



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

Вестник

№6 | 2011

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

Расчеты с персоналом

С. 16

Инвентариза- ция имущества и обязательств

С. 23

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

С. 27

Участие в совместной деятельности

С. 35

Надежность и безопасность информацион- ных систем

С. 46



ИПБ РОССИИ –
ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫЙ ЧЛЕН
МЕЖДУНАРОДНОЙ
ФЕДЕРАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ



Южный федеральный округ

2 ИПБ России принял участие в ежегодном заседании Совета IFAC



Е.И. Копосова, директор ИПБ России, и О.В. Молчановская, ведущий менеджер отдела международных отношений ИПБ России, приняли участие в ежегодном заседании Совета Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Заседание проходило в Берлине (Германия) с 15 по 19 ноября 2011 года.

В рамках поездки состоялась специальная встреча между представителями ИПБ России и IFAC: Альтой Принслоо (Alta Prinsloo), директором по оперативному управлению IFAC, и Уорреном Алленом (Warren Allen), вице-президентом и председателем Комитета по финансовому планированию IFAC.

5 Южный федеральный округ



Южный федеральный округ – поистине уникальный край. Он богат природными ресурсами, перспективен экономически. Через его территорию исторически проходят основные транспортные направления «север – юг» и «запад – восток», на которых немаловажную роль играют незамерзающие порты на Черном, Каспийском и Азовском морях.

ИПБ России представлен в Южном федеральном округе шестью территориальными институтами: Дагестанский ТИПБ, Кабардино-Балкарский ТИПБиА, Чеченский ТИПБиА, Волгоградский ТИПБиА, ППБА по Астраханской области и Ростовский-на-Дону ТИПБиА. Кроме того, представитель ИПБ России работает в Ставропольском крае.

16 Внутренний аудитор



Мы заканчиваем публикацию цикла статей, посвященных программе спецкурса ИПБ России «Внутренний аудитор». В этом номере рассмотрим последнюю часть темы 7 «Задачи внутреннего аудита в области бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Напомним, что изучая данные материалы, действительные члены ИПБ России могут проходить электронное тестирование и получать сертификаты по программе ежегодного повышения квалификации ИПБ России.



В ИПБ России

2 Новости

В регионах

Южный федеральный округ

- 5 ППБА по Астраханской области выбрала нетрадиционные формы подачи информации
- 7 Волгоградский ТИПБиА возрождает имидж бухгалтерской профессии
- 9 Дагестанский ТИПБ провел значительную работу в части пропаганды и поднятия престижа учетной профессии
- 11 Кабардино-Балкарский ТИПБиА считает приоритетной работу с бюджетниками
- 13 Ростовский-на-Дону ТИПБиА планирует наладить тесное взаимодействие с работодателями
- 15 В Ставропольском крае работает представитель ИПБ России

Дистанционное повышение квалификации

Внутренний аудитор

Т.Н. Иванова

- 16 Расчеты с персоналом
- 19 Связанные стороны
- 23 Инвентаризация имущества и обязательств
- 25 Непрерывность деятельности
- 27 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
- 30 События после отчетной даты
- 32 Оценочные значения
- 34 Информация по сегментам
- 35 Участие в совместной деятельности
- 39 Налог на прибыль организаций
- 44 Бухгалтерская (финансовая) отчетность
- 46 Надежность и безопасность информационных систем
- 48 Учет нормативных требований

Новости



Е.И. Копосова,
директор
ИПБ России,
и **Вахид Новрузов,**
председатель
Палаты аудиторов
Азербайджанской
Республики.

ИПБ России принял участие в заседании Совета IFAC

Е.И. Копосова, директор ИПБ России, и О.В. Молчановская, ведущий менеджер отдела международных отношений ИПБ России, приняли участие в ежегодном заседании Совета Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Заседание проходило в Берлине (Германия) с 15 по 19 ноября 2011 года.

В рамках поездки состоялась специальная встреча между представителями ИПБ России и IFAC: Альтой Принслоо (Alta Prinsloo), директором по оперативному управлению IFAC, и Уорреном Алленом (Warren Allen), вице-президентом и председателем Комитета по финансовому планированию IFAC.

18 ноября после ряда предварительных переговоров Е.И. Копосова и председатель Палаты аудиторов Азербайджанской Республики Вахид Новрузов подписали соглашение о взаимопонимании и сотрудничестве. В рамках поездки также были проведены рабочие встречи между представителями ИПБ России и профессиональными организациями республик Казахстан и Молдова.

Программа разработки МСФО: мнение сообщества

15 ноября 2011 года Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) провел круглый стол,

посвященный обсуждению программы разработки МСФО и формированию мнения российского профессионального сообщества. Круглый стол был организован по инициативе и при участии Министерства финансов РФ.

Участники круглого стола обсудили опубликованный Советом по МСФО документ «Консультации по программе работы Совета по МСФО». В нем профессиональному сообществу предложено представить свое видение стратегических приоритетов в деятельности Совета на ближайшие три года и обозначить наиболее насущные потребности, требующие первоочередного внимания разработчиков стандартов.

По общему мнению, Совету по МСФО необходимо приложить усилия к скорейшему обновлению Концепции финансовой отчетности, завершить проект по конвергенции МСФО с ГААП США и окончить разработку других стандартов. В большей степени Совет по МСФО должен заняться накоплением, обобщением и систематизацией сложившейся практики применения МСФО.

В частности, Д.А. Прокопович, председатель комитета по МСФО ИПБ России, предложил ввести новый формат регламентирующих документов – Положения по стандартной учетной практике. В них можно было бы представлять приемлемые стандартизированные подходы и обобщать лучшую практику по многочисленным прикладным вопросам составления отчетности по МСФО.

В ноябре-декабре 2011 года мы поздравляем

- **Волгоградский ТИПБиА** (г. Волжский).
Дата создания: 1 ноября 2009 г.
- **ИПБ Республики Саха (Якутия)** (г. Якутск).
Дата создания: 1 ноября 2000 г.
- **ТИПБиА Республики Хакасия** (г. Абакан).
Дата создания: 8 ноября 2001 г.
- **Саратовский ТИПБ** (г. Саратов).
Дата создания: 10 ноября 2000 г.
- **Карельский ИПБ** (г. Петрозаводск).
Дата создания: 14 ноября 2000 г.
- **Владимирский ТИПБ** (г. Владимир).
Дата создания: 24 ноября 1998 г.
- **Томский ТИПБ** (г. Томск).
Дата создания: 28 ноября 2000 г.
- **Кабардино-Балкарский ТИПБиА** (г. Нальчик).
Дата создания: 10 декабря 2001 г.
- **Курский ТИПБ** (г. Курск).
Дата создания: 2 декабря 1998 г.
- **Ростовский-на-Дону ТИПБиА** (г. Ростов-на-Дону).
Дата создания: 15 декабря 1998 г.
- **Тульский ТИПБ** (г. Тула).
Дата создания: 15 декабря 1997 г.
- **Иркутский ТИПБиА** (г. Иркутск).
Дата создания: 16 декабря 1999 г.
- **Башкирский ТИПБиА** (г. Уфа).
Дата создания: 24 декабря 1997 г.

Подготовка к первому применению МСФО в 2012 году

В 2011 году многое было сделано для признания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на территории Российской Федерации. Для тех компаний, которые в добровольном порядке еще не составляют отчетность по МСФО, наступило время готовиться к применению международных стандартов согласно обязательным требованиям законодательства РФ.

Первое применение МСФО достаточно трудоемко и требует четкого понимания процесса перехода как непосредственными исполнителями, так и руководством организации. Рассмотрим вопросы организационного характера, которые потребуются решить при переходе.

Цели отчетности, ключевые пользователи

Нейтральность – один из принципов подготовки отчетности по МСФО – состоит в том, что отчетность должна быть непредвзятой для всех пользователей. Иными словами, она в одинаковой степени должна удовлетворять интересам всех пользователей, будь то инвесторы и акционеры, кредиторы или государство, бизнес-партнеры, сотрудники и др.

Однако в некоторых случаях пользователи неформально могут предъявлять требования к формату и структуре отчетности, поскольку МСФО отдают этот вопрос на откуп компаний и формализуют лишь минимальные требования к формату представляемых данных. Также потребности пользователей определяют язык, на котором будет составляться отчетность (русский, английский и пр.), валюту отчетности (рубли, доллары, евро и пр.) и единицы измерения стоимостных показателей (тысячи, миллионы и пр.).

Лица, ответственные за подготовку отчетности

Вопрос, кто будет составлять отчетность по МСФО – подразделение организации или привлеченные консультанты, можно решить по-разному. На первых порах, как правило, целесообразно привлекать внешних



консультантов, которые разработают учетную политику, подготовят отчетность и защитят ее перед аудитором. В дальнейшем опыт подготовки следует перенять назначенным сотрудникам со стороны организации.

Следует отметить, что в любом случае – независимо от того, чьими силами составляется отчетность, менеджмент компании несет полную ответственность за составление и объективное представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления достоверной финансовой отчетности.

Технические средства подготовки отчетности

Какими средствами готовить первый комплект отчетности? Классических вариантов два: трансформация в MS Excel и получение отчетности в программном продукте, например, «1С» или при помощи таких ERP систем, как SAP, Navision, и др.

Подготовить первый комплект отчетности и в дальнейшем вести учет в программном продукте можно, только заранее готовясь к переходу на МСФО, поскольку проекты по автоматизации учета достаточно трудоемкие и продолжительные. Как правило, компании начинают готовить отчетность по МСФО при помощи трансформации в MS Excel, а на следующем этапе задумываются о параллельном учете.

Аудит отчетности по МСФО

Требование о том, что в составе отчетности должно присутствовать аудиторское заключение, МСФО не содержат.

Однако в статье 5 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» сказано, что годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с отчетностью. Соответственно, встает вопрос выбора аудитора отчетности по МСФО.

Возможны следующие варианты решения:

- утвердить одного и того же аудитора для проверки отчетности, подготовленной по РСБУ и МСФО. Такой подход, как правило, снижает стоимость аудита, поскольку аудитор уже знаком с компанией, ее операциями и возможными проблемами в российской отчетности. Соответственно, на аудиторские процедуры применительно к отчетности по МСФО требуется меньше времени;
- выбрать разных аудиторов для российской и международной отчетности. Такой подход целесообразен, когда международная отчетность будет представляться на западные рынки, где инвесторы привыкли доверять международным аудиторам.

Компании, входящие в холдинг, избавлены от необходимости решать данный вопрос, поскольку аудитора по МСФО, как правило, определяет вышестоящая организация.

Привлечение оценщиков и актуариев

Помимо выбора аудитора может потребоваться привлечение к процессу подготовки отчетности по МСФО профессионального оценщика и актуария для

определения стоимости ряда активов и обязательств. Хотя требования о привлечении данных специалистов стандарты не содержат и при наличии квалификации сотрудников компания может справиться с задачей собственными силами, практика все-таки складывается в пользу привлечения сторонних специалистов, оценки которых будут приняты аудиторами. Выбирая консультантов, следует обращать внимание на их членство в международных организациях и опыт оценки статей именно для целей МСФО-отчетности.

Также следует подумать о том, какие положения закрепить в учетной политике по МСФО, принять решение насчет периодичности подготовки – будет ли составляться промежуточная отчетность или организация планирует отчитываться по МСФО один раз в год; разработать регламенты взаимодействия между организациями и ключевыми сотрудниками, вовлеченными в процесс подготовки отчетности. В конечном итоге, чем лучше в организации проработаны организационные вопросы при первом применении МСФО, тем быстрее и проще процесс подготовки отчетности.

Статьи в журнале «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты», которые будут полезны на первом этапе внедрения МСФО (все статьи доступны на сайте www.finotchet.ru):

- «Подготовка к первому применению МСФО. Организационные и методические аспекты»
- «Как сэкономить на МСФО»
- «На пути к консолидированной отчетности по МСФО»
- «Электронные таблицы как инструмент подготовки отчетности по МСФО»



Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты» является основным методическим изданием, используемым специалистами крупнейших российских компаний при работе по подготовке отчетности в соответствии с МСФО.

На страницах журнала опыт и знания ведущих отраслевых специалистов становятся абсолютно доступными для всех заинтересованных компаний и руководителей.

Действительные члены ИПБ России могут воспользоваться специальной программной подпиской для физических лиц и оформить подписку на сайте www.finotchet.ru со скидкой 50%.

Этот и другие материалы позволяют вам максимально эффективно внедрять МСФО в вашей компании.

На сайте журнала вы можете ознакомиться с рядом статей в открытом доступе и принять решение о подписке. Вопросы вы можете задать по телефону +7(495) 787-42-34.

ППБА по Астраханской области выбрала нетрадиционные формы подачи информации



Л.В. Михалёва



А.А. Алёнкина

Досье

Название: Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов по Астраханской области.

Дата создания: 9 марта 2010 г.

Место нахождения: г. Астрахань.

Председатель Президентского совета:

Лариса Васильевна Михалёва.

Директор: Анна Анатольевна Алёнкина.



ППБА по Астраханской области возникла в сложный 2010 год, когда многие профессиональные бухгалтеры Астрахани не понимали, что происходит и как будет строиться работа ИПБ России на территории г. Астрахани и Астраханской области. Надо признаться, нам понадобилась некоторая отвага, чтобы решиться подхватить знамя профессиональных бухгалтеров в Астрахани. Но действительность диктовала: первостепенный приоритет – объединение практикующих бухгалтеров в действующее профессиональное сообщество на основе ценностей, принципов и высоких стандартов ИПБ России.

Гарантами подтверждения этого высокого заявленного уровня стали члены нашего Президентского совета: Л.В. Михалёва, главный бухгалтер

ООО «Газпром добыча Астрахань», Н.И. Трутнева, аудитор, главный бухгалтер ООО «Каспрыбхолодфлот»; Т.В. Котова, проректор по финансовой работе Астраханского государственного технического университета; А.А. Солоненко, директор УМЦ «Аудит»; А.В. Холинов, управляющий кредитно-кассового офиса НБ «Траст ОАО» г. Астрахани. Огромное спасибо каждому из них. Их поддержка и понимание позволили нам объединить людей и поделиться нашим оптимизмом и уверенностью в завтрашнем дне с каждым профессиональным бухгалтером Астрахани.

Каждое мероприятие, будь то вручение квалификационных аттестатов, членских билетов, сертификатов повышения квалификации, под руководством нашего директора Анны

Анатольевны Алёнкиной, мы стремились провести как масштабную пиар-акцию ИПБ России – крупнейшей общественной профессиональной организации.

На следующем этапе объединения УМЦ АГТУ, а также лично директор Анна Александровна Солоненко и заместитель директора Елена Александровна Будагова по крупицам собирали информацию о каждом обучавшемся ранее. Параллельно мы начали активную разъяснительно-агитационную работу: размещение статей в центральных областных печатных изданиях, выступления на конференциях, посещение организаций и переговоры, переговоры, переговоры...

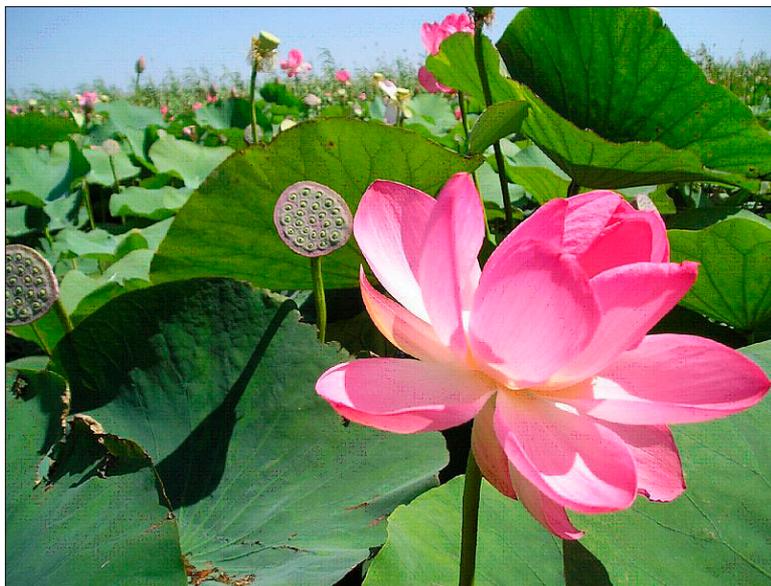
Понимая, что астраханским профессиональным бухгалтерам уже сложно воспринимать огромное количество отрицательной корреспонденции, которой были перегружены почтовые ящики, мы решили выбрать нетрадиционные формы подачи информации, лишённые дополнительной стрессовой нагрузки. Мы создали наш еженедельный информационный бюллетень и назвали его «Булочка с маслищем». В нем мы сообщали всем членам Палаты о событиях, которые планировались на неделю. И – понравилось! Слова «Уважаемые коллеги!» перестали вызывать напряжённое выражение лиц. Известная доля юмора и самоиронии вызвала доверие.

Следующим этапом было создание клубной карты, по которой каждый член Палаты получает скидку при приобретении товаров и услуг в городе и области. Символика ИПБ России на карте выполняла самостоятельную информационно-рекламную функцию, а именной характер карты подчеркивал приобщённость к профессиональному сообществу.

ППБА по Астраханской области известна в городе отчасти благодаря нашим партнерам. Партнерская программа и по сей день позволяет нам пополнять список коммерческих организаций, предоставляющих VIP-обслуживание. Предприятия-партнеры активно участвовали в создании призового фонда, который был задействован в организации «Первой конференции профессиональных бухгалтеров Астраханской области. Астрахань – 2011» и награждении лауреатов конкурса «Лучший бухгалтер Астрахани – 2011», проводимого на территории

ООО «Газпром добыча Астрахань» при личной поддержке нашего президента Ларисы Васильевны Михалёвой. Присутствие двухсот активных участников конференции подтвердило, что развитие нашей организации входит в новую фазу стабилизации.

ППБА по Астраханской области совместно с УМЦ «Аудит» и кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит»



ФГБОУ ВПО АГТУ издали монографию «Современное состояние учетно-аналитического сопровождения коммерческих организаций».

Приоритетом следующего этапа стало для нас привлечение новых членов и актуализация базы знаний профессиональных бухгалтеров. Популяризация новых программ «Внутренний аудит», «Налоговый консультант», наряду с новыми возможностями обучения, создает потенциал карьерного роста, а следовательно, новые финансовые горизонты.

Интересным новым направлением нашей деятельности является сотрудничество с Администрацией Астраханской области по вопросам стандартизации профессиональных квалификаций. Высокие профессиональные стандарты ИПБ России были нами заявлены 26 августа 2011 года в Малом зале резиденции губернатора Астраханской области на заседании межрегионального круглого стола «Состояние и перспективы взаимодействия профессионального образования и рынка труда в РФ». Работа в этом направлении еще в самом начале. Но мы уверены – сил хватит!

Волгоградский ТИПБиА возрождает имидж бухгалтерской профессии



С.Н. Ширина



И.И. Шраер

Досье

Название: Волгоградский территориальный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов.
Дата создания: 1 ноября 2009 г.
Место нахождения: г. Волжский.
Президент: Светлана Николаевна Ширина, канд. экон. наук.
Генеральный директор: Иосиф Израильевич Шраер.

Волгоградский ТИПБиА зарегистрирован 1 ноября 2009 года, с декабря 2009 года начата работа по возрождению имиджа бухгалтерской профессии на территории Волгоградской области. С начала деятельности Волгоградского ТИПБиА и до сегодняшнего момента ведется активная работа в области подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров. Кроме того, Волгоградский ТИПБиА проводит общегородские мероприятия и осуществляет информационную работу.

Восстановлена аккредитация УМЦ № 168, созданного при УДПО «Волгоградский институт профсоюзного движения», вырос процент сдачи экзамена обучающимися в данном центре – с 63% в 2010 году до 98% в 2011-м. Налицо улучшение качества подготовки претендентов для сдачи экзамена.

Аккредитованы два новых учебных центра при Архитектурно-строительной академии и Волгоградском государственном университете. Оба учебных заведения имеют возможность подготовки профессиональных бухгалтеров на территории области.

В 2010 году на территории Волгоградской области было аттестовано 19 профессиональных бухгалтеров, за девять месяцев

2011 года – 60. До конца 2011 года планируется выпустить еще две группы с числом обучающихся 30 человек.

Постоянно проводятся различные курсы по повышению квалификации профессиональных бухгалтеров. Однако были большие проблемы с качеством данных занятий: бухгалтеров интересовали только сертификаты о повышении квалификации, поскольку предоставить новую полезную для них информацию никто не мог.

Проведена колоссальная работа с преподавательским составом, проводящим повышение квалификации, привлечены как профессорско-преподавательский состав, так и практики. К работе по повышению квалификации в области налогообложения привлечены работники налоговых органов.

Дважды в год Волгоградский ТИПБиА приглашает для проведения очных семинаров «звезд» бухгалтерской профессии.

Для крупных компаний предусмотрена система повышения квалификации кадров «на дому» (путем проведения занятий в офисах компаний).

Впервые в регионе проводится повышение квалификации «рядового состава» бухгалтерии. В 2010 году прошли



повышение квалификации 50 человек, а за девять месяцев 2011 года – уже 120.

Проведены переговоры с главами администраций. В результате в 2011 году начали действовать курсы повышения квалификации бухгалтеров – «бюджетников». За девять месяцев 2011 года прошли повышение квалификации 58 работников бюджетной сферы.

С сентября 2011 года запущен эксперимент по проведению on-line семинаров с участием работников Минфина России, ФНС России, известных консультантов и экспертов в области бухгалтерского учета и налогообложения. Эксперимент оказался удачным, востребованным у бухгалтеров и работников экономического служб, так как без визита в столицу можно получить достоверную информацию из первых уст.

С появлением Волгоградского ТИПБиА организованы ежегодные конференции профессиональных бухгалтеров. Они проводились дважды – в 2010 и 2011 годах накануне составления годовой бухгалтерской отчетности. На конференции чествовали победителей конкурса на звание «Лучший бухгалтер», довели информацию о новых технологиях и программах для бухгалтерского учета и налогообложения, отчитались о деятельности территориального института за отчетный год.

В качестве подарка для участников конференции был организован бесплатный семинар по вопросам изменения законодательства и составления отчетности, на которых выступили высококлассные лекторы. Всем участникам конференции бесплатно выдается рекламная информация о ИПБ России. У конференции очень хороший резонанс, многие уже сейчас записались для участия в конференции, которая состоится в феврале 2012 года. Для нас это самая главная оценка.

К женскому дню был проведен конкурс детского творчества «Моя мама – бухгалтер». В конкурсе приняли участие 25 детишек в возрасте от 4 до 15 лет. Все участники конкурса были награждены подарками, лучшие работы размещены на сайте Волгоградского ТИПБиА, в офисе ТИПБ и выставлены на общегородских мероприятиях. Есть мнение, что конкурс нужно сделать ежегодным. Детям-победителям были сделаны «семейные» подарки – билеты на посещение развлекательных центров (боулинг, кино, каток и т.п.). Дети были рады времени, проведенному с занятыми мамами-бухгалтерами.

С целью доведения информации о деятельности ИПБ России и Волгоградского ТИПБиА постоянно ведется работа с каждым членом ИПБ России:

- в декабре 2009 года создан информационный сайт Волгоградского ТИПБиА, на котором постоянно обновляется информация обо всех изменениях в ИПБ России, Волгоградском ТИПБиА, законодательстве по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- каждый профессиональный бухгалтер получает от Волгоградского ТИПБиА поздравление к дню рождения, к профессиональным и общегражданским праздникам;
- проводится периодическая рассылка «грандиозных» изменений законодательства, на которые необходимо обратить внимание, а также информации обо всех курсах повышения квалификации, проводимых учебными центрами и Волгоградским ТИПБиА.

В 2010 году впервые после долгого перерыва бухгалтеры Волгоградской области участвовали в конкурсе профессиональных бухгалтеров, проводимом ИПБ России. В номинации «Бюджетный учет» лучшим бухгалтером признан член Волгоградского ТИПБиА Дмитрий Германович Евстифеев, главный бухгалтер Контрольно-счетной палаты г. Волгограда. Его чествование с вручением подарков от ИПБ России и Волгоградского ТИПБиА проходило на общегородской конференции и в его трудовом коллективе.

На самом деле такие достижения даются только благодаря постоянной работе с профессиональными бухгалтерами.

На конец 2009 года в составе Волгоградского ТИПБиА состояло 19 членов. Это инициативная группа, решившая изменить отношение к своей профессии в регионе.

На конец 2010 года в составе Волгоградского ТИПБиА числится уже 285 членов, из которых 19 человек – вновь подготовленные профессиональные бухгалтеры. На 1 октября 2011 года Волгоградский ТИПБиА насчитывает 405 членов, из которых 78 вступили в 2011 году.

С нового учебного года началась работа по привлечению студентов последних курсов вузов в ряды ИПБ России. 

Дагестанский ТИПБ провел значительную работу в части пропаганды и поднятия престижа учетной профессии



Р.Б. Шахбанов



З.З. Харбилова



Первые годы деятельности Дагестанского ТИПБ были связаны с проведением рекламно-информационной работы по привлечению учетных работников к аттестации на получение аттестата профессионального бухгалтера. Эта работа была достаточно сложной ввиду тяжелой социально-экономической ситуации в Республике Дагестан. Преобладающая часть предприятий республики находилась в застое, руководителей предприятий и учетных работников реформа бухгалтерского учета и, в частности, вопросы аттестации бухгалтеров в условиях спада экономики, ухудшения социально-экономического положения населения не интересовали.

Тем не менее проведенная работа дала определенные результаты. За период существования института прошли аттестацию и получили аттестаты профессиональных главных бухгалтеров более

300 практикующих бухгалтеров, аудиторов и преподавателей экономических дисциплин вузов республики. При этом налажена система дистанционного обучения и аттестации. Начиная с 2009 года проводится работа по привлечению студентов экономических специальностей к аттестации для получения аттестата молодого бухгалтера.

Важное место в деятельности института занимает повышение квалификации профессиональных бухгалтеров. За эти годы прошли повышение квалификации в ежегодном объеме до 40 часов около 100 аттестованных бухгалтеров республики.

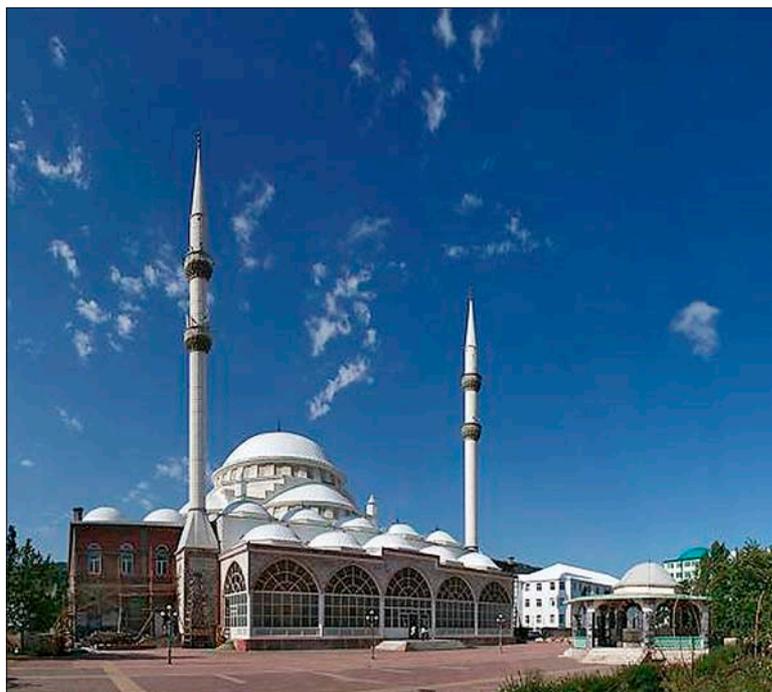
Значительная работа проведена Дагестанским ТИПБ в части пропаганды и поднятия престижа учетной профессии. В рамках этой деятельности институт ежегодно с апреля по ноябрь проводит целенаправленную работу по привлечению бухгалтеров,

аудиторов республики, студентов экономических специальностей вузов к участию во Всероссийском конкурсе «Лучший бухгалтер России».

Всего за годы деятельности института в конкурсе приняли участие более 450 представителей нашей республики. Из них три участника стали победителями конкурса, 22 человека стали лауреатами конкурса. Результаты конкурса и другие вопросы, связанные с аттестацией и повышением квалификации бухгалтеров, широко освещаются в средствах массовой информации республики.

В рамках реализации уставных задач решением Президентского совета в 2005 году учрежден печатный орган нашего института – журнал «Профессиональный бухгалтер и аудитор Дагестана», который выходит ежеквартально с IV квартала 2005 года. В журнале, который рассылается членам Дагестанского ТИПБ и в библиотеки ряда учебных заведений республики, где осуществляется подготовка экономистов, финансистов, бухгалтеров, освещается деятельность нашего института.

Определенную работу институт проводит в части научно-методической деятельности. Это проведение ежегодных научно-практических конференций, практических семинаров по актуальным вопросам налогообложения, бухгалтерского учета, аудита. За годы работы организованы и проведены четыре Всероссийские научно-практические конференции «Проблемы бухгалтерского и налогового учета в современных условиях», более десяти научно-практических семинаров. Научно-методическая работа, проводимая в Дагестанском ТИПБ, направлена



Досье

Название:

Дагестанский территориальный институт профессиональных бухгалтеров.

Дата создания:

1 марта 2002 г.

Место нахождения:

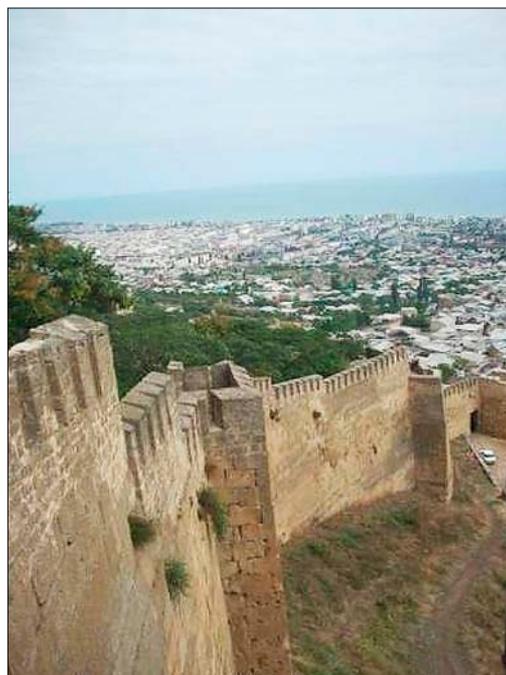
г. Махачкала.

Президент:

Рамазан Бахмудович Шахбанов, докт. экон. наук, профессор.

Директор:

Зайнаб Запировна Харбилова.



на реформирование и совершенствование системы бухгалтерского учета в нашей стране и повышение роли профессионального объединения лиц бухгалтерской профессии в современной российской экономике.

Большую работу Дагестанский ТИПБ проводит по оказанию консультационной помощи практикующим бухгалтерам по вопросам налогообложения и ведения бухгалтерского учета. Проводится работа по трудоустройству аттестованных профессиональных бухгалтеров – членов института.



Кабардино-Балкарский ТИПБиА считает приоритетной работу с бюджетниками



Б.М. Рахаев



А.Х. Шидов

Досье

Название:

Кабардино-Балкарский территориальный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Дата создания:

10 декабря 2001 г.

Место нахождения:

г. Нальчик.

Президент:

Борис Магомедович Рахаев, канд. экон. наук, доцент.

Исполнительный директор:

Андмиркан Хачимович Шидов, докт. экон. наук, профессор.

Кабардино-Балкарский ТИПБиА был создан в декабре 2001 года с целью объединения в единую профессиональную региональную организацию и координации деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента.

Первым президентом Кабардино-Балкарского ТИПБиА был заместитель Председателя Правительства КБР, министр финансов КБР, докт. экон. наук, профессор Х.В. Шеожев. С 2003 года по настоящее время президентом Кабардино-Балкарского ТИПБиА является канд. экон. наук, доцент Б.М. Рахаев, вице-президентом – Р.Л. Жамбекова, исполнительным директором – А.Х. Шидов.

Кабардино-Балкарский ТИПБиА ставит перед собой глобальные цели:

- совершенствовать профессиональную деятельность персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, аудитом и финансовым менеджментом;
- формировать положительное общественное мнение о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента;
- защищать интересы профессиональных бухгалтеров в законодательных и исполнительных органах власти.

Свою деятельность Кабардино-Балкарский ТИПБиА осуществляет через комитеты: по профессиональной этике; по учебно-методической работе, контролю качества обучения и аттестации; по издательской деятельности и связям с общественностью, СМИ; по бухгалтерскому учету коммерческих



организаций; по бухгалтерскому учету бюджетных организаций; по налогам; по аудиту; по информационным технологиям.

С 2002 года по программе подготовки профессиональных бухгалтеров прошли обучение свыше 200 человек.

Кабардино-Балкарский ТИПБиА работает в тесном сотрудничестве с преподавателями трех кафедр экономического факультета Кабардино-Балкарского государственного университета. Большая часть преподавателей имеют квалификационные аттестаты профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также аттестаты преподавателей ИПБ России.

В рамках этого сотрудничества преподаватели ежегодно повышают квалификацию по программам ИПБ России, участвуют в обучении и повышении квалификации практических работников – членов ИПБ России, проводят семинары, конференции и другие совместные мероприятия.

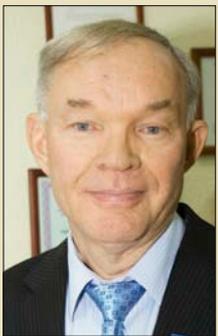
При поддержке экономического факультета КБГУ, а также ведущих специалистов различных министерств и ведомств Кабардино-Балкарский ТИПБиА провел свыше 20 различных семинаров и научно-практических конференций. Каждый год организуются конкурсы «Лучший бухгалтер России» и «Лучший бухгалтер КБР». Последний круглый стол, проведенный в ноябре 2011 года, был посвящен теме «Годовая отчетность за 2011 год казенных, бюджетных и автономных учреждений».

Кабардино-Балкарский ТИПБиА считает приоритетной работу с бюджетниками. Поэтому в 2012 году институт планирует провести семинары по следующим темам:

- бюджетирование, ориентированное на результат;
- управление бюджетными доходами и расходами с применением современных инструментов управления финансами;
- планирование и исполнение расходов бюджета с учетом принципа результативности и эффективности использования бюджетных средств;
- управление государственными и муниципальными финансами в современных условиях;
- аукционы в электронной форме. 



Ростовский-на-Дону ТИПБиА планирует наладить тесное взаимодействие с работодателями



Н.Т. Лабынцев



В.Б. Кравцов

Миссия Ростовского-на-Дону ТИПБиА, так же как и ИПБ России, – формирование сильного сплоченного профессионального сообщества, члены которого – специалисты высокой квалификации – играют важную роль в жизни страны, своего региона и гордятся принадлежностью к нему, представлению и защита интересов членов этого сообщества как на национальном, так и международном уровне.

Уже 13 лет наш территориальный институт объединяет в Ростовском регионе профессионалов в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и финансового менеджмента. За это время аккредитованные при Ростовском-на-Дону ТИПБиА учебно-методические центры подготовили почти 5000 высококвалифицированных специалистов – профессиональных бухгалтеров по программам ИПБ России.

Руководство Ростовским-на-Дону ТИПБиА осуществляет Президентский совет, состоящий из известных не только в Ростовской области, но и в России теоретиков и практиков бухгалтерского учета и аудита, которым доверяет все профессиональное сообщество. Именно Президентский совет определяет основные направления работы Ростовского-на-Дону ТИПБиА и координирует деятельность его комитетов (по образованию, по бухгалтерскому учету, по взаимодействию с органами исполнительной и законодательной власти, по аудиту).

Все комитеты плодотворно и творчески работают над реализацией задач, определенных миссией Ростовского-на-Дону ТИПБиА. Например, комитет по образованию, возглавляемый доктором экономических наук, профессором И.Н. Богатой, проводит большую работу по соблюдению аккредитованными УМЦ высоких профессиональных стандартов ИПБ России.

Большое внимание уделяется подготовке аттестованных преподавателей

ИПБ России, ведь именно от них зависит качество образовательного процесса. Без активного участия аттестованных преподавателей не было бы возможно проведение семинаров, научно-практических конференций, круглых столов и, конечно, популярного конкурса «Лучший бухгалтер Ростовской области».

Организаторами конкурса выступают Управление ФНС России по Ростовской области и ООО «Компьютер инжиниринг» (региональный представитель сети «Консультант Плюс»). Методический совет конкурса возглавляет доктор экономических наук, профессор Н.Т. Лабынцев, руководитель комитета по бухгалтерскому учету.

Не удивительно, что заметное число участников конкурса составляют члены Ростовского-на-Дону ТИПБиА – наиболее активная часть профессионального сообщества. Успешные участники конкурса принимают участие в конкурсе «Лучший бухгалтер России». На взгляд Президентского совета Ростовского-на-Дону ТИПБиА, профессиональные конкурсы позволяют привлечь специалистов по бухгалтерскому учету, аудиту, финансовому менеджменту в единое профессиональное сообщество, ведь быть признанным профессионалом престижно.

Нельзя переоценить вклад комитета по аудиту (который возглавляет доктор экономических наук, профессор А.Н. Кизилов, президент Донской палаты аудиторы) в становление профессионального сообщества аудиторы. Особенно большая работа проводилась комитетом на этапе становления саморегулируемых организаций аудиторы: организовывались встречи с аудиторами, круглые столы.

Например, в марте 2011 года в Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) был проведен круглый стол на тему «Развитие бухгалтерского учета и аудиторской

деятельности в Российской Федерации». С докладом выступил Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России. Возможность задать вопрос непосредственно профессору Л.З. Шнейдману привлекла большое число бухгалтеров и аудиторов не только из Ростова, но и из всего Южного региона.

Бухгалтер, осознавший необходимость участия в жизни профессионального сообщества, прежде всего сталкивается с аккредитованными учебно-методическими центрами. В Ростове наиболее активно работают УМЦ Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Южного федерального университета, Ростовского государственного строительного университета и Ростовского государственного университета путей сообщения.

Именно в УМЦ кандидат в действительные члены получает первые ответы на вопросы об ИПБ России, Ростовском-на-Дону ТИПБиА и программах обучения. От профессионализма сотрудников УМЦ во многом зависит эффективность взаимодействия с действительными членами: учебные центры совместно с Ростовским-на-Дону ТИПБиА консультируют по вопросам членства, повышения квалификации, помощи в трудоустройстве и т.д.

Благодаря поддержке учебно-методических центров и прежде всего УМЦ Ростовского государственного экономического университета, директором которого является доктор экономических наук, профессор Н.Н. Хахонова, ежегодно проводятся бесплатные мероприятия для действительных членов. Это

ежегодный семинар, посвященный годовой отчетности, а также круглые столы по темам, выбираемым действительными членами (квартальная отчетность, управленческий учет и бюджетирование, налоговые споры и многое другое).

К участию в круглых столах привлекаются ведущие преподаватели, аудиторы, юристы, представители ФНС России. Кроме того, для своевременного доступа своих членов к актуальной правовой информации Ростовский-на-Дону ТИПБиА совместно с ООО «Информ-групп» (региональный представитель сети «Консультант Плюс») выступает организатором «Недели бухгалтера».

В качестве перспективного направления для более полной защиты и удовлетворения профессиональных интересов своих членов Ростовский-на-Дону ТИПБиА планирует наладить тесное взаимодействие с работодателями. В связи с этим подготовлен пакет предложений Союзу работодателей Ростовской области. Это направление является приоритетным для комитета по взаимодействию с органами исполнительной и законодательной власти, который возглавляет профессионал своего дела – главный бухгалтер, председатель Совета директоров ОАО «Роствертол», кандидат экономических наук, доцент Н.И. Сысоев.

Таким образом, профессиональные бухгалтеры – члены Ростовского-на-Дону ТИПБиА – это специалисты высокого уровня: уверенные в себе и своих действиях, успешные, решительные, стремящиеся к постоянному развитию и достижению новых карьерных высот, ответственные и востребованные на рынке труда, занимающие активную профессиональную позицию. Девиз наших членов: «Мы нужны всем и всегда»!

Досье

Название:

Ростовский-на-Дону территориальный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Дата создания:

15 декабря 1998 г.

Место нахождения:

г. Ростов-на-Дону.

Президент:

Николай Тихонович Лабынцев, докт. экон. наук, профессор.

Генеральный директор:

Василий Борисович Кравцов, канд. экон. наук, доцент.



В Ставропольском крае работает представитель ИПБ России



Л.Е. Голицева

Между ИПБ России и Ставропольским ТИПБ расторгнуто соглашение о сотрудничестве. В связи с этим Президентский совет ИПБ России принял решение работать с членами ИПБ России, проживающими на территории г. Ставрополя и Ставропольского края, без посредника – Ставропольского ТИПБ.

Для удобства работы с членами ИПБ России, проживающими в г. Ставрополе и Ставропольском крае, руководство ИПБ России назначило в этом регионе своего представителя – Людмилу Ефимовну Голицеву. На нее возложена обязанность организовать работу



с членами ИПБ России в сфере аттестации и повышения квалификации.

Л.Е. Голицева является руководителем учебно-методического центра № 634 «Ставропольское региональное отделение Международной общественной организации Международная академия аграрного образования». Именно через этот центр в настоящий момент претенденты в действительные члены ИПБ России могут пройти обучение, а действительные члены ИПБ России – повышение квалификации.

Контактная информация учебно-методического центра № 634:

- адрес: г. Ставрополь, ул. Комсомольская, д. 64
- телефон: +7 (8652) 32-97-43
- e-mail: miae@stavropol.net



Уникальная книга-справочник «Годовой отчет – 2011»

Вышло в свет новое издание книги «Годовой отчет – 2011 от журнала «Актуальная бухгалтерия»». Книга полностью посвящена подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

Основа и идея книги – разобрать те практические ситуации, с которыми сталкивается бухгалтер в ежедневной работе, рассказать, как они влияют на бухгалтерскую или налоговую отчетность и как в ней отражаются. Именно поэтому большую часть книги занимают практические примеры. Они даются к подавляющему большинству ситуаций.

В 2011 году произошло множество изменений, которые коснулись как налогового, так и бухгалтерского учета. В частности, поменялись правила отражения таких объектов учета как доходы и расходы будущих периодов, резервов предстоящих расходов и т. д. Соответственно, поменялся и порядок их отражения в отчетности. В издании «Годовой отчет – 2011» учтены все произошедшие новации. Порядок их влияния на отчетность 2011 подробно прокомментирован и проиллюстрирован цифровыми примерами.

По всем вопросам, связанным с приобретением книги, обращайтесь по телефону **8 (499) 142-74-67** или электронной почте **garant-press@garant.ru**

Уважаемые читатели!

Мы заканчиваем публикацию цикла статей, посвященных программе спецкурса ИПБ России «Внутренний аудитор». В этом номере рассмотрим последнюю часть темы 7 «Задачи внутреннего аудита в области бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Напомним, что изучая данные материалы, действительные члены ИПБ России могут проходить электронное тестирование и получать сертификаты по программе ежегодного повышения квалификации ИПБ России. Кроме того, получение сертификатов по всем частям данного курса в объеме 40 часов дает возможность получить дополнительный аттестат ИПБ России по специализации «Внутренний аудитор». Более полную информацию вы можете получить на сайте ИПБ России в разделе «Дистанционное повышение квалификации».

Т.Н. Иванова, методолог ИПБ России

Расчеты с персоналом

В соответствии со статьей 130 ТК РФ оплата труда обеспечивается системой основных государственных гарантий. К ним в том числе относятся федеральный государственный надзор за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, включающий в себя проведение проверок полноты и своевременности выплаты заработной платы и реализации государственных гарантий по оплате труда, и ответственность работодателей за нарушение требований, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективными договорами, соглашениями.

Понятие заработной платы содержится в статье 129 ТК РФ. Заработная плата (оплата труда работника) – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Задачей проведения внутреннего аудита расчетов с работниками по заработной плате является проверка:

- соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда;
- удержаний;
- правильности ведения бухгалтерского учета;
- начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда;
- выплат социального характера.

Источниками информации для внутреннего аудитора являются:

- 1) коллективный договор;
- 2) трудовые соглашения;
- 3) акты выполненных работ;
- 4) унифицированные формы:
- 4.1) *по учету кадров*:
 - Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу»,
 - Т-1а «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу»,
 - Т-2 «Личная карточка работника»,
 - Т-2ГС(МС) «Личная карточка государственного (муниципального) служащего»,
 - Т-3 «Штатное расписание»,
 - Т-4 «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника»,
 - Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»,
 - Т-5а «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу»,
 - Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»,
 - Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам»,
 - Т-7 «График отпусков»,
 - Т-8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»,



Т.Н. Иванова

На наличие риска выплаты заработной платы «в конвертах» указывают низкие заработные платы сотрудников.

- Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)»,
 - Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку»,
 - Т-9а «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку»,
 - Т-10 «Командировочное удостоверение»,
 - Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»,
 - Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника»,
 - Т-11а «Приказ (распоряжение) о поощрении работников».
- 4.2) по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда:
- Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда»,
 - Т-13 «Табель учета рабочего времени»,
 - Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»,
 - Т-51 «Расчетная ведомость»,
 - Т-53 «Платежная ведомость»,
 - Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей»,
 - Т-54 «Лицевой счет»,
 - Т-54а «Лицевой счет (свт)»,
 - Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»,
 - Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»,
 - Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы»;
- 5) регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- 6) приказы руководства по кадровым вопросам;
- 7) книга учета депонированной заработной платы;
- 8) депонентские карточки;
- 9) расходные ордера;
- 10) акты о браке;
- 11) заявления работников;
- 12) исполнительные листы.

Основанием для заполнения сведений лицевых счетов (форма Т-54) являются первичные документы, например:

- наряды на сдельную работу;

- наряды-заказы на выполнение работы;
- путевые листы;
- листки о временной нетрудоспособности;
- приказы (распоряжения) руководителя о выплате премий, оказании материальной помощи;
- исполнительные документы, поступившие в организацию, и другие.

Риски при расчетах с персоналом по оплате труда

Расходы на оплату труда в большинстве случаев формируются организацией правильно в соответствии с установленным тарифом (окладом) и отработанным временем. Это связано, с одной стороны, с контролем заработной платы как базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. С другой стороны, выплату заработной платы контролируют сами работники.

Контроль за уплатой страховых взносов осуществляется в соответствии со статьей 3 «Органы, осуществляющие контроль за уплатой страховых взносов» и главой 5 «Контроль за уплатой страховых взносов» Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

Высоким риском могут обладать области, не относящиеся к компетенции органов контроля или самих работников, например:

- выплата заработной платы «в конвертах»;
- выплата заработной платы неработающим лицам;
- наличие приписок за невыполненные работы;
- наличие фактов простоя;
- правильность отнесения заработной платы на расходы и т. д.;

На наличие риска выплаты заработной платы «в конвертах» указывают низкие заработные платы сотрудников. При необходимости внутреннему аудитору следует выявить источники этих средств. Ими могут быть неучтенные доходы в наличной форме или учтенные доходы, обналиченные под видом каких-либо расходов.

Нормативная база

При проведении проверки расчетов с персоналом нужно руководствоваться следующими нормативными документами:

- Трудовой кодекс РФ
- Унифицированные формы первичной документации по учету труда и его оплаты (утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 №1)

Задачи внутреннего аудитора

Проверка правильности оплаты труда включает:

- наличие и соответствие законодательству первичных документов по учету рабочего времени, объему выполненных работ, услуг, выпущенной продукции;
- соответствие показателей аналитического учета с записями в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату.

Проверка использования фонда

оплаты труда включает:

- соблюдение установленных штатным расписанием должностных окладов работников предприятия;
- своевременность их индексации в условиях инфляции;
- утверждение штатного расписания руководителем предприятия;
- правильность оплаты труда по сдельным нарядам рабочих, наличие приписок за невыполненные работы;
- правильность выплаты премий работникам предприятия. 

Примерная программа проверки расчетов по заработной плате

№ пп	Контрольные действия
1	Проверить данные бухгалтерского учета и отчетности:
1.1	соответствие данных аналитического и синтетического учета по счету 70
1.2	соответствие данных синтетического учета по счету 70 записям в Главной книге и балансе
1.3	соответствие данных аналитического учета по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированной зарплате») записям в книге учета депонированной зарплаты
1.4	соответствие данных реестра депонированных сумм и книги учета депонированной зарплаты
2	Проверить наличие и рассмотреть системные положения по труду, заработной плате, премированию и т. д.:
2.1	соответствие коллективного договора ТК РФ
2.2	Положение об оплате труда
2.3	Положение о премировании
2.4	Положение о выплате вознаграждения за выслугу лет
3	Провести проверку документов на соответствие данных:
3.1	соответствие списочного состава и размера окладов штатному расписанию и трудовым договорам
3.2	соответствие содержания трудовых договоров действующему законодательству (ТК РФ)
4	Провести проверку наличия первичных документов, на основании которых производится начисление заработной платы:
4.1	штатного расписания
4.2	трудовых договоров, контрактов
4.3	приказов: <ul style="list-style-type: none"> • на прием работников; • на увольнение работников; • на предоставление отпусков; • на премирование; • на прочие компенсации и выплаты
4.4	табелей учета рабочего времени
4.5	расчетных и платежных ведомостей
4.6	больничных листов
4.7	формы № Т-6 (расчет оплаты отпуска)
4.8	прочих документов и унифицированных форм по учету кадров и учету рабочего времени
5	Проверить правильность заполнения табелей учета рабочего времени:
5.1	полноту отражения в регистрах рабочего времени: <ul style="list-style-type: none"> • приема на работу • увольнения • отпуска • отгула • больничных • выходных • работы в сверхурочное время, в праздничные дни • других затрат рабочего времени
5.2	соответствие отраженных данных в регистрах учета рабочего времени приказам по кадрам и прочим внутренним документам
5.3	наличие арифметических ошибок при заполнении итоговых граф

№ пп	Контрольные действия
6	Провести контроль правильности расчета оплаты за проработанное время
6.1	правильность начисления повременной заработной платы за проработанное основное время: <ul style="list-style-type: none"> • правильность расчета заработной платы • правильность определения суммы премии
6.2	правильность начисления заработной платы за проработанное дополнительное время: <ul style="list-style-type: none"> • за сверхурочную работу и работу в выходные дни • обоснованность предоставления дополнительных дней отдыха взамен отработанных выходных дней
6.3	обоснованность начисления и выплаты премий
7	Провести контроль правильности начисления оплаты за неотработанное время
7.1	правильности расчета среднего заработка: <ul style="list-style-type: none"> • для начисления пособий по больничным листам • для начисления за дни пребывания в отпуске • для случаев, когда оплата производится на основании среднего заработка
7.2	правильности расчета оплаты труда за неотработанное время: <ul style="list-style-type: none"> • пособий по больничным листам • оплаты отпусков • прочих выплат
8	Проверить порядок ведения лицевых счетов и расчетных ведомостей
8.1	соответствие задолженности по заработной плате по каждому работнику на конец предыдущего месяца и начало текущего
8.2	отражение в данных регистрах всех сумм, начисленных работнику: <ul style="list-style-type: none"> • заработной платы • премии • прочих выплат
9	Осуществить процедуры по выявлению несуществующих работников (соответствие численности, указанной в таблице и штатном расписании, с численностью работников в расчетно-платежных ведомостях)
10	Проверить наличие задолженностей по заработной плате

Связанные стороны

Операции со связанными сторонами относятся к операциям, обладающим высокими рисками. Поэтому внутренний аудитор должен уделять особое внимание проверке этого раздела.

В бухгалтерском учете понятие связанных сторон определяет ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Оно относится к связанным сторонам

Нормативная база

Проводя проверку операций со связанными сторонами, нужно руководствоваться следующими нормативными документами:

- Федеральный закон от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»
- Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (утв. приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н)
- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (утв. приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н)

юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние. Связанными сторонами могут являться: «а) юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации; б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя,

и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность».

Для признания лиц в качестве «связанных сторон» следует рассмотреть несколько взаимосвязанных документов, в которых раскрываются данные понятия.

Определение аффилированных лиц дано в статье 4 Федерального закона от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»:

«аффилированные лица – физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность».

Аффилированными лицами **юридического лица** являются:

- член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;
- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;
- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных

органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы¹.

Аффилированными лицами **физического лица**, осуществляющего предпринимательскую деятельность, являются:

- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;
- юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица.

Согласно этому закону, к аффилированным лицам относятся лица, которые подпадают под определение «**группы лиц**». Поэтому необходимо также рассмотреть данное понятие. Оно дано в статье 9 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

Положения этого закона распространяются на отношения, которые связаны с защитой конкуренции, в том числе с предупреждением и пресечением монополистической деятельности и недобросовестной конкуренции. В этом случае следует учитывать, что лица, которые включены в понятие группы лиц, являются не просто аффилированными – они подпадают под действие антимонопольного законодательства.

Группой лиц признается совокупность физических лиц и (или) юридических лиц, соответствующих одному или нескольким из следующих признаков:

- 1) хозяйственное общество (товарищество) и физическое лицо или юридическое лицо, если такое физическое лицо или такое юридическое лицо имеет в силу своего участия в этом хозяйственном обществе (товариществе) либо в соответствии с полномочиями, полученными от других лиц, более чем 50% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества);
- 2) хозяйственные общества (товарищества), в которых одно и то же физическое лицо или одно и то же юридическое лицо

Для признания лиц в качестве «связанных сторон» следует рассмотреть несколько взаимосвязанных документов, в которых раскрываются данные понятия.

¹Следует отметить, что понятие финансово-промышленной группы в настоящее время отсутствует. Федеральным законом от 22.06.2007 № 115-ФЗ Федерального закона «О финансово-промышленных группах» признан утратившим силу.

К связанным сторонам организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, относится и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников любой из связанных сторон.

- имеет в силу своего участия в этих хозяйственных обществах (товариществах) либо в соответствии с полномочиями, полученными от других лиц, более чем 50% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале каждого из этих хозяйственных обществ (товариществ);
- 3) хозяйственное общество и физическое лицо или юридическое лицо, если такое физическое лицо или такое юридическое лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа этого хозяйственного общества;
 - 4) хозяйственные общества, в которых одно и то же физическое лицо или одно и то же юридическое лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа;
 - 5) хозяйственное общество (товарищество) и физическое лицо или юридическое лицо, если такое физическое лицо или такое юридическое лицо на основании учредительных документов этого хозяйственного общества (товарищества) или заключенного с этим хозяйственным обществом (товариществом) договора вправе давать этому хозяйственному обществу (товариществу) обязательные для исполнения указания;
 - 6) хозяйственные общества (товарищества), в которых одно и то же физическое лицо или одно и то же юридическое лицо на основании учредительных документов этих хозяйственных обществ (товариществ) или заключенных с этими хозяйственными обществами (товариществами) договоров вправе давать этим хозяйственным обществам (товариществам) обязательные для исполнения указания;
 - 7) хозяйственное общество и физическое лицо или юридическое лицо, если по предложению такого физического лица или такого юридического лица назначен или избран единоличный исполнительный орган этого хозяйственного общества;
 - 8) хозяйственные общества, единоличный исполнительный орган которых назначен или избран по предложению одного и того же физического лица или одного и того же юридического лица;
 - 9) хозяйственное общество и физическое лицо или юридическое лицо, если по предложению такого физического лица или такого юридического лица избрано более чем 50% количественного состава коллегиального исполнительного органа либо совета директоров (наблюдательного совета) этого хозяйственного общества;
 - 10) хозяйственные общества, в которых более чем 50% количественного состава коллегиального исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) избрано по предложению одного и того же физического лица или одного и того же юридического лица;
 - 11) хозяйственные общества, в которых более чем 50% количественного состава коллегиального исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица;
 - 12) лица, являющиеся участниками одной и той же финансово-промышленной группы;
 - 13) физическое лицо, его супруг, родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры;
 - 14) лица, каждое из которых по какому-либо указанному в пунктах 1 – 13 основанию входит в группу с одним и тем же лицом, а также другие лица, входящие с любым из таких лиц в одну группу по какому-либо указанному в пунктах 1 – 13 основанию;
 - 15) хозяйственное общество (товарищество), физические и (или) юридические лица, которые по какому-либо из указанных в пунктах 1 – 14 признаков входят в одну группу лиц, если такие лица в силу своего совместного участия в этом хозяйственном обществе (товариществе) или в соответствии с полномочиями, полученными от других лиц, имеют более чем 50% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества).
- Следующий документ, имеющий отношение к связанным сторонам, – ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Совместная деятельность будет рассмотрена отдельно в статье «Участие в совместной деятельности».
- При выявлении внутренним аудитором связанных сторон необходимо учитывать все взаимосвязанные документы. Не следует забывать, что к связанным сторонам организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, относится и негосударственный пенсионный фонд,

который действует в интересах работников любой из связанных сторон.

Внутреннему аудитору важно определить, все ли связанные стороны учитываются при раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с пунктом 10 ПБУ 11/2008 при проведении операций со связанными сторонами в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер отношений (в соответствии с пунктом 6 ПБУ 11/2008);
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;

- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Внутренний аудитор проводит контроль связанных сторон по следующим направлениям:

- 1) наличие связанных сторон;
- 2) контроль операций со связанными сторонами;
- 3) раскрытие информации о связанных сторонах в бухгалтерской (финансовой) отчетности. 

Примерная программа проверки операций со связанными сторонами

№ пп	Контрольные действия
1	Проверить наличие перечня связанных сторон, информация о которых должна раскрываться в бухгалтерской отчетности организации
2	Убедиться, что указанные в перечне лица соответствуют определению связанных сторон, приведенному в ПБУ 11/2008
3	Изучить протоколы собраний акционеров, представителей собственников и реестра акционеров на предмет выявления дополнительных связанных сторон
4	Проконтролировать наличие операций со связанными сторонами
5	Оценить существенность операций со связанными сторонами
6	Оценить риски, связанные с осуществлением операций со связанными сторонами
7	Проверить санкционирование операций на соответствие внутренним регламентам
8	Провести контроль учета операций со связанными сторонами
8.1	<p>Выявить наличие нетипичных операций и операций, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон, в том числе (приказ ФСФМ России от 08.05.2009 № 103 «Об утверждении рекомендаций по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок»):</p> <ul style="list-style-type: none"> • нетипичные условия (например, необычные цены, процентные ставки, поручительства, условия погашения); • выданные и полученные займы; • осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса; • отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом; • большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими); • неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг; • инвестиционные сделки
8.2	<p>Провести контроль раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • характер отношений (в соответствии с пунктом 6 ПБУ 11/2008); • виды операций; • объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); • стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям; • условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов; • величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; • величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам

№ пп	Контрольные действия
9	Рассмотреть, раскрывается ли информация отдельно по группам связанных сторон в соответствии с ПБУ 11/2008
10	Провести контроль раскрытия информации о вознаграждениях в соответствии с ПБУ 11/2008
11	Убедиться, что информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку отдельным разделом

Инвентаризация имущества и обязательств

Инвентаризация – эффективное средство внутреннего контроля, которое позволяет получить информацию о состоянии имущества и финансовых обязательств организации.

Под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

В соответствии с пунктом 2.3 Методических указаний по инвентаризации в состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации. Однако чтобы исключить угрозу самоконтроля и нарушение принципа независимости, внутреннему аудитору предпочтительнее быть не членом инвентаризационной комиссии, а исполнять функции наблюдателя.

Чем точнее организация соблюдает требования Методических указаний по инвентаризации, тем достовернее считаются результаты инвентаризации. Любые отклонения от положений этого документа делают результаты инвентаризации сомнительными.

Внутренний аудитор при наблюдении за проведением инвентаризации должен убедиться, что:

- члены комиссии определяют фактическое наличие имущества путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера;
- проверка фактического наличия имущества проводится технически исправными и поверенными измерительными, контрольными приборами и мерной тарой;
- записи вносятся только по данным проверки фактического наличия и количества материальных ценностей;
- проводится сличение данных маркировки товара с учетной документацией;
- инвентаризация материальных ценностей проводится в порядке их расположения на складе, чтобы исключить пропуски;
- прием и отпуск материальных ценностей во время проведения инвентаризации осуществляется материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Перед проведением инвентаризации внутренний аудитор проводит *предварительный контроль*. При этом ему необходимо:

Нормативная база

При проведении инвентаризации в рамках внутреннего аудита следует пользоваться следующими нормативными документами:

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 №49)
- письмо Минфина России от 19.08.2004 № 07-05-14/217 «О порядке проведения инвентаризации»
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 в ред. постановлений Госкомстата России от 27.03.2000 № 26, от 03.05.2000 № 36)

- проверить наличие плана инвентаризации;
- проверить результаты предыдущих инвентаризаций, своевременность их проведения в соответствии с учетной политикой и объемом;
- проверить внесение изменений в бухгалтерскую отчетность по результатам предыдущих инвентаризаций;
- выявить наиболее дорогостоящие материальные ценности;
- рассмотреть требования внутренних регламентов к хранению материальных ценностей.
- провести проверку наличия контрольных проверок качества инвентаризации.

В соответствии с полученной информацией составляется план, который учитывается:

- соответствие проведения инвентаризации порядку, предусмотренному учетной политикой;
- правильность составления инвентаризационных ведомостей;
- соблюдение сроков оформления результатов инвентаризации.

Плановый контроль качества инвентаризации проводится на соответствие

требованиям к порядку проведения инвентаризации и наличию нарушений при заполнении инвентаризационных ведомостей. Особое внимание следует уделять нарушениям, которые могут свидетельствовать о недостачах или наличии неучтенных товаров:

- неоговоренные исправления в графах;
- подчистки и добавления записей;
- взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы, подготовленный постоянно действующей инвентаризационной комиссией, и результаты рассмотрения руководителем организации;
- арифметические ошибки при итоговых подсчетах по страницам;
- несоответствие количества материальных ценностей, зафиксированных комиссией, фактическому наличию;
- неправильная таксировка¹ и подсчет итогов.

Эффективным средством повышения качества инвентаризаций являются контрольные проверки полученных результатов. Контрольные проверки целесообразно проводить силами внутреннего аудита.

¹ Таксировка – определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документах. Многие поступающие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели. При таксировке в таких документах указывают цены и суммы. Таксировка документов является одним из этапов их обработки.

Примерная программа проверки качества инвентаризации

№ пп	Контрольные действия
1	Рассмотреть отражение порядка проведения инвентаризации имущества и обязательств в учетной политике
2	Убедиться, что инвентаризация проводится в обязательных случаях (п. 1.5, 1.6 Методических указаний по инвентаризации)
3	Провести контроль соблюдения общих правил проведения инвентаризации
4	Убедиться, что соблюдаются требования к формированию инвентаризационной комиссии
5	Проверить наличие распорядительного документа о проведении инвентаризации и составе комиссии (форма ИНВ-22)
6	Проверить, осуществляется ли проведение инвентаризации (раздел 3 Методических указаний по инвентаризации): <ul style="list-style-type: none"> • основных средств; • нематериальных активов; • финансовых вложений; • товарно-материальных ценностей; • незавершенного производства и расходов будущих периодов; • животных и молодняка животных; • денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности; • расчетов; • обязательных резервов и резервов оценочных обязательств
7	Проверить качество составления сличительных ведомостей по инвентаризации
8	Рассмотреть порядок регулирования инвентаризационных разниц и оформления результатов инвентаризации

№ пп	Контрольные действия
9	Проверить ведение журнала контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма ИНВ-23)
10	Проверить наличие актов инвентаризации
11	Проверить наличие акта контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма ИНВ-24)
12	Провести контроль регистрации в Журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма ИНВ-25)
13	Провести контроль обобщения результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма ИНВ-26)
14	Провести контроль отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Непрерывность деятельности

ПБУ 1/2008 определяет, что для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая непрерывность деятельности организации. Допущение непрерывности деятельности состоит в том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Внешний аудитор обычно предполагает, что «обозримое будущее» это то, что организация будет осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным. Следовательно, организации необходимо контролировать это положение.

Если организация в течение длительного периода времени проводит выгодные операции и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, ее руководство и внутренний аудитор могут дать оценку непрерывности деятельности без проведения подробного анализа.

Однако в случае наличия неопределенностей, необходимо рассмотреть влияние этих факторов на непрерывность деятельности. Внутренний аудитор должен оценить риски, связанные с такими событиями, с учетом давности наступления неопределенности, доступной на текущий момент информации о событии характера деятельности организации и влияния внешних факторов.

В частности, можно рассмотреть следующие риски, связанные с непрерывностью деятельности:

а) финансовые признаки:

- отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;
- привлечение заемных средств, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);
- существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение организации, от нормативных или обычных значений;
- неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;

Нормативная база

При проведении проверки непрерывности деятельности внутренние аудиторы руководствуются положениями ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696).

- неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
- значительные убытки от основной деятельности;
- трудности с соблюдением условий договора о займе;
- задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
- экономически нерациональные долговые обязательства;
- признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;

б) производственные признаки:

- увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
- потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
- существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
- существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его;

в) прочие признаки:

- несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала, установленных законодательством Российской Федерации;
- судебные иски против организации, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;
- внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности. При оценке допущения непрерывности деятельности важным фактором

являются действия руководства по нейтрализации негативных факторов. Если внутренний аудитор убедился в том, что руководство предпринимает меры по исправлению ситуации, и эти меры с точки зрения руководства с большой вероятностью должны привести к положительным результатам, допущение непрерывности деятельности не должно подвергаться сомнению.

Однако в соответствии с пунктом 2 ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696) отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться внешними заинтересованными пользователями как гарантия способности организации продолжать свою деятельность непрерывно.

При проведении *предварительного контроля* для целей планирования внутреннего аудита необходимо проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно. При этом внутренний аудитор использует процедуру запроса руководству или в юридическую службу о наличии таких событий. При их наличии необходимо оценить влияние на хозяйственные риски организации и выяснить планы руководства. При рассмотрении вопроса непрерывности деятельности необходимо учитывать также события после отчетной даты.

Плановый контроль проводится при наличии значительных сомнений. Внутреннему аудитору следует рассмотреть планы получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Кроме того, следует рассмотреть наличие фактов или сведений о планах и действиях руководства в отношении улучшения ситуации. 

При оценке допущения непрерывности деятельности важным фактором являются действия руководства по нейтрализации негативных факторов.

Примерная программа проверки допущения непрерывности деятельности

№ пп	Контрольные действия
1	Проверить, осуществляет ли руководство оценку непрерывности деятельности
2	Запросить руководство или юридическую службу о наличии событий, влияющих на непрерывность деятельности
3	Проверить наличие событий после отчетной даты
4	Провести контроль оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

№ пп	Контрольные действия
5	При наличии событий рассмотреть риски хозяйственной деятельности, оцененные руководством, или оценить их самостоятельно
6	Ознакомиться с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях
7	Рассмотреть действия руководства по нейтрализации рисков
8	При необходимости провести анализ: <ul style="list-style-type: none"> • прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.; • последней по времени промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности; • условий получения и возврата займа и выявления нарушений условий возврата займа; • наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценить способность указанных лиц предоставить дополнительные средства; • планов руководства, касающихся не выполненных заказов клиентов

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

Отражение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности может повлечь за собой грубые нарушения правил учета доходов и расходов. За такое правонарушение полагается штраф в соответствии со статьей 120 НК РФ. Отчетность, составленная без учета этого ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», является искаженной и не позволяет пользователям сделать объективные выводы о положении дел в организации.

При проведении внутреннего аудита оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов и создания резервов в соответствии с ПБУ 8/2010 внутренний аудитор должен учитывать, что это ПБУ не применяется в отношении:

- договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств, *за исключением заведомо убыточных договоров*;
- резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;

- оценочных резервов;
- учитываемых в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Оценочное обязательство

Признание в бухгалтерском учете оценочного обязательства связано с созданием соответствующего резерва, и его создание должно быть отражено в учетной политике организации. Внутренний аудитор проводит контроль резервов оценочных обязательств на соответствие учетной политике и правомерность их создания.

Оценочное обязательство – это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Оно может возникнуть:

- из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

Нормативная база

При проведении проверки оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов применяется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н).

- в результате прошлой деятельности организации, которая предусматривает обязательства, которых организация не может избежать.

Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете необходимо **одновременное соблюдение трех условий:**

- 1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;
- 2) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- 3) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Для целей внутреннего аудита следует использовать показанный на примерах подход для рассмотрения правомерности создания резервов оценочных обязательств, которых организация не может избежать.

1. Штрафы и санкции, налагаемые на организацию за невыполнение обязательств. Рассмотрим два варианта в отношении ремонта основных средств, описанные в ПБУ 8/2010.

Вариант 1. Организация запланировала ремонт основных средств, но законодательством не предусмотрена такая обязанность. В этом случае оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается и резерв не создается.

Вариант 2. Законодательством предусматривает обязательность ремонтов основных средств в отрасли, в которой организация ведет деятельность. За эксплуатацию основных средств без проведения ремонтов законодательством предусмотрены штрафы. Организация запланировала ремонт. Однако оценочное обязательство в отношении расходов на предстоящий ремонт основных средств по-прежнему не возникает, поскольку у организации не выполняется одно из требований, а именно, не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она

не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается.

Но поскольку за непроведение ремонтов предусмотрены штрафы, организация признает оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам, то есть у организации есть обязательство, которого она не может избежать.

Вывод: Оценочным обязательством расходы на ремонт основных средств не признаются, а резерв создается только в отношении предстоящих штрафов за невыполнение обязательств по ремонту.

2. Гарантийные обязательства. Организация начала новую деятельность по выпуску оборудования, предусматривающую гарантийное обслуживание.

Оборудование выпускается первый год. Существует обязательство, которого организация не может избежать, и очевидно возникновение убытков. Но организация пока не может оценить эти убытки, так как у нее нет предыдущего опыта по оценке этих обязательств. Так как не выполняется одно из обязательных условий возникновения оценочного обязательства (оценка обязательства), оно не признается в бухгалтерском учете и резерв под него не создается.

Оборудование выпускается второй год. У организации появились данные для обоснованной оценки убытков по результатам прошлого года. В этом случае оценочное обязательство признается, так как одновременно соблюдаются все три условия.

3. Обязательства перед сотрудниками организации под предстоящую оплату отпусков или на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. В этом случае соблюдаются все три условия для признания оценочного обязательства и создания резерва. Однако следует учитывать, что, несмотря на это, создание такого резерва не является для руководства обязательным.
4. Обязательства по затратам на рекультивацию земель.

Вариант 1. Если организация продолжает свою деятельность и не собирается ее прекращать, оценочное обязательство не возникает.

Вариант 2. Оценочное обязательство на рекультивацию земель возникает в том случае, если организация прекращает свою деятельность. Тогда у нее существует обязанность, которой она не может избежать.

Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете необходимо одновременное соблюдение трех условий.

5. Заведомо убыточный договор.

Вариант 1. Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка составляет 1000 тыс. руб. Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 1200 тыс. руб. Договор еще не начат исполнением. Санкции за его расторжение не предусмотрены.

Так как организация может расторгнуть его без уплаты санкций, договор не является заведомо убыточным, и соответствующее оценочное обязательство по договору не признается.

Вариант 2. Если при тех же самых условиях производства продукции предусмотрены санкции за расторжение договора, и при этом санкции превышают возможный чистый убыток при исполнении договора, например 300 тыс. руб., договор считается заведомо убыточным и оценочное обязательство признается в размере санкций. (Если санкции не превышают возможный чистый убыток, договор нельзя однозначно назвать заведомо убыточным, так как если санкции будут признаны руководством несущественными, его исполнение может быть прекращено организацией в одностороннем порядке.)

б. Руководство организации утвердило детальный план предстоящей реструктуризации деятельности организации, предусматривающий все структурные изменения, и расходы по осуществлению плана в соответствии с пунктом 11 ПБУ 8/2010.

Вариант 1. План не доведен до сведения работников, то есть у организации пока не возникло обязательство, возникшее в результате прошлых событий ее деятельности, которого оно не может избежать (не выполняется одно из условий признания оценочного обязательства).

Вариант 2. План доведен до сведения работников и у организации возникло обязательство, которого она не сможет избежать. Возникли все три условия для признания оценочного обязательства.

Внутренний аудитор при рассмотрении признания оценочного обязательства должен помнить об **одновременном соблюдении трех условий.**

Оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ,

услуг) и от иных факторов не признаются в бухгалтерском учете, то есть резервы создаваться не должны.

Условные обязательства и условные активы

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения хотя бы одного из двух необходимых условий:

- мала вероятность уменьшения экономических выгод организации;
- нельзя обосновать величину оценочного обязательства.

Из приведенных ранее примеров к условным обязательствам можно отнести выполнение гарантийных ремонтов в первый год выпуска продукции.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условные обязательства и активы возникают, например, в случаях наличия:

- незавершенных на отчетную дату судебных разбирательств, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- неразрешенных на отчетную дату разногласий с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданных до отчетной даты гарантий, поручительств и других видов обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете. Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности в пояснительной записке.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете.



Примерная программа проверки оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

№ пп	Контрольные действия
1	Провести контроль наличия условий для признания оценочных обязательств и создания резервов
2	Проверить создание резервов оценочных обязательств на соответствие учетной политике
3	Оценить методы расчета оценочных обязательств
4	Рассмотреть последствия событий после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н)
5	Оценить риски и неопределенности, присущие каждому оценочному обязательству
6	Оценить влияние будущих событий на величину оценочных обязательств (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут)
7	Убедиться, что методы расчета утверждены руководством
8	Проверить правильность отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете
9	Принять участие в инвентаризации оценочных обязательств или проанализировать документацию по инвентаризации
10	Запросить руководство или юридическую службу о наличии судебных разбирательств или неразрешенных споров
11	Оценить существенность условных обязательств для оценки влияния на непрерывность деятельности организации
12	Оценить риски, присущие условным обязательствам
13	Оценить правомерность отнесения событий к условным обязательствам и условным активам
14	Рассмотреть полноту и правильность раскрытия условных обязательств и условных активов в бухгалтерской отчетности

События после отчетной даты

Рассмотрение внутренним аудитором событий после отчетной даты проводится в двух направлениях – влияние событий на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и на непрерывность деятельности.

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.

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

К событиям после отчетной даты относятся:

- события, которые произошли в отчетный период, но о которых руководство не было осведомлено, то есть эти события существовали на отчетную дату;
- события, которые возникли после отчетной даты.

При проведении *предварительного контроля* внутренний аудитор проверяет факт наличия таких событий по указанным направлениям.

В приложении к ПБУ 7/98 дан примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты.

- 1) События, которые произошли в отчетный период:
 - объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора

Нормативная база

При проведении внутреннего аудита событий после отчетной даты применяется ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н).

Для получения необходимой информации внутренний аудитор применяет процедуру запроса руководству или юридической службе.

- уже осуществлялась процедура банкротства;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;
- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;
- обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом «Доход по стоимости работ по мере их готовности», был необоснован;
- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;
- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении

деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

2) События, возникшие после отчетной даты:

- принятие решения о реорганизации организации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;
- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

Для получения необходимой информации внутренний аудитор применяет процедуру запроса руководству или юридической службе.

Плановый контроль проводится при наличии в организации событий после отчетной даты. Внутренний аудитор рассматривает оценку этих событий в денежном выражении и их влияние на деятельность организации 

Примерная программа проверки событий после отчетной даты

№ пп	Контрольные действия
1	Запросить руководство или юридическую службу о наличии событий, которые произошли в отчетный период (<i>примерный перечень событий дан в приложении к ПБУ 7/98</i>)
2	Запросить руководство или юридическую службу о наличии событий, которые возникли после отчетной даты (<i>примерный перечень событий дан в приложении к ПБУ 7/98</i>)
3	Изучить протоколы собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа, проведенных после окончания отчетного периода с целью возможного выявления других событий после отчетной даты
4	Убедиться в наличии утвержденной методики оценки событий после отчетной даты и их последствий
5	Оценить события после отчетной даты в денежном выражении
6	Оценить существенность событий
7	Провести контроль отражения последствий событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности
8	Оценить влияние событий после отчетной даты на непрерывность деятельности

Оценочные значения

Счета, включающие суммы, рассчитанные исходя из оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, подвержены высокому риску. Риски, связанные с оценочными значениями, относятся к неотъемлемым рискам существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как их расчет часто связан с субъективными оценками исходных допущений, на которых это значение основано.

Отсутствие точных методов оценки сопровождается высоким риском наличия существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с ПБУ 21/2008 «оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.».

Перечень оценочных значений в соответствии с ПБУ 21/2008 является открытым.

Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- а) обязательные оценочные резервы:
- под обесценение вложений в ценные бумаги;
 - по сомнительным долгам;
 - снижение стоимости материально-производственных запасов;

- б) переоценка основных средств и нематериальных активов;
- в) резервы предстоящих расходов и платежей на предстоящую оплату отпусков работникам и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
- г) резервы оценочных обязательств;
- д) предстоящие расходы и платежи:
- производственные затраты по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
 - предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
 - иные предвиденные затраты.
- е) амортизационные отчисления;
- ж) признание доходов по методу начисления;
- з) отложенные налоговые активы и обязательства.

Отсутствие точных методов оценки сопровождается высоким риском наличия существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценочные значения рассчитывают с помощью формул и коэффициентов, основанных на опыте организации. Оценочными значениями являются, например, стандартные нормы амортизационных отчислений для группы основных средств, расчет резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий.

При проведении предварительного контроля внутренний аудитор определяет оценочные значения, применяемые в организации, и наличие утвержденных методов расчета. Методы расчета должны быть проанализированы внутренним аудитором по следующим направлениям:

- обоснованность применения исходных данных и допущений, которые были приняты для расчета;

Нормативная база

При рассмотрении оценочных значений следует использовать:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н)
- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н)
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н)
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н)
- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н)
- ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)

- корректность применяемого метода расчета или коэффициента;
- использование работы независимых экспертов для оценки принятого метода расчета.

Данные бухгалтерского учета, использованные для расчета, не должны противоречить другим учетным данным. Например, при подтверждении резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий внутренний аудитор должен рассмотреть информацию об объеме продукции, гарантийный срок которой не истек, на конец отчетного периода и убедиться, что она согласуется с учетными данными о продажах товаров.

При рассмотрении методов расчета оценочных обязательств внутренний аудитор должен руководствоваться ПБУ 8/2010.

Внутреннему аудитору следует учитывать, что в некоторых случаях допущения для расчета оценочного значения основываются на государственных статистических данных, в том числе на предполагаемом уровне инфляции, процентных ставках и др. В других случаях допущения относятся только к организации и основываются на внутренних данных.

При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, следует рассмотреть, основаны ли они на фактических результатах за предыдущие периоды.

Внутренний аудитор должен обратить особое внимание на допущения, которые во многом зависят от изменения исходных данных и легко подвержены существенным искажениям.

Плановый контроль оценочных значений основывается на проведении арифметической проверки расчетов и правильности отражения оценочных значений в бухгалтерском учете. При этом необходимо оценить их существенность для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

При проведении планового контроля внутреннему аудитору следует сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды с целью определения необходимости корректировки формул расчета оценочных значений.

Руководство организации должно периодически пересматривать формулы и коэффициенты, например, путем сравнения фактических результатов с оценкой и корректировки формулы в случае необходимости. 

Данные бухгалтерского учета, использованные для расчета, не должны противоречить другим учетным данным.

Примерная программа проверки оценочных значений

№ пп	Контрольные действия
1	Убедиться, что создание резервов отражено в учетной политике
2	Проверить соответствие созданных резервов законодательству
3	Убедиться, что имеется процедура утверждения оценочных значений руководством
4	Проверить, что процедура утверждения оценочных значений руководством соблюдается
5	Проанализировать утвержденные методики расчета оценочных значений
6	Оценить исходные данные и допущения, на которых основывается оценочное значение
7	Оценить корректность применяемых методов расчета
8	Оценить риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанные с расчетом оценочных значений
9	Проверить ведение аналитического учета по каждому резерву
10	Проверить арифметические расчеты по действующим методикам
11	Сравнить расчеты предыдущих периодов с фактическими результатами за проверяемый период
12	Провести проверку отражения оценочных значений в бухгалтерском учете
13	Принять участие в инвентаризации резервов или проанализировать документацию по проведенной инвентаризации

Информация по сегментам

Обязательное раскрытие информации по сегментам предусмотрено для организаций – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации раскрывают информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности в случае принятия ими решения о раскрытии такой информации.

Сегменты – это обособленная информация о части деятельности организации:

- а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);
- б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;
- в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

- а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- г) структурные подразделения организации.

Перечень отчетных сегментов определяется организацией исходя из ее организационной и управленческой структуры и вносится в учетную политику.

Из требований, которые предъявляются к формированию сегмента и определяют его сущность, очевидно, что для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности бухгалтерской службе потребуются данные управленческого учета организации для выделения сегментов и определения ключевых показателей, которые систематически анализируются уполномоченными лицами.

Сегмент считается отчетным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- а) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10% общей суммы выручки всех сегментов;
- б) финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10% от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;
- в) активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности организации должно приходиться не менее 75% выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.

Нормативная база

При проведении внутреннего аудита сегментов используется ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (утв. приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н).

Примерная программа проверки информации по сегментам

№ пп	Контрольные действия
1	Проконтролировать наличие перечня установленных сегментов в учетной политике
2	Проанализировать критерии формирования отчетных сегментов на соответствие требованиям разделов 2 «Выделение сегментов» и 3 «Отчетные сегменты» ПБУ 12/2010
3	Рассмотреть состав выпускаемой продукции, входящей в каждый сегмент

№ пп	Контрольные действия
4	Провести контроль показателей каждого из отчетных сегментов, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности: <ul style="list-style-type: none"> • финансового результата (прибыли или убытка) за отчетный период; • общей величины активов на отчетную дату; • общей величины обязательств на отчетную дату; • выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации; • подразумеваемой выручки от операций с другими сегментами; • процентов (дивидендов) к получению; • процентов к уплате; • величины амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; • иным существенным доходам и расходам; • налога на прибыль организаций; • величину внеоборотных активов
5	Рассмотреть обоснованность распределения выручки, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам
6	Проверить правильность расчетов при сопоставлении суммарной величины существенных показателей отчетных сегментов, включая показатели прочих сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации: <ul style="list-style-type: none"> • суммарной величины выручки всех отчетных сегментов с показателем выручки организации; • суммарной величины показателей прибыли (убытка) отчетных сегментов с показателем прибыли (убытка) до налогообложения либо показателем чистой прибыли (убытка) за отчетный период, если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль организаций; • суммарной величины активов отчетных сегментов с величиной активов организации; • суммарной величины обязательств отчетных сегментов с величиной обязательств организации; • суммарной величины каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов, с величиной соответствующей статьи бухгалтерской отчетности организации
7	Убедиться, что на отчетные сегменты приходится не менее 75% выручки от продаж покупателям
8	Провести контроль полноты информации по сегментам, раскрываемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности, на соответствие разделу 5 «Раскрытие информации по отчетным сегментам» ПБУ 12/2010

Участие в совместной деятельности

Осуществление совместной деятельности относится к операциям со связанными сторонами, поэтому внутренний аудитор должен с особым вниманием проводить контроль проведенных операций и их соответствие нормативным актам.

Под информацией об участии в совместной деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью

извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

Совместная деятельность организаций, информация о которой должна раскрываться в их бухгалтерской отчетности, может осуществляться в трех формах:

Нормативная база

При рассмотрении участия организации в совместной деятельности раздела внутренний аудитор должен руководствоваться ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (утв. приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н).

- совместно осуществляемые операции – раздел II ПБУ 20/03;
- совместно используемые активы – раздел III ПБУ 20/03;
- совместная деятельность (деятельность в рамках договора простого товарищества) – раздел IV ПБУ 20/03.

Совместная деятельность организации рассматривается как отчетный сегмент. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Как указано в ПБУ 12/2010, организации, которые не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, раскрывают информацию по сегментам в случае принятия ими такого решения.

Внутренний аудитор должен рассмотреть необходимость выделения отчетного сегмента о совместной деятельности с учетом требований раздела II ПБУ 12/2010, в соответствии с которым сегмент является отчетным в случае выполнения хотя бы одного из условий:

- выручка составляет не менее 10% от общей суммы выручки;
- финансовый результат деятельности (прибыль или убыток) данного сегмента составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка;
- активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов.

При выполнении одного из этих требований организации следует считать информацию о совместной деятельности существенной для раскрытия ее в бухгалтерской отчетности. Это следует из пункта 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н).

Исходя из этого, если условия ведения совместной деятельности соответствуют отчетному сегменту, организации следует принять такое решение и внести это в учетную политику.

Совместно осуществляемые операции

При осуществлении этой формы совместной деятельности каждый участник договора выполняет определенный

этап производства продукции (выполнения работы, оказания услуги), используя собственные активы. При этом каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

Основными характеристиками совместно осуществляемых операций являются:

- 1) выполнение организацией части операций по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг);
- 2) использование при выполнении операций собственных средств производства (активов);
- 3) распределение дохода между организациями – участниками договора.

Внутренний аудитор должен убедиться, что при осуществлении этой формы совместной деятельности вклад участника договора в бухгалтерском учете учитывается на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений. Бухгалтерский учет доходов, расходов, обязательств и активов, относящихся к совместно осуществляемой операции, ведется по правилам, изложенным в ПБУ 12/2010.

В бухгалтерском учете каждый участник в рамках договора при осуществлении совместных операций отражает:

- используемые активы;
- возникшие обязательства;
- понесенные расходы;
- полученные доходы.

Совместно используемые активы

Активы считаются совместно используемыми в случае, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода. При этом каждый из участников договора отражает в бухгалтерском учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям договора.

Доходы, расходы, обязательства, полученные в результате совместного

Организации, которые не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, раскрывают информацию по сегментам в случае принятия ими такого решения.

Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, продолжают учитываться им на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся.

использования активов, каждым участником договора учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств. Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, продолжают учитываться им на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся.

Основными характеристиками совместной деятельности в форме совместно используемых активов являются:

- наличие общей долевой собственности на имущество, внесенное в качестве вклада в совместную деятельность;
- каждый участник несет соответствующую долю расходов и обязательств, которые возникли у него непосредственно при осуществлении совместной деятельности (поддержание имущества в состоянии, пригодном для полезного использования);
- каждый участник несет соответствующую долю в общих расходах и обязательствах;
- каждый участник получает свою долю дохода или продукции, произведенную совместными активами.

Порядок ведения бухгалтерского учета при этой форме совместной деятельности не отличается от порядка при осуществлении совместных операций.

В качестве наиболее типичного примера ПБУ 20/03 приводит ситуацию, когда здание принадлежит на праве долевой собственности двум или более организациям и они заключают договор о его совместном использовании путем сдачи в аренду. При этом каждому участнику договора причитается часть арендной платы и каждый несет соответствующую часть расходов. По аналогии организации могут владеть базой отдыха, совместно эксплуатировать ее и получать доход от продажи путевок, организации корпоративных праздников и т.п.

Совместная деятельность (простое товарищество)

Согласно статье 1041 ГК РФ, по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или

несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли. При этом в соответствии со статьей 1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

Наличие вклада организации предполагает иной порядок бухгалтерского учета в рамках договора простого товарищества. В этом случае вклад учитывается у организации в составе финансовых вложений, а все активы, обязательства, доходы и расходы учитываются на отдельном балансе участником, ведущим общие дела простого товарищества.

По отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем отражаются (п. 16 ПБУ 20/03):

- доля участия (вклад) в совместную деятельность;
- доля в общих договорных обязательствах;
- доля в совместно понесенных расходах;
- доля в совместно полученных доходах.

Для обеспечения достоверного отражения в бухгалтерской отчетности информации об участии в совместной деятельности организациям необходимо своевременно получать информацию о деятельности простого товарищества в соответствии с пунктом 20 ПБУ 20/03. В нем установлена обязанность товарищей, ведущих общие дела, представлять необходимые сведения не позднее сроков, установленных в Федеральном законе от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Организация, являющаяся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности раскрывает, как минимум, следующую информацию об участии в совместной деятельности:

- а) цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;
- б) способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно

- осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);
- в) классификация отчетного сегмента (операционный или географический);
- г) стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- д) суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности. 

Примерная программа проверки информации об участии в совместной деятельности

№ пп	Контрольные действия
1	<p>Дать запрос руководству о заключении договоров о совместной деятельности в формах:</p> <ul style="list-style-type: none"> • совместно осуществляемых операций; • совместно используемых активов; • совместной деятельности (простого товарищества)
2	Убедиться в наличии договоров и соответствии их условий форме проводимой совместной деятельности, а также правильности их оформления
3	Оценить существенность операций, проводимых в рамках совместной деятельности
4	Оценить риски хозяйственной деятельности, связанные с участием в совместной деятельности
5	Проверить признание отчетного сегмента о совместной деятельности на соответствие ПБУ 12/2010
6	Убедиться, что выделенный отчетный сегмент отражен в учетной политике
7	Проверить наличие первичных документов, подтверждающих факт участия в совместной деятельности
8	Проверить, что ведение учета доходов, расходов, обязательств и активов по совместно осуществляемым операциям в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам ведется в доле, относящейся к организации, и соответствует требованиям бухгалтерского учета
9	Убедиться, что при осуществлении совместных операций вклад не переводится в состав финансовых вложений
10	Проверить в случае совместного использования активов правильность отражения в бухгалтерском учете доли расходов, обязательств и доходов от совместного использования активов согласно условиям договора, а также соответствие требованиям бухгалтерского учета
11	Проверить, что активы организации на праве долевой собственности, внесенные ею в качестве вклада, учитываются на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся
12	Выяснить, какой участник ведет бухгалтерскую отчетность в случае договора простого товарищества
13	Проверить, имеется ли порядок контроля ведения бухгалтерского учета совместной деятельности (простого товарищества)
14	Проверить, что активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включены организацией-товарищем, ведущим бухгалтерскую отчетность, в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу
15	Проверить, что все активы, обязательства, доходы и расходы организацией-товарищем, ведущим бухгалтерскую отчетность, учитываются на отдельном балансе
16	Проверить, что товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации, в порядке и сроки, установленные договором
17	Провести контроль распределения полученного финансового результата между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором.
18	<p>Убедиться, что пояснительная записка содержит следующую информацию в соответствии с ПБУ 12/2010:</p> <ul style="list-style-type: none"> • цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее; • способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность); • классификация отчетного сегмента (операционный или географический); • стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; • суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности

Налог на прибыль организаций

Проверка налога на прибыль организаций при проведении внутреннего аудита связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений организации с государственными и контролирующими органами, и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для организации. При проведении проверки налога на прибыль следует стремиться к максимальному снижению аудиторского риска.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается:

- 1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;
- 3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 НК РФ.

Основными задачами внутреннего аудита в области налога на прибыль является получение доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствие неправомерно исключенных статей;
- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;
- классификации и раскрытия в финансовой отчетности информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Источники информации для внутреннего аудитора представлены в таблице.

В ходе планирования внутреннему аудитору необходимо определить области высокого риска, в которых высока вероятность нарушений. Такие области рекомендуется проверять сплошным методом. При проведении проверки налога на прибыль к ним могут быть отнесены:

Нормативная база

При проведении внутреннего аудита расчетов по налогу на прибыль используются:

- глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н)

Источники информации

Показатель отчетности	Форма отчетности	Источник информации
Прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета (условный расход, условный доход)	Отчет о прибылях и убытках	Регистры бухгалтерского учета
Текущий налог на прибыль	Отчет о прибылях и убытках, Декларация по налогу на прибыль	Регистры бухгалтерского и налогового учета
Постоянные налоговые обязательства (активы)	Отчет о прибылях и убытках	Регистры бухгалтерского и налогового учета
Отложенное налоговое обязательство или актив	Баланс	Регистры бухгалтерского и налогового учета

- 1) операции, неоднозначно трактуемые в законодательстве и сложные в понимании с точки зрения включения в налогооблагаемую базу операций со связанными сторонами, в том числе:
 - расходы на страхование работников и имущества;
 - осуществление НИОКР;
 - расходы по освоению природных ресурсов;
 - штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств;
 - доходы и расходы, курсовые разницы, возникшие по операциям с иностранной валютой;
- 2) операции, которые бухгалтерским и налоговым законодательством учитываются различными методами;
- 3) операции с существенными суммами;
- 4) операции, ранее не встречаемые в хозяйственной практике организации, например:
 - операции с ценными бумагами;
 - уступка права требования;
 - осуществление совместной деятельности;
 - доходы от долевого участия в деятельности других организаций;
 - получение средств целевого финансирования;
- 5) операции, учет по которым ведется менее квалифицированным или малоопытным работником;
- 6) операции, учитываемые с нарушением методики отражения на счетах учета.

Нормативными правовыми актами РФ по бухгалтерскому учету и законодательству о налогах и сборах установлены различные правила признания доходов и расходов. Результатом различия является образование разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода. Разницы бывают постоянные и временные. Понятие разниц дано в ПБУ 18/02, в соответствии с которым формируются бухгалтерские регистры, используемые для определения налога на прибыль.

Постоянные разницы

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу

Постоянные разницы – это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда.

на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы – это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда. К постоянным разницам относятся:

- доходы, не подлежащие учету для целей расчета налогооблагаемой прибыли в соответствии со статьей 251 НК РФ, но учитываемые для целей бухгалтерского учета;
- расходы, не подлежащие учету для целей расчета налогооблагаемой прибыли в соответствии со статьей 270 НК РФ, но учитываемые как расходы для целей бухгалтерского учета;
- перенесенный на будущее убыток, который по истечении определенного времени, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- убытки, превышающие установленный предел;
- прочие аналогичные разницы.

Наличие постоянных разниц обуславливают постоянные налоговые обязательства (активы), под которыми понимается сумма налога, которая приводит к увеличению или уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянная разница связана только с одним отчетным периодом и не оказывает влияние на формирование бухгалтерской прибыли или исчисления налоговой базы по налогу на прибыль других отчетных периодов.

Постоянная разница возникает и в том случае, когда организация после утверждения отчетности за предыдущий год, обнаруживает относящиеся к нему доходы и расходы.

В организациях должен быть организован аналитический учет постоянных разниц. Согласно ПБУ 18/02, организации вправе сами определить порядок формирования информации о постоянных разницах (в бухгалтерских справках, электронных таблицах, иных регистрах). Постоянные разницы

могут отражаться в бухгалтерском учете в аналитическом учете по счетам бухгалтерского учета, на которых ведется учет активов и обязательств, образующих постоянные разницы. Принятый порядок должен быть отражен в учетной политике.

Статья 313 НК РФ предусматривает: «В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета».

Временные разницы

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, под которым понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы бывают **вычитаемые и налогооблагаемые**.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который уменьшает сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах;
- применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который увеличивает сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются, например, в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы образуют соответственно отложенные налоговые активы и обязательства, которые должны быть

отражены в бухгалтерском учете на отдельных синтетических счетах по учету отложенных налоговых активов и обязательств.

Требования к ведению аналитического учета постоянных разниц относятся также и к временным разницам – принимается организацией самостоятельно и должен быть отражен в учетной политике.

В отношении постоянных и временных разниц внутренний аудитор при проведении проверки налогооблагаемой прибыли должен рассмотреть:

- доходы, расходы и прочие факты хозяйственной деятельности с целью определения правильности применения законодательства;
- наличие и ведение аналитического учета.

Выполнение требования ПБУ 18/02 по ведению обособленного аналитического бухгалтерского учета позволяет с помощью регистров бухгалтерского учета получать основную информацию для налогового учета по налогу на прибыль.

Внутренний аудитор в процессе проверки налога на прибыль использует понятия условного расхода (дохода) и текущего налога (текущего налогового убытка) в соответствии с терминологией ПБУ 18/02.

Условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль является сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Внутренний аудит налога на прибыль

Предварительный контроль для целей планирования. Внутреннему аудитору необходимо:

- 1) рассмотреть учетную политику организации для целей налогообложения,

Корректировка учетной политики для целей налогообложения осуществляется только при изменении законодательства или методов налогового учета.

чтобы оценить ее соответствие законодательству, структуре и особенностям хозяйственной деятельности. Следует учесть, что корректировка учетной политики для целей налогообложения осуществляется только при изменении законодательства или методов налогового учета. Если были изменения, они применяются только с начала налогового периода;

- 2) проверить наличие и осуществление внутреннего контроля бухгалтерского учета процесса начисления и своевременной уплаты налога;
- 3) оценить риски существенного искажения налога на прибыль;
- 4) определить направления и объем контроля в соответствии с оцененными рисками.

Плановый контроль (проверка по существу). Внутренний аудитор:

- 1) изучает правильность расчетов в соответствии с законодательством (доходов, расходов и возникших разниц);
- 2) проводит проверку аналитических счетов на соответствие первичной документации;
- 3) осуществляет пересчет данных с целью проверки арифметической точности ведения учета;
- 4) рассматривает правильность заполнения налоговых деклараций.

Приведенная примерная программа проверки налога на прибыль носит очень общий характер и дает только основные направления проверки. Внутреннему аудитору следует ее раскрыть с учетом характера деятельности организации и проводимых финансово-хозяйственных операций. Кроме того, оцененные внутренним аудитором риски могут существенно изменить и дополнить примерную программу.

Налоговые искажения могут возникать вследствие следующих причин:

- большое количество изменений налогового законодательства, которые не позволяют оперативно и качественно их изучить;
- нарушения установленного порядка учета доходов и расходов;
- низкая квалификация персонала в вопросах налогообложения;
- нарушения при ведении счетов реализации (несвоевременность, неполнота отражения);
- невнесение в учет исправлений нарушений по актам налоговых проверок;
- арифметические ошибки.



Примерная программа проверки налога на прибыль

№ пп	Контрольные действия
1	Провести анализ соответствия учетной политики для целей налогообложения законодательству, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> • закрепление в учетной политике организации системы регистров налогового учета и первичных учетных документов, являющихся подтверждением данных налогового учета; • ведение раздельного учета по деятельности, облагаемой налогом на прибыль и деятельности, облагаемой в соответствии со специальными налоговыми режимами
2	Проанализировать способы ведения бухгалтерского учета и их влияние на образование постоянных и временных разниц
3	Убедиться в том, что ведется аналитический учет постоянных и временных разниц
4	Убедиться, что в учетной политике выбран способ определения величины текущего налога на прибыль (п. 22 ПБУ 18/02)
5	Проверить наличие изменений в учетной политике для целей налогообложения
6	Проанализировать внутренний контроль, осуществляемый бухгалтерией, в отношении налога на прибыль
7	Оценить риски существенного искажения налога на прибыль
8	Проанализировать порядок ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций и объектов налогообложения, отраженный в учетной политике
9	Провести контроль полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы (особенно по счетам реализации продукции, выручки и произведенных затрат)
10	Провести проверку правильности применения цен на товары и услуги по сделкам со связанными сторонами
11	Проверить правильность определения постоянных налоговых разниц и постоянных налоговых обязательств (активов)
12	Провести контроль ведения аналитического учета постоянных разниц на соответствие первичной документации (полнота, точность, своевременность)
13	Проверить правильность формирования отложенных налоговых активов и обязательств
14	Провести контроль ведения аналитического учета временных разниц на соответствие первичной документации (полнота, точность, своевременность)
15	Убедиться, что отражение в аналитическом учете отложенных налоговых активов и обязательств осуществляется соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств
16	Убедиться, что отражение в бухгалтерском учете задолженности либо переплаты по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период осуществляется соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога
17	Проверить правомерность применения налоговых ставок
18	Проверить применение налоговых льгот
19	Провести контроль правильности расчета суммы налога на прибыль, определяемой исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) – условного расхода (дохода)
20	Провести контроль правильности расчета текущего налога на прибыль
21	Проверить тождественность показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных в налоговой декларации
22	Проверить тождественность показателей в налоговых регистрах и данных в налоговой декларации
23	Провести проверку своевременности уплаты налога на прибыль
24	Проверить, что при наличии постоянных налоговых обязательств (активов), изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрыты: <ul style="list-style-type: none"> • условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; • постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие за собой корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль; • постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие за собой корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода; • суммы постоянного налогового обязательства (актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; • причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом; • суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности носит правовой характер, так как ее состав, формы, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России. Важность формирования достоверной и полной бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется тем, что на ее основании заинтересованный пользователь принимает финансовые решения.

В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности внутренний аудитор должен получить разумную уверенность, что сформированная отчетность о деятельности организации, необходимая внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности:

- содержит полную и достоверную информацию;
- соответствует законодательству РФ.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Внутренний аудитор проводит контроль формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом результатов плановых проверок разделов бухгалтерского учета в отчетном периоде. Внутренний аудитор должен иметь достаточную информацию в отношении следующих требований.

Нормативная база

При рассмотрении бухгалтерской (финансовой) отчетности следует использовать следующие нормативные документы:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н)
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н)
- приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
- Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»
- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112)

1) Бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена на основе данных синтетического и аналитического учета.

2) При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности организацией обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Консолидированная финансовая отчетность

В Федеральном законе от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее – Закон № 208-ФЗ) дано понятие такой отчетности: «под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций – группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО)».

Закон № 208-ФЗ распространяется (ч. 1 ст. 2):

- на кредитные организации;
- страховые организации;
- иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Частью 2 статьи 2 Закона № 208-ФЗ предусмотрено, что для организаций, не указанных в части 1 статьи 2, такая отчетность составляется в соответствии Законом № 208-ФЗ, если:

- составление, представление, или публикация консолидированной финансовой отчетности, сводной бухгалтерской отчетности, сводной (консолидированной) отчетности и баланса предусмотрено федеральными законами; или

- предусмотрено учредительными документами организации.

Консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Очевидно, что при составлении организацией консолидированной (финансовой) отчетности внутренние аудиторы должны иметь знания принципов и норм бухгалтерского учета и составления отчетности в соответствии с МСФО.

Сводная бухгалтерская (финансовая) отчетность

Организации, которые не подпадают под действие Закона № 208-ФЗ, также должны составлять сводную отчетность в случаях, предусмотренных нормативными актами.

В соответствии с пунктом 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н), бухгалтерская (финансовая) отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы, то есть должна составляться сводная отчетность.

Внутреннему аудитору следует уделять большое внимание сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, так как ее составление требует выверки и урегулирования всех взаиморасчетов и иных финансовых взаимоотношений головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами. Это может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Составление сводной отчетности проводится в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 в редакции от 24.12.2010).

Часть 5 статьи 13 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусматривает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Для бухгалтерской отчетности организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, Закон № 129-ФЗ предусматривает, что отчетность подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет. 

Примерная программа проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности

№ пп	Контрольные действия
1	Проверить состав и полноту бухгалтерской (финансовой) отчетности
2	Проверить правильность оформления
3	Убедиться, что оценка отдельных статей проводится в соответствии с требованиями ПБУ и учетной политики
4	Проверить, что отчетность составлена на основе данных синтетического и аналитического учета
5	Проконтролировать формирование отчетности на нейтральность информации
6	Провести контроль сопоставимости числовых показателей за предшествующий и отчетный год
7	Провести контроль отнесения статей к разделам и группам статей в соответствии с ПБУ 4/99
8	Убедиться в правильности разделения активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные
9	Рассмотреть необходимость составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Законом № 208-ФЗ
10	Убедиться, что в сводную отчетность включены показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенные на отдельные балансы
11	Проанализировать отчетность на достоверность и полноту представления об имущественном и финансовом положении организации, его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности
12	Провести контроль отражения в пояснительной записке статей, которые подлежат раскрытию в отчетности и по которым отсутствуют числовые показатели
13	Провести контроль показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, которые должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможно оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности
14	Убедиться в наличии в отчетности соответствующих подписей
15	Проконтролировать соблюдение сроков представления отчетности

Надежность и безопасность информационных систем

Информация – это актив, который, подобно другим активам организации, имеет ценность и, следовательно, должен быть защищен надлежащим образом. Информационная безопасность защищает от широкого диапазона угроз с целью обеспечения уверенности в непрерывности бизнеса, минимизации ущерба, а также реализации потенциальных возможностей бизнеса.

Информация может существовать в различных формах. Она может быть напечатана или написана на бумаге, храниться в электронном виде, передаваться по почте или с использованием электронных средств связи, демонстрироваться на пленке или быть выражена устно. Безотносительно формы выражения информации, средств ее распространения или хранения она должна всегда быть адекватно защищена.

Информационная безопасность должна обеспечивать:

- конфиденциальность – доступ к информации только авторизованных пользователей;
- целостность – достоверность и полноту информации и методов ее обработки;
- доступность – доступ к информации и связанным с ней активам авторизованных пользователей по мере необходимости.

Информация, информационные системы и сетевая инфраструктура являются существенными активами организации. Организации, их информационные системы и сети все чаще сталкиваются с различными угрозами безопасности, такими как компьютерное мошенничество, компьютерные вирусы. Компьютерный взлом и атаки типа отказа в обслуживании, становятся

более распространенными, более агрессивными и все более изощренными.

Требования к информационной безопасности определяются с помощью систематической оценки рисков. Методы оценки риска могут применяться как для всей организации, так и для какой-либо ее части, отдельных информационных систем, определенных компонентов систем или услуг, и именно там, где это практически выполнимо и целесообразно.

Оценка риска информационной системы – это систематический анализ:

- вероятного ущерба, наносимого бизнесу в результате нарушений информационной безопасности с учетом возможных последствий от потери конфиденциальности, целостности или доступности информации и других активов;
- вероятности наступления такого нарушения с учетом существующих угроз и уязвимостей, а также внедренных мероприятий по управлению информационной безопасностью.

В данной статье рассматриваются контрольные действия внутреннего аудитора в отношении оценки информационных систем организации (конфиденциальности, целостности и доступности) при ведении бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информационные системы как составляющая системы внутреннего аудита организации и присущие им риски были рассмотрены в теме 5 «Оценка хозяйственных рисков внутренним аудитором при осуществлении деятельности организации» в статье «Оценка рисков системы внутреннего аудита организации».

В отношении бухгалтерского учета и отчетности внутренний аудитор на предварительном этапе контроля

Безотносительно формы выражения информации, средств ее распространения или хранения она должна всегда быть адекватно защищена.

Нормативная база

При проведении внутреннего аудита информационных систем в отношении бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности следует использовать Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утв. постановлением Правительства от 23.09.2002 № 696)

проверяет наличие регламентов по обеспечению:

- конфиденциальности информации;
- ее достоверности и полноты;
- доступности только для авторизованных пользователей.

Внутренний аудитор оценивает процедуры, содержащиеся в регламентах, на достаточность предусмотренных контрольных действий (средств контроля), которые относятся:

- к иницированию операций;
- регистрации;
- обработке;
- включению в бухгалтерскую (финан-

совую) отчетность.

Эти элементы могут контролировать как вручную, так и с применением автоматизированных систем.

На этапе планового контроля внутренний аудитор осуществляет процедуры, подтверждающие:

- не только существование средств контроля (то есть описание их в регламентах), но и применение на практике контрольных действий, предусмотренных регламентами;
- достоверность и полноту информации, сформированной информационной системой организации. ✓

Примерная программа проверки информационных систем

№ пп	Контрольные действия
1	Проверить наличие процедуры доведения до сведения персонала информации о функциях, об обязанностях и ответственности конкретных сотрудников, а также о существенных вопросах, касающихся бухгалтерской (финансовой) отчетности
2	Рассмотреть порядок отнесения средств внутреннего контроля к автоматизированным или к осуществляемым вручную
3	Оценить достаточность технического обеспечения
4	Убедиться в наличии лицензионного программного обеспечения
5	Рассмотреть порядок приобретения и обслуживания прикладных программ информационных систем
6	Рассмотреть порядок и процедуры внутреннего контроля в бухгалтерии
7	Проверить осуществление внутреннего контроля в бухгалтерии
8	Провести контроль разграничения обязанностей по ведению бухгалтерского учета и определению круга лиц, имеющих доступ к данным в соответствии с возложенными на них обязанностями
9	Провести анализ сведений о пользователях и обсуживающем персонале информационной системы: образование, квалификация (прохождение повышения квалификации), стаж работы по специальности, уровень доступа (просмотр, запись, санкционирование внесения изменений, контроль и т.д.), текучесть кадров на отдельных участках учета
10	Оценить контрольную среду на риск того, что средства контроля могут быть обойдены
11	Проверить наличие и проанализировать задокументированную схему технологического процесса обработки данных: ввод данных, проверка ввода данных, обработка данных, архивация данных, получение выходных данных, хранение информации
12	Провести тестирование информационной системы или программы: <ul style="list-style-type: none"> • на точность обработки данных • возможность выявления не точных данных
13	Рассмотреть наличие встроенных средств контроля при компьютерной обработке информации
14	Проверить наличие порядка доступа к исходным данным (первичным документам)
15	Рассмотреть порядок внесения изменений
16	Проверить наличие паролей для доступа
17	Провести контроль возможности внесения несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы
18	Проверить соответствие алгоритмов обработки бухгалтерских данных действующему законодательству и возможность их изменения в случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного, налогового и иного законодательства
19	Провести проверку порядка выявления нестандартных проводок для отражения нетиповых, необычных хозяйственных операций или корректировок
20	Провести внутренний контроль ввода информации (полнота, точность, своевременность)
21	Проверить возможность осуществления аналитических процедур
22	Провести контроль системы передачи данных на точность и полноту
23	Провести контроль полноты формирования бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности
24	Рассмотреть порядок хранения данных
25	Провести контроль ограничения доступа к архивам
26	Провести контроль обеспечения сохранности носителей архивной информации

Учет нормативных требований

Вся деятельность внутреннего аудита является контрольной деятельностью по соблюдению организацией законодательства, нормативных правовых актов, стандартов и внутренних регламентов. Наличие и организация работы с нормативными документами является неотъемлемой частью деятельности организации.

Контроль обеспечения соответствия деятельности организации нормативным правовым актам относится к функциям системы внутреннего аудита.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

В теме 2 «Нормативное регулирование внутреннего аудита» был рассмотрен ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» (утв. приказом Минфина России от 17.08.2010 № 90н).

Контроль обеспечения соответствия деятельности организации нормативным правовым актам относится к функциям системы внутреннего аудита. Организация вправе поручить формирование и актуализацию нормативной базы специалистам.

При выявлении фактов несоблюдения нормативных правовых актов внутренней аудитор должен:

- установить, обеспечены ли исполнители необходимыми документами;
- проверить, в связи с чем произошло

нарушение (неправильное понимание, спорная трактовка, невнимание, недостаточная квалификация исполнителя, внешнее вмешательство и т.д.);

- оценить существенность влияния нарушения на деятельность организации и бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также возможные последствия;
- оценить однозначность трактовки нормативного документа;
- оценить существенность влияния спорного нормативного документа на деятельность организации и бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- в случае существенности последствий нарушения немедленно проинформировать руководство.

Рассмотрение соблюдения требований нормативных актов по указанным выше позициям должно применяться внутренними аудиторами в отношении всех заданий.

Задачей внутреннего аудита является не только контроль соблюдения требований нормативных актов, но и проверка наличия и формирования необходимой нормативной базы, ее своевременная актуализация, процедуры доведения информации до непосредственных исполнителей. Примерная программа проверки по данному разделу касается только состояния нормативной базы организации. 

Примерная программа проверки учета нормативных требований

№ пп	Контрольные действия
1	Убедиться, что в организации ведется реестр нормативных правовых актов, требования которых должны соблюдаться организацией в процессе деятельности
2	Убедиться, что имеется регламент внутреннего контроля ведения реестра
3	Провести контроль процедуры ознакомления всех работников организации с требованиями нормативных актов и наличия подтверждений ознакомления
4	Рассмотреть процедуру отслеживания изменений требований нормативных правовых актов: своевременность и полноту внесения изменений в реестр
5	Рассмотреть, привлекались ли специалисты в области права для отслеживания изменений
6	Рассмотреть, проводится ли мониторинг изменений нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности
7	Провести контроль соблюдения персоналом внутренних регламентов и применения мер воздействия к работникам, не соблюдающим указанные правила

Вопросы для самопроверки размещены на сайте www.ipbr.org