составе учетной политики организации отсутствуют обязательные элементы;

— нарушение основных принципов и допущений, закрепленных в ПБУ 1/98 (допущение имущественной обособленности организации, требование своевременности и т.д.);

— учетная политика не раскрывается для внешних пользователей бухгалтерской информации;

— несоответствие применяемых корреспонденции счетов, методик и т.д. основным элементам учетной политики, закрепленной в соответствующем приказе.

3. Проверка основных средств при проведении аудита

План

3.1 Цели и задачи аудита основных средств

3.2 Источники информации при осуществлении проверки

3.3 План и программа аудита

3.4 Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств

3.1 Цели и задачи аудита основных средств

Целью аудита данного раздела учета является составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об основных средствах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами, действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Для достижения цели аудита следует решить следующие задачи:

- изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;
- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;
- подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов, выполненных ремонтов основных средств и правомерности отражения ремонтов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;
- подтверждение итогов, проведенной в отчетном году переоценки основных средств;
- оценка качества проведенной перед составлением го-

дового отчета инвентаризации основных средств.

3.2 Источники информации при осуществлении проверки

Источниками информации при осуществлении проверки являются: договора купли-продажи основных средств; акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1); акт приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма ОС-3); акт на списание основных средств (форма ОС-4); акт на списание автотранспортных средств (форма ОС-4а); акты ввода в эксплуатацию: накладные; счета фактуры; инвентарные карточки (форма ОС-6); опись инвентарных карточек; инвентарные книги; акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).; акт о приемке-передаче оборудования (ф. № ОС-14); акт о приемке-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15); акт о выявленных дефектах в оборудовании (ф. № ОС-16); разработанные таблицы (форма № 6 по расчету сумм амортизационных отчислений); дефектные ведомости; наряд-заказ на ремонт основных средств; договоры на передачу, получение в аренду основных средств; учетные регистры (журналы — ордера № 10, 13 и 10/1, ведомости, машинограммы) по счетам 01, 02, 03, 07, 08, 20, 25, 26, 84, 91, 96, 001, 010, 011 и др.; Главная книга; баланс; отчет о прибылях и убытках (форма № 2); приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

При проверке операций по учету основных средств аудитор целесообразно использовать тест внутреннего контроля, что позволяет оценить его надежность и скорректировать программу проведения проверки.

Ответ на каждый вопрос теста может оцениваться количественно (в баллах) или вербально. Применяемый вид и шкала оценки регламентируются внутренними стандартами аудиторской организации. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании конкретных процедур и уточняют аудиторский риск. При выборочной проверке аудитор должен разделить всю совокупность основных средств на подсовокупности, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей. Например, совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности по ряду признаков: территориальная обособленность; производственные характеристики; классификация в отчетности; классификация по амортизационным группам; иные классификации.

В процессе аудита бухгалтерского учета основных средств следует выяснить:

- выполняются ли при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий, сформулированных в ПБУ 6/01;
- обеспечивается ли контроль за наличием и сохранностью основных средств (правильность классификации основных средств; правильность оценки и переоценки основных средств; вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства; инвентаризация основных средств; соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета);
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим основным средствам;
- правильно ли оформляются операции по движению основных средств (использование унифицированных форм

первичной учетной документации; отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета; вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии основных средств);

- соблюдается ли график документооборота по движению основных средств;

- правильно ли отражаются в учете восстановление основных средств -ремонт, модернизация и реконструкция (документальное оформление операций; способы проведения ремонта; правомерность отнесения затрат по ремонту на себестоимость; отражение операций по реконструкции и модернизации в учете).

3.3 План и программа аудита

Аудиторская проверка учета основных средств планируется на основе общего плана и программы аудита организации.

При аудиторской проверке аудитору необходимо получить подтверждение надлежащего оформления прав собственности организации на объекты основных средств. Аудитору должны быть предоставлены договоры на создание, приобретение, передачу объектов основных средств, в необходимых случаях - и свидетельства о регистрации сделок в соответствии с законодательством. Особое внимание должно быть уделено проверке сохранности и наличия основных средств является выяснение правильности оценки основных средств, поскольку от этого зависят расчеты с бюджетом по налогу на имущество, а также достоверность отражения финансовых результатов организации и составления отчетности. Для проведения проверки аудитор привлекает первичные документы, формы которых унифицированы. Проверка правильности оценки основных средств может быть сплошной (при небольшом количестве объектов) или выборочной.

Оценка основных средств и определение первоначальной стоимости в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержден-

ным ПБУ 6/01 и зависит от способа поступления основных средств на предприятие.

Общий план аудита основных средств

Аудит наличия и сохранности основных средств

Аудит движения основных средств (проверка операций поступления, создания, списания, продажи и прочего выбытия основных средств)

Аудит правильности начисления амортизации

Проверка правильности налогообложения по основным средствам

Проверка условий хранения и эксплуатации основных средств предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого следует провести осмотр производственных помещений или опрос сотрудников предприятия. В процессе изучения учетных данных аудитор устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные, непроизводственные, собственные и арендуемые, и т.д.) и местам размещения (подразделениям и материально-ответственным лицам). Выясняя правильность организации аналитического учета основных средств следует обратить внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, на сроки поступления и оприходования основных

средств. Эти данные сопоставляются с записями по счету 01 и информацией инвентарных карточек. При расхождении, данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия. Аудитор должен проверить: подверглись ли переоценке основные средства или их часть; не производилась ли переоценка земельных участков и объектов природопользования, числящихся в составе основных средств; каким способом производилась переоценка (путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам); имеется ли документальное подтверждение рыночных цен; выборочно проверить правильность расчетов; менялась ли степень износа после проведения переоценки, отражены ли результаты переоценки в инвентарных карточках, правильно ли отражены результаты переоценки в бухгалтерском учете, учтены ли результаты переоценки при составлении отчетности.

Важным этапом проверки является проверка операций по движению основных средств. Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете. При этом объем проводимых процедур аудитор определяет самостоятельно на основе его субъективной классификации операций с основными средствами на типичные и нетипичные, исходя из повторяемости операций, целей создания и функционирования предприятий, сложностей при налого-

обложении.

Проверка типичных операций может проводиться выборочным путем, а не типичным — сплошным методом. К нетипичным операциям могут быть отнесены, например, операции, предусматривающие нестандартную стоимость услуг аренды и/или порядок расчетов; операции, осуществленные без видимой логической причины; операции, содержание которых отличается от их формы (договор аренды, по существу являющийся договором продажи основных средств с рассрочкой платежа); другие операции, которые, по мнению аудитора, отличаются от обычно производимых организацией.

Если организация приобретала основные средства за плату, аудитор должен проверить правильность отражения НДС на счетах бухгалтерского учета или его включения в первоначальную стоимость объекта в случаях, когда организация не является плательщиком НДС. Аудитор должен установить методом прослеживания: выделен ли НДС в договоре, в первичных документах поставщиков, в расчетных документах организации; имеется ли счет-фактура на приобретенные основные средства, используется ли в учете счет 19 «Налог на добавленную стоимость» при осуществлении капитальных вложений; для каких целей приобретен объект основных средств, поскольку от этого зависит порядок отражения налоговых вычетов по НДС. Особое внимание аудитор должен обратить на операции приобретения организацией ос-

новых средств у физических лиц. Такие операции оформляются договором купли-продажи, составленным в письменной форме с указанием паспортных данных продавца. При проверке выбытия основных средств необходимо выяснить, правильно ли начислены и уплачены налоги на добавленную стоимость и на прибыль. При передаче основных средств по договору дарения плательщиком НДС является сторона, передающая основные средства. При проверке операций по реализации основных средств и их передаче по договору дарения аудиторы необходимо обратить внимание на правильность составления счетов-фактур и их регистрацию в книге продаж.

Если у предприятия имеются объекты основных средств, взятые в аренду, то аудиторам требуется выяснить правильность начисления, перечисления и отражения в учете арендной платы за арендуемое имущество. Для этого изучаются договоры аренды и данные учетных регистров по счетам 20, 26, 51, 76, 84 и др. Аудиторам следует обратить внимание на такие договора, заключенные с физическими лицами. Уплачиваемые по ним суммы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда». Расходы, связанные с эксплуатацией арендуемых объектов основных средств, относятся на себестоимость только при условии их документального подтверждения и в том случае, когда объекты используются для нужд производства или управления. Если предприятие сдает в аренду объекты

основных средств, то аудиторам необходимо на основе анализа заключенных договоров, расчетно-платежных документов выяснить целесообразность и законность таких операций, своевременность поступления арендных платежей, правильность их регистрации в учете и налогообложения. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочей таблице выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций.

Особому контролю со стороны аудиторов подлежат операции по выбытию основных средств (реализация на сторону, иное в виде вклада в уставный капитал, передача по договору дарения, ликвидация, передача в аренду). Эти операции целесообразно подвергнуть сплошной проверке путем изучения первичных документов (актов списания, актов приемки-передачи, накладных, счетов-фактур и др.) и регистров аналитического и синтетического учета (инвентарных карточек, ведомостей, машинограмм и др.).

Например, анализируя факты ликвидации пришедших в негодность объектов основных средств, аудиторы должны выяснить причины списания, законность и целесообразность этой операции, порядок ликвидации и оприходования образующихся запасных частей материалов и др. Акты на списание объектов основных средств должны быть составлены с соблюдением установленной формы, то есть иметь все заполненные реквизиты, мотивированное заключение комиссии, подписи всех членов комиссии и руково-

дителя предприятия. Чтобы подтвердить правильность корреспонденции счетов, аудиторы сравнивают бухгалтерские проводки, указанные в учетных регистрах предприятия и схемах корреспонденции счетов.

В процессе подтверждения достоверности, проводимой инвентаризации аудитор оценивает учетную политику на предмет обоснования сроков и порядка проведения инвентаризации основных средств. Изучаются предоставленные инвентаризационные и сличительные ведомости, описи (ф. № ИНВ-1, ИНВ-10, ИНВ-18), протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, решения руководства организации по итогам проведения инвентаризации. Проверка материалов инвентаризации необходима аудитору для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам внутреннего контроля, чтобы скорректировать аудиторский риск и аудиторские процедуры. Если в процессе инвентаризации не установлены отклонения, то можно сделать вывод, либо о формальном характере инвентаризации, либо об эффективной системе внутреннего контроля. Для подтверждения того или иного мнения аудитор может провести выборочную инвентаризацию основных средств. При этом в состав выборки включаются легко реализуемые, дорогостоящие основные средства. Результаты выборочной инвентаризации распространяют на всю проверяемую совокупность основных средств и делают выводы о качестве проведения инвентаризации. С помощью процедуры прослеживания прово-

дится проверка соответствия: показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам; показателей отчетности и Главной книги; показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

В процессе проведения аудита амортизационных отчислений аудитор осуществляет проверку правильности начисления амортизации по отдельным объектам основных средств и в целом расчет за отчетный период.

Аудитору необходимо получить перечень объектов основных средств, по которым применяются особые условия начисления амортизации или ее прекращения, в частности:

- с истекшими нормативными сроками эксплуатации;
- по которым амортизация не начисляется;
- находящихся на консервации;
- по которым начисление амортизации приостановлено;
- по которым применяется ускоренная амортизация;
- непроизводственного назначения;
- используемых организацией по договору аренды;
- переданных организацией в аренду.

Аудитору следует подтвердить правильность применяемых норм и сумм начисленной амортизации. Аудитор должен учитывать, что по вновь вводимым объектам основных средств может применяться один из следующих методов начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ),

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Для налогообложения должен использоваться линейный способ начисления амортизации по нормам, установленным действующим законодательством (при этом отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ амортизация начисляется линейным или нелинейным методами, предусмотрено также применение повышенных и пониженных норм амортизации).

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Проверяя начисление амортизации, аудитору следует учитывать, что амортизация не начисляется по:

- объектам жилищного фонда;
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;

— многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Путем арифметического пересчета сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам и сопоставление полученных результатов с данными разработочных таблиц расчета амортизации, анализа указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов аудитор выясняет правомерность применения методики расчета и норм амортизации и определение величины амортизационной стоимости объектов. Можно указать корреспонденцию счетов по операциям с основными средствами.

Не менее важным является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств. При этом аудитор должен установить наличие планов и смет на ремонты, акта сдачи-приемки основных средств, договоров подряда, актов технологического осмотра зданий и сооружений, правомерности и своевременности составления этих документов и со-

блюдение норм расхода материалов, расценок по оплате труда ремонтных рабочих. При этом аудитор должен учитывать, что затраты на ремонт основных средств могут отражаться одним из следующих способов:

1) при проведении небольших объемов ремонтных работ затраты по ним относятся на счета издержек в том периоде, в котором они возникли;

2) при проведении капитальных ремонтов для равномерного включения затрат в себестоимость продукции целесообразно формировать резерв на ремонт основных средств или создавать ремонтный фонд;

3) при проведении внеплановых ремонтов затраты по ним могут относиться сначала на счет 97 «Расходы будущих периодов» и затем равномерно списываться в течение периода, оставшегося до конца года. Выбранный вариант учета затрат на ремонт основных средств должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия. Аудитору следует убедиться, в том, что затраты на ремонт основных средств производственного назначения отнесены на себестоимость, а непромышленного назначения — за счет чистой прибыли.

В ходе проверки аудитору следует убедиться в том, что правильно сформирована проектно-сметная документация на проведение ремонта и выяснить не производится ли под видом ремонта новое строительство и реконструкция основных средств, затраты по которым должны относиться на капитальные вложения.

Проверка правильности переоценки основных средств в зависимости от их количества может быть осуществлена сплошным порядком или выборочно. Для этого путем прослеживания первичных документов, проверки арифметических расчетов, обоснованности примененных коэффициентов определяется восстановительная стоимость объектов и сравнивается со стоимостью указанной в ведомости переоценки. Если переоценка осуществлялась не по коэффициентам, то рыночная стоимость объектов должна быть подтверждена документами.

3.4 Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств

В процессе аудиторской проверки возникают следующие типичные ошибки:

- несвоевременное оприходование основных средств;
- неправильное определение первоначальной стоимости объектов основных средств, что приводит к завышению (занижению) амортизационных отчислений и искажению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество;
- реконструкция (модернизация) основных средств отражена в качестве их. ремонта;

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «Литрес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на Литрес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.