Типовая методика проверки правильности применения законодательных и нормативных актов

К законодательным и нормативным актам относятся документы органов законодательной и исполнительной власти, регулирую­щие финансово-хозяйственную деятельность организации. Опре­деление аудиторами и контролерами соответствия совершенных финансово-хозяйственных операций указанным документам дает первоначальную уверенность в соблюдении объектом проверки нормативно-правовой базы, регламентирующей его деятельность.

**По степени влияния** законодательные и нормативные акты подразделяют на четыре группы.

Первая группа актов определяет форму финансовой (бухгал­терской) отчетности, порядок формирования ее показателей и раскрытия информации.

Вторая группа актов определяет условия деятельности органи­зации, без соблюдения которых ее деятельность будет прекраще­на, например, антимонопольное законодательство или законода­тельство по лицензированию.

Третья группа актов предусматривает особые условия деятель­ности организации. Это, например, законодательство об охране окружающей среды, о недропользовании, об инвестиционно-строительной деятельности.

Четвертая группа актов объединяет налоговое, таможенное и законодательство о валютном контроле. Она характеризуется при­менением штрафных санкций и пеней за допущенные нарушения.

Осуществлять проверки правильности применения норматив­ных актов должны аудиторы и контролеры, *имеющие доста­точную юридическую подготовку*, поскольку неправильная трак­товка их положений может нанести серьезный ущерб объекту про­верки и организации в целом.

Если влияние спорного документа представляется **существенным**, то следует поставить перед руко­водителем СВА вопрос о необходимости направить письменный запрос в орган управления, являющийся источником этого норма­тивного акта.

В первую очередь аудитор и контролер работают с теми до­кументами, невыполнение требований которых может стать причиной приостановления или даже прекращения деятельно­сти объекта проверки. Поэтому при планировании проверки они должны внимательно изучить требования нормативных ак­тов применительно к особенностям проверяемого объекта, по­лучить от руководителей СВА или компетентных специалистов сведения о наиболее целесообразных методах контроля, обсу­дить спорные вопросы, возникающие при проведении проверки.

Следует проверить наличие документов, без кото­рых объект проверки не вправе осуществлять финансово-хозяй­ственную деятельность (*устав, свидетельство о государствен­ной регистрации, свидетельство о постановке на налоговый учет, лицензии и др.*).

**На стадии предварительного планирования** аудитор и контро­лер должны ознакомиться в юридических службах организации с нормативными актами, регулирующими деятельность объекта проверки, и оценить, какие из них будут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Получить эту информацию он может путем запроса у руководства объекта проверки информации об используемых в работе данной органи­зации нормативных актах.

При проведении проверки необходимо обращать пристальное внимание на следующие **факты**, которые могут свидетельствовать о несоблюдении объектом проверки требований нормативных актов:

1. наличие фактов наложения штрафных санкций государст­венными органами;
2. оплата услуг, необходимость которых сомнительна;
3. выплата комиссионерам и посредникам вознаграждений в размерах, существенно превышающих обычные размеры оплаты;
4. закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
5. необычные платежи наличными;
6. необычные операции с организациями, зарегистрированны­ми в особых экономических и оффшорных зонах;
7. перечисление платежей за услуги и товары не в ту страну, откуда осуществлялась поставка этих товаров (услуг);
8. другие.

**При проверке следует установить:**

1) обеспечен ли соответствующий персонал объекта проверки необходимыми ему для работы нормативными актами, в первую очередь по бухгалтерскому учету и налогообложению, а также привлекаются ли в случае необходимости для консультаций сто­ронние специалисты;

1. разработаны и используются ли на практике внутренние до­кументы, определяющие учетную политику, порядок документо­оборота и санкционирование выполнения операций;
2. осуществляется ли контроль над совершением операций и применяются ли меры воздействия к персоналу организации, до­пустившему несоблюдение требований нормативных актов;
3. проводится ли предварительный контроль законности пла­нируемых крупных сделок с обязательным участием юриста и подготовкой решений по отражению планируемой сделки в учете и системе налогообложения.

При планировании проверки соблюдения нормативно-право­вых актов следует иметь в виду, что **риск их нарушения** значи­тельно возрастает при наличии у объекта проверки значительного количества таких документов и слабом контроле над их практиче­ским применением со стороны юридической службы.

**При выявлении** существенных нарушений аудитору и контро­леру следует:

1. отразить нарушение в своей рабочей документации;
2. учесть влияние выявленного нарушения на надежность до­казательств и планируемые контрольные процедуры по существу;
3. сообщить руководителю проверки о выявленном нарушении в случае его существенности.

**В заключительных материалах** по результатам проверки:

- ука­зываются ошибки и искажения, влияющие на достоверность фи­нансовой (бухгалтерской) отчетности и налоговой отчетности,

- делаются ссылки на нормативные акты и те их разделы и статьи, которые были нарушены.

Факты нарушений систематизируют в таблице, в которой указывают реквизиты нормативного документа и сущность ошибки.

Типовая методика проверок защиты и сохранности активов организации

Типовая методика проверок по защите и сохранности активов на­целена в первую очередь на разработку и реализацию *предупреди­тельных* мер и на проведение *контрольных* мероприятий.

Наиболее распространенная причи­на хищений и недостач — нарушения установленного порядка учета движения денеж­ных и материальных средств, вызванные:

1. бесконтрольностью за выдаваемыми доверенностями на по­лучение этих средств;
2. неполным заполнением или корректировкой реквизитов в первичных документах;
3. фальсификацией накладных на перемещение ценностей;
4. несвоевременным и некачественным проведением инвента­ризации и отражением в отчетности ее результатов.

Наиболее часто активы рас­хищаются в тех организациях, где работников не знакомят с нор­мативными актами по вопросам сохранности активов, не разъяс­няют положения законов об ответственности за хищения и зло­употребления служебным положением.

Организация работы по сохранности активов обычно начина­ется в организации по инициативе СВА совместно со службой безопасности и проходит при их самом активном участии. Иногда в этих целях в СВА создается соответствующая специализирован­ная группа.

Значительную помощь при формировании комплексного плана мероприятий по защите и сохранности активов организации может оказать пофакторный анализ выявленных ранее недостач, имею­щих системный характер, путем сравнения числа случаев выявлен­ных сумм недостач за проверенный период с данными прошлых пе­риодов. По результатам такого анализа производится группировка по основным классификационным признакам, например:

1. причины и условия, способствующие возникновению недос­тач;
2. возраст, стаж работы, образование и другие характеристики работников, допустивших недостачи;
3. способ сокрытия недостач;
4. места обнаружения недостач.

Завершается такой анализ разработкой комплексного плана мероприятий организационного, технического, экономического, правового и воспитательного характера, направленных на обеспе­чение сохранности товарно-материальных ценностей, усиление эффективности и действенности СВК организации.

Второе направление защиты и сохранности активов организа­ции предусматривает проведение в рамках СВК комплексных про­верок с применением современных методик, а также выполнение внезапных инвентаризаций. Одновременно изучается наличие над­лежащих условий для хранения материальных ценностей и эффек­тивного контроля за их движением внутри организации с примене­нием методов экономического анализа сохранности активов.

При проведении проверок аудиторам и контролерам следует уделять повышенное внимание следующим направлениям:

1. соблюдению правил учета и своевременности обработки от­четов материально ответственных лиц;
2. контролю над правильностью приемки товаров и выдачей доверенностей;
3. использованию типовых форм первичных документов и полному заполнению их реквизитов;
4. своевременности и качеству ведения учетных регистров;
5. правильности применения действующих методов и форм ве­дения бухгалтерского учета;
6. контролю над правильностью переоценки и списания потерь и недостач материальных ценностей;
7. использованию финансовой (бухгалтерской) отчетности и экономического анализа с целью проверки сохранности активов;
8. наличию надлежащих условий для хранения товарно-мате­риальных ценностей;
9. соблюдению правил приемки и отпуска товарно-материаль­ных ценностей по количеству и качеству;
10. укреплению материально-технической базы;
11. привлечению к обеспечению сохранности товарно-матери­альных ценностей широкого круга специалистов организации;
12. применению кассовых аппаратов и современных весовых устройств;
13. наличию системы оперативного контроля над движением товарно-материальных ценностей.

Особое внимание в работе по защите и сохранности активов организации необходимо уделить качественному проведению ин­вентаризаций. Целесообразно предусмотреть участие в работе ин­вентаризационных комиссий в качестве наблюдателей аудиторов и контролеров, которые должны добиваться соблюдения следую­щих основных условий:

1. соблюдения принципа внезапности;
2. соответствия количества и качества членов инвентаризаци­онных комиссий выполняемой ими работе;
3. правильного составления инвентаризационных ведомостей;
4. соблюдения сроков оформления результатов инвентаризации;
5. наличия контрольных проверок качества инвентаризации;
6. максимально возможного охвата инвентаризацией всех ак­тивов, находящихся на объекте проверки.

Аудиторы и контролеры при проверке качества проведенной инвентаризации обычно учитывают ее соответствие следующим формальным признакам:

1. наличию утвержденного в установленном порядке плана ин­вентаризации;
2. полноте охвата активов и своевременности проведения ин­вентаризации;
3. правомочности и компетентности инвентаризационной ко­миссии;
4. достоверности и правильности составления инвентаризаци­онных описей и сличительных ведомостей;
5. своевременности, правильности и полноте реализации мате­риалов инвентаризации;
6. правильности отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах.

Тщательно анализируются нарушения в заполнении инвента­ризационных описей. При этом учитываются следующие основ­ные признаки, свидетельствующие о возможных недостачах или о наличии неучтенных товаров:

1. не оговоренные исправления цен, количества и сумм;
2. подчистки записей, добавления и дописки цифр;
3. неправильный подсчет активов по страницам инвентариза­ционной описи;
4. несоответствие количества единиц активов по страницам описи всему количеству, зафиксированному инвентаризационной комиссией;
5. неправильные таксировка и подсчет итогов на отдельных страницах и в инвентаризационной описи в целом;
6. запись, превышающая лимит остатков активов в инвентари­зационной описи;
7. наличие в инвентаризационной описи активов, которых не было в учетных записях по поступлению и в начальном ос­татке.

По сличительным ведомостям, составленным по результатам инвентаризации активов, аудиторы и контролеры изучают пра­вильность перенесения в них из инвентаризационных ведомостей учетных и фактических остатков, определения окончательных ре­зультатов инвентаризации, правильность их оформления и свое­временность составления. В обязательном порядке проверяются обоснованность зачета недостач излишками от пересортицы то­варно-материальных ценностей, а также правильность отражения суммарных разниц, образующихся при зачете пересортицы. Эти разницы, образовавшиеся от занижения цен, должны относиться на виновных лиц, а не перекрываться суммарными разницами от завышения цен.

Важно помнить, что зачет пересортицы проводится только по письменному разрешению руководителя организации, принятому по рекомендации постоянно действующей (центральной) инвен­таризационной комиссии (при ее наличии). Данное решение должно соответствовать установленному результату и действую­щим нормативным актам.

СВА должна инициировать *контрольные проверки результа­тов проведенных инвентаризаций*. В первую очередь следует убе­диться в наличии системы проведения таких проверок и в том, что они возглавляются квалифицированными специалистами. Как по­казывает практика, контрольные проверки проводятся крайне редко, хотя, по имеющимся данным, из-за формального и неком­петентного проведения инвентаризации может скрываться до 15% недостач. Контрольные проверки целесообразно проводить на 10-15% проинвентаризованных активов.

В работе по сохранности активов важное место занимают ме­роприятия, нацеленные на *проверку эффективности работы* по­стоянно действующих инвентаризационных комиссий. Аудиторы и контролеры, в частности, оценивают:

1. какая профилактическая работа проводится по обеспечению сохранности активов;
2. организуются ли инвентаризации и контрольные провер­ки;
3. проверяется ли правильность оформления результатов ин­вентаризаций и обоснованность полученных от нарушителей объ­яснений;
4. вносятся ли квалифицированные предложения о порядке регулирования выявленных недостач и потерь.

В работе СВА самое пристальное внимание следует уделять созданию на объектах проверки *условий, препятствующих хище­нию активов*.

Особенно это касается наиболее ликвидных акти­вов — **наличных денежных средств**.

В практике работы СВА наи­более часто применяется следующая методика. В первую очередь аудиторы и контролеры оценивают надежность СВК на объекте проверки. Они выясняют, как обеспечены условия сохранности наличных денежных средств по следующим направлениям:

1. оборудовано ли помещение кассы должным образом;
2. расположена ли касса в изолированном помещении;
3. оборудована ли касса специальным окошком для выдачи де­нег;
4. имеется ли сейф для хранения денег;
5. имеется ли в помещении кассы охранная и пожарная сигна­лизация;
6. заключен ли с кассиром организации договор о полной ма­териальной ответственности;
7. производится ли периодическая инвентаризация наличных денежных средств;
8. установлены ли порядок и периодичность проведения ин­вентаризации;
9. оформляются ли результаты инвентаризации должным об­разом;
10. отражаются ли результаты инвентаризации должным обра­зом;
11. принимаются ли необходимые меры по результатам инвен­таризации;
12. установлен ли круг лиц, имеющих право санкционировать операции с денежными средствами;
13. оформляются ли должным образом и своевременно пер­вичные документы на прием и выдачу наличных денежных средств.

Необходимость выполнения вышеперечисленных условий оце­нивается с учетом объема проводимых кассой операций с денеж­ными средствами, исходя из их целесообразности.

Далее аудитору или контролеру необходимо выполнить ряд *контрольных процедур по существу*. Так, например, проверяются кассовые документы на предмет их своевременного и правильного оформления, наличия соответствующих подписей уполномочен­ных лиц, процедуры оформления первичных документов и внесе­ния их в регистры учета.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций утверждены постановлением Госком­стата РФ от 18 августа 1998 г. № 88.

В практике таких проверок наиболее часто встречаются сле­дующие виды недостач и хищений:

1. прямое хищение денежных средств, прикрытое оформлен­ными документами и расписками или ничем не прикрытое;
2. неоприходование и присвоение денег, поступивших из бан­ка, от юридических и физических лиц по приходным ордерам;
3. излишнее списание денег из кассы, в том числе путем по­вторного использования одних и тех же документов, неправильно­го подсчета итогов в кассовых документах, списания сумм по под­ложным документам, подлогов в законно оформленных докумен­тах с увеличением суммы списаний;
4. присвоение сумм, законно начисленных разным физическим и юридическим лицам, в том числе присвоение депонентских сумм.

Для **безналичных денежных средств** на расчетном или валютно­м счетах характерно их нецелевое, нерациональное и неэффектив­ное использование. Методика проверок аналогична методике про­верки сохранности и целевого использования наличных денежных средств.

Наиболее часто в процессе проверок выявляются следующие нарушения:

1. Отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операции.

1. Наличие документов, оформленных ненадлежащим образом (ксерокопии документов, отсутствие на документе банковских от­меток).
2. Отсутствие приложений к платежным документам, послу­жившим основанием для совершения хозяйственных операций.
3. Неполное зачисление наличных денег, сданных в банк, на расчетный (валютный) счет.
4. Несоответствие платежного документа коду в банковской выписке.
5. Отсутствие в документах необходимых подписей должност­ных лиц.
6. Отсутствие документов, послуживших основанием для со­вершения записей в учетных регистрах хозяйственных операций.
7. Внесение исправлений в банковские документы.

Проверка состояния и использования **основных средств** начи­нается с оценки надежности СВК, проверяя которую аудиторы и контролеры должны убедиться в следующем:

1. ведется картотека основных средств по материально ответ­ственным лицам, и заключены с ними договоры о полной матери­альной ответственности;
2. учет основных средств ведется с использованием унифици­рованных форм первичной учетной документации;
3. учет позволяет определить местонахождение каждого объ­екта основных средств (на складе, в эксплуатации, в ремонте, в аренде и т.д.);
4. своевременно приходуются и отражаются в учете операции с основными средствами (поступление, установка, разборка, пере­мещение и выбытие);
5. проводится сверка данных аналитического и синтетическо­го учета;
6. систематически проводятся обследование и инвентариза­ция основных средств;
7. движение основных средств оформляется договорами, акта­ми приемки-передачи, протоколами оценки стоимости основных средств, оформленными в соответствии с установленным поряд­ком;
8. акты на ликвидацию основных средств подписываются ру­ководством организации;
9. регистрируется сдача основных средств в аренду, и ведется забалансовый учет арендованных основных средств;

10) основные средства застрахованы на случай стихийных  
бедствий на достаточную сумму.

Основным источником информации при проведении кон­трольных процедур, связанных с основными средствами, являют­ся заполненные типовые формы первичного учета, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2001 г. № 7 «Об ут­верждении унифицированных форм первичной учетной докумен­тации по учету основных средств».

При проверках, связанных с основными средствами, обычно выделяют 6 следующих направлений:

1. поступление и выбытие объектов основных средств;
2. внутреннее перемещение объектов основных средств;
3. ремонт, реконструкция и модернизация основных средств;
4. списание объектов основных средств;
5. учет оборудования;
6. учет наличия и движения основных средств.

Каждая из этих проверок начинается с изучения имеющейся первичной документации на предмет ее комплектности и пра­вильности заполнения. Эти требования необходимо знать аудито­ру и контролеру.

Выявленные недостатки СВК, в том числе в части документи­рования фактов проведения хозяйственных операций, учитывают­ся при определении объема и характера контрольных процедур по существу.

При проверке операций по приобрете­нию основных средств целесообразно при изучении первичных документов обращать внимание на наличие в них указания на первоначальную стоимость объектов основных средств, их износ и цену продажи, а также расшифровку комплектности.

При проверке операций по продаже организацией объекта ос­новных средств следует убедиться в наличии указаний на рыноч­ную цену и величину налога на добавленную стоимость.

При проверке операций по списанию основных средств необ­ходимо удостовериться в соблюдении порядка списания, утвер­жденного руководством организации, а также в полноте оприхо­дования материалов, оставшихся после ликвидации основных средств.

Особое внимание должно быть уделено соблюдению правил бухгалтерского и налогового учета основных средств, начисления амортизации, расходов на ремонт, т.е. показателей, влияющих на формирование налоговой базы по налогу на имуществу и по налогу на прибыль. При этом анализируются пра­вильность отражения этих требований в бухгалтерской и налоговой учетной политике орга­низации и их соблюдение на практике.

Типичные нарушения, связанные с основными средства­ми:

1. Инвентарные номера не присваиваются либо присваиваются номера ранее списанных основных средств, что создает условия для их хищения или использования не по прямому назначению.
2. Необходимая (установленная) документация, связанная с оприходованием основных средств, не ведется, а если и ведется, то не заполняются все реквизиты, предусмотренные в форме доку­мента. Это в конечном итоге приводит к неправильному определе­нию нормы амортизации и соответствующим налоговым послед­ствиям.
3. Основные средства числятся в учете обезличенно, без закре­пления за ответственными за их сохранность работниками, что приводит к недостачам и хищениям.
4. Передача основных средств с одного места на другое доку­ментально не оформляется.
5. Инвентаризация основных средств зачастую проводится формально.
6. Списание основных средств производится с нарушением ус­тановленного порядка.

Особое значение в работе по созданию условий, обеспечиваю­щих сохранность активов, занимают **товарно-материальные цен­ности**. Это обусловливается их массовостью и разнообразием ви­дов, а также возможным широким спектром использования не только в производственных целях. Поэтому сохранность и эффек­тивность использования товарно-материальных ценностей долж­ны подвергаться контролю на *системной основе*.

В первую очередь аудиторам и контролерам необходимо оце­нить надежность СВК при поступлении и движении товарно-ма­териальных ценностей. Для этого они выясняют следующие во­просы:

1. Существуют ли должным образом оборудованные места хра­нения этих ценностей — склады, кладовые, приспособленные пло­щадки и т.д.
2. Хранятся ли материально-производственные запасы, при­надлежащие объекту проверки, обособленно от запасов, принадле­жащих сторонним организациям и принятым на ответственное хранение.
3. Определен ли круг лиц, ответственных за сохранность, при­емку и отпуск товарно-материальных ценностей, своевременное оформление этих операций в карточках (книгах) складского уче­та, а также лиц, имеющих право подписывать документы на при­емку и отпуск материально-производственных запасов, их вывоз за пределы этой организации.
4. Установлен ли порядок нормирования материально-произ­водственных запасов, соблюдаются ли нормы отпуска их в произ­водство, выявляются ли отклонения от норм и анализируются ли их причины.
5. Производится ли периодическая сверка данных синтетиче­ского учета материально-производственных запасов с данными карточек (книги складского учета).
6. Проводится ли и с какой периодичностью инвентаризация материально-производственных запасов по видам; отражаются ли ее результаты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
7. Организован ли контроль над закупками материально-про­изводственных запасов от составления плана закупок до оплаты счетов кредиторов за приобретенные материальные ценности.
8. Оценка СВК при поступлении и движении товарно-материаль­ных ценностей производится с использованием унифицирован­ных форм по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения.

Формы, используемые при внутрен­нем контроле, утверждены постановлениями Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66, от 25.12.1998 № 132, от 30.10.1997 № 71а.

Порядок учета и документооборота материально производственных запасов регулируются ПБУ 5/01(приказ Минфина от 09.06.2001 № 44н) и Методическими указаниями (приказ Минфина от 28.12.2001 № 119н).

**После оценки надежности** СВК определяются объем и характер *контрольных процедур по существу*.

Программа проверки состоит из следующих этапов.

Первый этап

Определение правильности расчета себестоимости заготовления материально-производственных запасов.

Второй этап

Изучается документооборот по движению материально-произ­водственных запасов, определенный учетной политикой, после чего начинается проверка (сплошная или выборочная) своевре­менности и полноты оприходования на склады оплаченных мате­риально-производственных запасов. При этом особое внимание обращается на их непоступление в организацию.

Третий этап

Проведение инвентаризации материально-производственных запасов или анализ ее резуль­татов. Аудитор и контролер должен четко знать правила ее прове­дения, так как любое их нарушение ведет к признанию результа­тов инвентаризации недействительными. Руководитель группы, выполняющей проверки, еще до ее начала должен знать все места хранения материалов и заранее составить перечень их видов, предназначенных для инвентаризации.

Особо следует подчеркнуть, что присутствие при инвентариза­ции материально ответственного лица обязательно. Встречается ошибка аудиторов и контролеров, когда, располагая ограничен­ным временем для проверки, они по каким-либо причинам прово­дят инвентаризацию без участия ответственного лица. В этом слу­чае материально ответственное лицо, если будет установлена не­достача материалов, может легко оспорить результаты проведен­ной в его отсутствие инвентаризации.

Четвертый этап

Проверяется правильность списания материально-производст­венных запасов на затраты. Как показала практика, это главный элемент проверки материально-производственных запасов. Имен­но здесь встречается наибольшее количество различных наруше­ний.

До начала проверки следует изучить учетную политику орга­низации по данному вопросу, так как очень часто выявляются си­туации, когда принципы, заложенные в учетной политике, факти­чески не соблюдаются, что в конечном итоге приводит к серьез­ным нарушениям при формировании финансового результата. Са­мым тщательным образом в ходе проверки следует проанализировать обоснованность норм (индивидуальных или групповых) расхода материалов, которые должны периодически пересматриваться с учетом влияния на расход материальных ресурсов различных организационно-технических мероприятий, проводимых внутри организации. Нередко списание материалов на производство осуществляется по фактическому расходу.

Следует иметь в виду, что нередко на складах заменяют матери­ал, предусмотренный рецептурой, другим. Обычно он бывает менее дорогим (это имеет место в строительном, железобетонном, дерево­обрабатывающем и других производствах). Причины замены, как правило, никакими документами не оговариваются, а если и произ­водятся лабораторные анализы замененных материалов (например, цемент одной марки заменяют цементом другой марки), то их ре­зультаты в большинстве случаев никем не утверждаются. Такого рода нарушения приводят не только к ухудшению качества выпус­каемой продукции, но и к хищениям дефицитных материалов.

Особое внимание следует обращать также на возможные фак­ты списания стоимости сырья и материалов, переданных в цеха, участки, бригады, но фактически не израсходованных в производ­стве, и на отнесение на затраты по основной деятельности мате­риалов, использованных при проведении строительных и ремонт­ных работ на объектах социально-культурного назначения.

Необходимо помнить, что фактическим расходом материалов считается их потребление в процессе производства, но не отпуск со склада, который следует рассматривать лишь как перемещение материальных ценностей. Списание материалов по факту создает условия для выпуска неучтенной продукции.

Пятый этап

Проверка сохранности материально-производственных запа­сов. Особое внимание уделяется правильности и обоснованности уценки этих запасов и их списания.

Уценка производится в связи с потерей товарного вида, частичной порчей, изменением физических или химических свойств в процессе хранения, истечением срока годности и т.п.

*Шестой этап*

Проверка правильности и обоснованности формирования (или неформирования) оценочного резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Такой резерв организация обязана создавать ежегодно по данным проведенной инвентаризации для правильной оценки активов в бухгалтерской отчетности.

Значительную часть активов в организации, деятельность ко­торой связана с высокими технологиями, составляют **нематери­альные активы**.

Оценивая деятельность системы СВК в отношении нематери­альных активов (далее — НМА), целесообразно выяс­нить следующее:

1. Наличие лица, уполномоченного санкционировать операции с НМА, а также лица, фактически санкционирующего эти опера­ции. Нарушения установленного порядка свидетельствуют о на­личии слабых сторон в системе внутреннего контроля НМА.
2. Наличие системного контроля над процессом проведения сделок с НМА, сроками их оформления и суммами оплаты.
3. Разделение операций по санкционированию, контролю, юри­дическому оформлению и бухгалтерскому учету НМА.
4. Своевременность и правильность юридического оформле­ния, а также передачи в бухгалтерию информации о приобретен­ных или утраченных правах на НМА.
5. Наличие и периодичность инвентаризации НМА, правиль­ность оформления инвентаризационных документов, отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и отчетности.

Основным источником информации о нематериальном активе является карточка учета нематериальных активов (НМА-1). Она используется для учета всех видов нематериальных активов, по­ступивших для использования в организацию. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект в одном экземпляре. Заполняется она на основании документов об оприходовании, приеме-передаче нематериальных активов и другой документации. В разделе «Краткая характеристика объекта нема­териальных активов» записываются только основные показатели объекта, что исключает дублирование данных, приведенных в до­кументации на данный объект.

**После оценки работы СВК** определяются объем и характер *контрольных процедур по существу*.

Их цель состоит в подготовке обоснованных выводов:

а) о достоверности и полноте информации о нематериальных активах, отраженной в отчетности организации,

б) их сохранности и движении.

В первую очередь аудитору и контролеру следует проверить правильность отнесения приобретенного или созданного актива к категории НМА по определенным критериям. К НМА в соответ­ствии с действующей нормативной базой относятся права, возни­кающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства, на программы для ЭВМ, базы данных и т.д.; из патентов на изобретения, промышленные образцы; из сви­детельств на полезные модели, товарные знаки; из прав на ноу-хау, др. В составе НМА также учитывают положительную деловую репутацию организации (возникает при приобретении предприятия как имущественного комплекса).

НМА должны использоваться в хозяйственной деятельности организации более одного года и приносить доход либо использоваться в целях управления ею. Об этом требовании нередко забывают руководители и учредители организации, когда вместо реального материального или денежно­го взноса в качестве вклада в уставный (складочный) капитал принимают НМА (особенно без экспертной проверки).

Такая про­верка должна проводиться на основании данных первичных доку­ментов, где содержится описание объекта НМА, указывается его первоначальная стоимость, порядок использования организацией, предполагаемый срок эксплуатации и т.д.

Порядок бухгалтерского учета НМА регулируется ПБУ 14/2007 (приказ Минфина от 27.12.2007 № 153н).

Необходимо самым тщательным образом проанализировать наличие и оценку прав учредителей на внесенные в уставный (складочный) капитал организации НМА, стоимость которых достигает значи­тельной величины. Обычно такая оценка производится всеми уч­редителями и фиксируется ими в протоколе или ином документе общего собрания учредителей.

Проверяя сохранность НМА, можно столкнуться с фактом, ко­гда часть их отсутствует (отсутствуют охранные документы на НМА). В этом случае надо проверить, кому, ко­гда, по каким документам и на каких условиях они были переданы или проданы.

Следует также проверить правильность оформле­ния операций по выбытию НМА, которое может происходить при реализации их по договорной цене, списании по различным при­чинам, внесении в качестве вкладов в уставные капиталы других организаций, безвозмездной передаче и т.д.

Серьезные проблемы могут возникнуть у организации с нало­говыми органами в случае неправильного отнесения стоимости НМА на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг). Поэтому в планах работы СВА целесообразно предусматривать и такие вопросы, как правильность отнесения стоимости НМА на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг). Наиболее часто встречающаяся ошибка — это списание на себестоимость от­дельных программных продуктов, которые неправомерно отнесе­ны к НМА, поскольку рассчитаны на выпуск определенного коли­чества изделий в течение года. Критерий срока службы — более одного года.

Следует также учитывать, что НМА, по которым невозможно достоверно установить срок полезного использования, считаются НМА с неопределенным сроком полезного использования. В бухгалтерском учете амортизация по таким НМА не начисляется. В налоговом учете эти НМА относятся к амортизируемому имуществу со сроком полезного использования 10 лет.

Ежегодно организация должна проводить проверку оценочных значений (способа начисления амортизации и установленного срока полезного использования) по объектам НМА на их соответствие текущим рыночным ценам на НМА или сроку, в течение которого организация предполагает использовать НМА. При необходимости срок полезного использования или способ начисления амортизации пересматриваются в порядке, установленном ПБУ 21/2008 (приказ Минфина от 06.10.2008 № 106н).

Типичные виды нарушений в работе с НМА

1. На счете «Нематериальные активы» учитываются активы, которые к нематериальным не относятся.
2. Отсутствуют приказы и акты на принятие к учету нематериальных активов с указанием срока их полезного использования и выбранным способом начисления амортизации.
3. При составлении годовой бухгалтерской отчетности не проводится проверка способов начисления амортизации и срока полезного использования по объектам НМА.

В условиях рыночной экономики движение капитала между отраслями экономики и конкретными организациями осуществ­ляется с использованием **ценных бумаг**. Они могут составлять значительную часть активов коммерческой организации.

Методика внутреннего контроля в этой области нацелена на выявление существенных недостатков, снижающих эффектив­ность работы организации с ценными бумагами.

Проверка работы организации с ценными бумагами начинает­ся с *оценки функционирования СВК* в этом направлении.

В про­цессе указанной работы следует выяснить, кто несет ответственность за операции с ценными бумагами.

Особое внимание необхо­димо обращать на то, кто в соответствии с утвержденным в орга­низации порядком имеет право санкционировать указанные операции, кто в действительности реализует эти функции, а также кто фактически отражает движение ценных бумаг в финансовом (бухгалтерском) учете и в финансовой (бухгалтерской) отчетно­сти.

Функции учета и функции санкционирования операций должны быть отделены друг от дру­га.

Если аудитор и контролер выясняют, что операции с ценными бумагами санкционируют не те лица, которые на это уполномоче­ны, либо такие операции вообще не санкционируются или санк­ционируются задним числом, то это свидетельствует о недостат­ках СВК и должно быть учтено при планировании объема и ха­рактера проведения *контрольных процедур по существу.*

**На стадии оценки СВК** целесообразно установить, каким обра­зом организовано хранение *документарных* ценных бумаг, находящихся в собст­венности организации. Они могут храниться как в самой органи­зации, так и за ее пределами, например, в депозитариях.

Если ценные бумаги хранятся в организации, то следует прове­рить следующее:

1. техническое оснащение места хранения ценных бумаг (сейф, хранилище и т.д.);
2. документальное оформление перечня лиц, имеющих доступ к ценным бумагам;
3. порядок выдачи и принятия ценных бумаг;
4. порядок проведения инвентаризации и содержание актов по ее результатам;
5. другие существенные вопросы, связанные с регламентацией и соблюдением порядка хранения и движения ценных бумаг.

После оценки надежности и эффективности работы системы внутреннего контроля относительно ценных бумаг аудитор и кон­тролер переходят к выполнению контрольных процедур по суще­ству.

При проведении **процедур по существ**у проверку ценных бумаг можно условно разделить на четыре этапа.

На первом этапе определяются вопросы, подлежащие провер­ке. Аудитор или контролер знакомится с учетной политикой орга­низации в части учета ценных бумаг за проверяемый отчетный пе­риод, определяет тождественность показателей финансовой (бух­галтерской) отчетности и регистров бухгалтерского учета, а также соответствие оформления первичных документов действующему законодательству. Проверяются договоры о полной материальной ответственности за сохранность документарных ценных бумаг, если они хранятся в кассе организации, акты инвентаризации и отражение получен­ных результатов в бухгалтерском учете, наличие аналитического учета ценных бумаг.

На втором этапе осуществляется оценка организации учета ценных бумаг. Рассматриваются операции, отраженные на счете «Финансовые вложения», соответствие остатков по этому счету данным аналитического учета и бухгалтерской отчетности. Прове­ряется правильность составления описи по учету результатов ин­вентаризации (ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бу­маг и бланков строгой отчетности»), наличие и содержание **Книги учета ценных бумаг**.

Она должна иметь следующие обязательные реквизиты: наименование ценной бумаги; наименование эмитента; номинальная стоимость цен­ной бумаги; покупная стоимость ценной бумаги и расходы, связанные с ее приобретением; номер, серия и другие параметры; общее количество; даты покупки и продажи, продажная стоимость ценной бумаги и расходы, связанные с продажей;

Эта книга должна быть сброшюрована, скреплена печатью органи­зации и подписями ее руководителя и главного бухгалтера. Ее страницы должны быть пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг вносятся только при наличии разрешения ру­ководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения ис­правлений.

В случае если указанная книга ведется на машинных носите­лях, то распечатка информации осуществляется по мере необхо­димости, но не реже одного раза в год.

На втором этапе происходит ознакомление с составом ценных бу­маг организации.

На третьем этапе проверяется правильность отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами. Следует оце­нить соблюдение при этом следующих основных принципов:

1. учет объявленного уставного капитала до регистрации итогов подписки;
2. учет надбавки продажной цены собственных ценных бумаг относительно номинала в качестве эмиссионного дохода;
3. учет приобретенных ценных бумаг по цене приобретения;
4. отражение в учетной политике порядка переоценки ценных бумаг:

а) по которым определяется текущая рыночная стоимость;

б) по которым не определяется текущая рыночная стоимость;

1. учет реализации продаваемых ценных бумаг.

Порядок бухгалтерского учета ценных бумаг установлен ПБУ 19/02 (приказ Минфина от 18.09.2006 № 156н).

На четвертом этапе проверяется правильность налогообложе­ния операций, проводимых с участием ценных бумаг.

Типичные виды нарушений в работе с ценными бумагами:

1. Нарушается нормативный порядок регистрации выпуска ак­ций.
2. Нарушается порядок хранения акций или их регистров.
3. Не выполняются обязательства по выплате дивидендов или процентов в полном объеме.
4. Нарушается порядок создания резерва под обесценение цен­ных бумаг.
5. Не ведется Книга учета ценных бумаг.
6. Ведение бухгалтерского учета финансовых вложений не от­вечает требованиям нормативных документов.

Типовая методика проверки организации и работы СВК

Проверка СВК организации начинается с проверки **надежности системы бухгалтерского учета** как важнейшего элемента СВК на ее способность предупреждать, выявлять и исправлять существен­ные ошибки в учетных системах организации.

Правильно организованная система бухгалтерского учета организации должна отвечать требованиям нормативно-правовых документов, *соблюдение которых должен оценить* аудитор или контролер.

В первую очередь это:

1. использование общих принципов управления организацией, включая системный подход, экономико-математические методы и модели, принципы программно-целевого управления, научную ор­ганизацию труда работников бухгалтерии;
2. текущее наблюдение, измерение и регистрация хозяйствен­ных и финансовых операций, составляющих в совокупности доку­ментирование деятельности;
3. систематизация и группировка учетной информации, содер­жащейся в первичных документах;
4. контроль (предварительный, текущий и последовательный) за созданием и использованием ресурсов и готовой продукции, включая проверку достоверности и полноты используемой ин­формации;
5. составление отчетности, представляющей систему показате­лей, характеризующих систему финансово-хозяйственной дея­тельности организации за отчетный период;
6. использование учетной и отчетной информации в анализе деятельности организации и в ее управлении;
7. четкое выполнение установленного в организации графика документооборота;
8. порядок, формы и сроки проведения инвентаризаций;
9. качественное составление финансовой (бухгалтерской) от­четности по установленным формам и своевременное ее представ­ление;

10) автоматизация бухгалтерского учета.

Особенно пристальное внимание следует уделять **учетной сис­теме**. При проверке ее работы необходимо выяснить, что:

1. Корреспонденция счетов контролируется главным бухгалте­ром или лицом, на то уполномоченным, для установления соот­ветствия бухгалтерских проводок действующей методологии.
2. Хозяйственные операции санкционируются уполномочен­ными на то приказом по организации лицами.
3. Финансово-хозяйственные операции отражаются в учете только на основании первичных документов.
4. Остатки по счетам синтетического учета соответствуют ос­таткам по счетам в Главной книге.
5. Остатки по счетам синтетического учета в Главной книге со­ответствуют остаткам по счетам в журналах-ордерах или заме­няющих их других учетных регистрах.
6. Данные аналитического учета соответствуют данным пер­вичных документов и данным синтетического учета.
7. Отсутствуют случаи несоответствия сумм остатков по одно­му и тому же счету в разных регистрах бухгалтерского учета (Кас­совая книга и Главная книга).
8. Отсутствуют случаи несоответствия сумм по одной и той же бухгалтерской проводке в разных регистрах бухгалтерского учета (журнал-ордер и Главная книга).
9. Отсутствуют карандашные записи и неоговоренные исправ­ления в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.
10. Операции в учете правильно отражают временной период их осуществления.
11. Средства целевого финансирования расходуются по назна­чению в соответствии с утвержденными сметами.
12. Учет ведется в соответствии с учетной политикой.

Если организация ведет учет **с помощью компьютеров**, то сле­дует убедиться, что:

1. используемая бухгалтерская программа защищена от досту­па посторонних лиц;
2. данные электронного учета дублируются на случай потери или уничтожения;
3. разработанные организацией механизированные формы первичных документов и регистров учета соответствуют требова­ниям унифицированных форм;
4. имеется возможность изменения алгоритмов обработки бух­галтерских данных при изменении нормативных документов;
5. алгоритмы обработки бухгалтерских данных соответствуют действующему законодательству.

По результатам проверки организации бухгалтерского учета аудитор или контролер дает субъективную оценку надежности системы бухгалтерского учета. Она может быть как минимум трех видов: **высокая, средняя и низкая.**

**Проверка организации работы СВК** осуществляется по сле­дующим направлениям:

|  |
| --- |
| 1. Структура бухгалтерского аппарата у объекта проверки |
| 2. Методика бухучета, применяемая у объекта проверки (журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная, компь­ютерная, иная) |
| 3. Распределение обязанностей в бухгалтерии (должность, Ф.И.О., субъективное мнение о профессионализме бухгалте­ров) |
| 4. Закреплено ли данное распределение документально |
| 5. Разработаны ли должностные инструкции |
| 6. Существует ли СВА у объекта проверки. Субъективная оценка ее руководителя |
| 7. Оценка текучести кадров в среде аудиторов, учетных работ­ников и контролеров (СВА, бухгалтерия, плановый отдел, за­местители руководителя и т.д.) |
| 8. Система оплаты труда СВА и учетных работников |
| 9. Механизация и автоматизация учета (какая программа, ко­гда установлена, как часто обновляется версия, стоят ли на об­служивании в профессиональной фирме) |
| 10. Защищена ли программа от доступа посторонних лиц |
| 11. Дублируются ли данные электронного учета |
| 12. Наличие приказа об учетной политике и ее основные поло­жения (желательно получить копию) |
| 13. Соответствие учетной политики нормативным документам и ее соблюдение |
| 14. Назначены ли приказом материально ответственные лица |
| 15. Заключены ли с материально ответственными лицами до­говоры о полной материальной ответственности. |
| 16. Проведена ли инвентаризация имущества и обязательств (когда, основные результаты) |
| 17. Сколько проведено инвентаризаций: плановых, внезапных |
| 18. Соответствуют ли данные инвентаризаций данным статей баланса |
| 19. За чей счет списаны недостачи, выявленные в ходе инвен­таризаций |
| 20. Производятся ли встречные проверки между подразделе­ниями бухгалтерии |
| 21. Возможен ли несанкционированный доступ к активам объ­екта проверки, к системе ведения документации и записям по бухгалтерским счетам |
| 22. Соответствуют ли записи в первичных документах записям в аналитическом и синтетическом учете |
| 23. Операции в учете правильно отражают временной период их осуществления |
| 24. Операции в учете зафиксированы в правильных ценах |
| 25. Операции правильно отражены на счетах бухгалтерского учета |
| 26. Разработана ли система внутреннего контроля в организа­ции и осуществляется ли оценка эффективности ее работы |
| 27. Имеется ли положение о СВА и должностные инструкции ее работников |
| 28. Выполняет ли ревизионная комиссия программу внутри­хозяйственного контроля |
| 29. Создано ли в организации специальное подразделение эко­номической безопасности |
| 30. Наличие разрешительных надписей, шифров и т.д., препят­ствующих несанкционированной выдаче активов |
| 31. Ведется ли контроль за соблюдением нормативных показа­телей (расход материалов, нормы расхода ГСМ и т.д.) |
| 32. Каким образом реагирует объект проверки на отрицатель­ные отклонения |
| 33. Проверяется ли правильность оценки и учета ТМЦ внут­ренними аудиторами и контролерами |
| 34. Сличаются ли на объекте проверки первичные данные о расходе ТМЦ с данными управленческих отчетов о движении материальных ценностей |
| 35. Проводятся ли мероприятия по обучению, повышению квалификации кадров аудиторов, контролеров и учетных ра­ботников, кассиров |

Типичные нарушения:

1. Отсутствие должного разделения обязанностей в бухгалте­рии организации либо их неоднократное дублирование.
2. Отсутствие должного контроля со стороны бухгалтерии за ведением первичного учета структурными подразделениями орга­низации.
3. Нарушение системы учета работниками, ответственными за подготовку первичной документации.
4. Нарушение правил ведения документооборота.
5. Нарушение требований, установленных учетной политикой.
6. Отсутствие дублирования информации, находящейся на электронных носителях.

7. Алгоритмы применяемых программ не обеспечивают требо­ваний нормативных документов по ведению бухгалтерского уче­та.

Ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бух­галтерской) отчетности определяются учетной политикой органи­зации.

В процессе ее проверки анализируется правильность оформле­ния этого документа соответствующей организационно-распоря­дительной документацией (приказ руководителя или протокол собрания учредителей).

При этом **оценивается**:

а) обоснованность принятого рабочего плана счетов;

б) целесооб­разность оговоренных методов:

- начисления амортизации основ­ных средств;

- организации учета и оценки материальных запасов;

- оценки ценных бумаг;

- учета заготовления и приобретения мате­риалов;

- учета затрат на производство и издержек обращения;

- оценки незавершенного производства, готовой продукции и това­ров;

- отражения в учете выпуска готовой продукции;

- определения выручки от реализации;

- формирования различных резервов;

- опре­деления формы бухгалтерского учета и т.д.

Аудиторы и контролеры должны помнить, что изменения в учетной политике могут иметь место только в случаях:

* реорганизации организации (слияние, разделение, присоеди­нение);
* смены собственников;
* изменений в законодательстве РФ или в системе норматив­ного регулирования бухучета в РФ;
* разработки новых способов бухгалтерского учета.

Все изменения в учетной политике должны быть обоснованны­ми и оформляться приказом (распоряжением) руководителя орга­низации.

Последствия изменений в учетной политике, не связанные с изменением законодательства РФ, должны быть оценены в стои­мостном выражении на основании выверенных организацией дан­ных на дату (1-е число месяца), с которой применяются изменен­ные способы ведения бухгалтерского учета.

Практика проведения внутренних проверок показывает, что во многих организациях этому важному в хозяйственной деятельно­сти документу не уделяется должного внимания, поскольку разра­боткой положений учетной политики занимается, как правило, один человек — главный бухгалтер организации.

Основные вопросы программы аудиторской проверки

При проведении проверки учетной политики организации про­веряется наличие в ней следующих элементов:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета.
2. Методы организации учетной работы.
3. Формы ведения бухгалтерского учета.
4. Технология обработки информации.
5. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмот­рены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней финансовой (бухгалтерской) отчетности.
6. Наличие правил документооборота.
7. Порядок проведения инвентаризации активов и обяза­тельств организации.
8. Установление границы между основными средствами и средствами в обороте.
9. Методы оценки видов имущества и обязательств.
10. Оценка товаров.
11. Оценка незавершенного производства.
12. Оценка финансовых вложений.
13. Оценка материалов.
14. Оценка готовой продукции.
15. Способ начисления амортизации по основным средствам.
16. Определение срока полезного использования по основным средствам.
17. Способ начисления амортизации по НМА.
18. Определение полезного срока использования НМА.
19. Способ отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по НМА.
20. Создание оценочных резервов и резервов под оценочные обязательства (до 2011 года – резервов под условные обязательства).
21. Порядок списания расходов будущих периодов.
22. Порядок начисления дивидендов.
23. Порядок отнесения затрат по ремонту основных средств на себестоимость.
24. Порядок списания общехозяйственных расходов.
25. Порядок определения прямых и косвенных расходов.
26. Метод распределения косвенных затрат между объектами калькулирования.
27. Порядок списания расходов будущих периодов.
28. Организация учета процентов по кредитам банков и иным заемным средствам.
29. Порядок и метод признания доходов и расходов для целей налогообложения прибыли.
30. Порядок и методы учета объектов налогообложения по другим налогам.
31. Учет постоянных и временных разниц, налоговых активов и обязательств.

Типичные нарушения:

1. Отсутствует график документооборота.
2. Нет графика проведения инвентаризации.
3. Результаты инвентаризации не получают отражения в бух­галтерском учете.
4. Не определена граница между основными средствами и средствами в обороте.
5. Не регламентированы методы оценки имущества и обяза­тельств.
6. Не установлены принципы налогового учета по налогу на прибыль, не разработаны аналитические налоговые регистры.
7. Не разделены бухгалтерская учетная политика и налоговая учетная политика.
8. В бухгалтерской учетной политике отсутствуют перечни первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и форм внутренней отчетности.
9. В налоговой учетной политике не отражен порядок налогового учета:

а) по НДС,

б) налогового агента по НДФЛ,

в) объектов основных средств:

- облагаемых и необлагаемых налогом на имущество,

- расположенных на территориях, подведомственных разным налоговым органам.

Типовая методика проверок организации процесса продаж продукции (работ, услуг)

Оценка СВА работы СВК по этому направлению должна охваты­вать все стадии процесса выпуска, отгрузки и продажи продук­ции.

Оценивая СВК продаж, необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1. Каким образом осуществляется регистрация заказов покупа­телей.
2. Как определяются цены при продаже продукции (работ, ус­луг).
3. Кто санкционирует условия продаж.
4. Разделены ли обязанности по регистрации заказов, опреде­лению цен и санкционированию продаж.
5. Контролируются ли продажи продукции (работ, услуг) орга­низации своим работникам и руководителям.
6. Пронумерованы ли бланки счетов, выставляемых покупате­лям и накладных (иных документов на отгрузку);
7. Ограничен ли доступ к бланкам этих документов.
8. Контролируется ли последовательность их нумерации для выявления отсутствующих или продублированных документов.
9. Разделены ли обязанности по выписке счетов, накладных и внесению соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета.

С учетом результатов проверки СВК определяются объем и ха­рактер *контрольных процедур по существу*.

Их цель состоит в по­лучении необходимых доказательств и формировании обоснован­ного мнения о полноте и достоверности информации о выручке с продаж, отраженной в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Аудитор или контролер, как правило, проверяет *правильность отражения в учете поступления произведенной готовой продукции* на склад готовой продукции организации. Он анализирует действующий порядок оформления этой операции. Обычно на каждый вид продукции бухгалтерия открывает карточку количественного учета, которая передается на склад. Работники склада должны де­лать записи на этих карточках только на основании первичных до­кументов (накладные, требования-накладные и т.д.).

Аудитор или контролер должен тщательно исследовать соблюдение этого тре­бования. Ему следует познакомиться с данными учета готовой продукции, которые должны подтверждаться материалами инвен­таризации, проводимой ежегодно в обязательном порядке перед составлением годового баланса.

Следующая контрольная процедура — это проверка правиль­ности отражения в учете *реализации готовой продукции*. Перво­начально необходимо ознакомиться с методом оценки реализа­ции, зафиксированной в действующей учетной политике органи­зации, обращая внимание на ее неизменность за весь проверяемый период. Затем осуществляется анализ операций, отраженных на счете «Продажи», где определяются финансовые результаты от реализации готовой продукции.

На этом этапе аудитор или контролер выполняет следующие действия:

1. проверку правильности оформления первичных документов на отгрузку продукции;
2. проверку достоверности отражения фактической себестои­мости отгруженной продукции на основании данных аналитиче­ского учета и первичных документов складского учета;
3. правильность и своевременность отражения суммы выручки за отгруженную продукцию на счете «Продажи», субсчет «Выруч­ка»;
4. проверку правильности оформления доверенностей при не­посредственном отпуске готовой продукции.

В процессе проведения указанных процедур необходимо со­поставить даты оформления отгрузочных документов с датой от­ражения операции по отгрузке в соответствующем учетном регистре и датой оплаты отгруженной продукции по выписке банка. При обнаружении расхождений должны быть внесены изменения в учетные и отчетные показатели.

После сверки отчетных показателей с данными учетных реги­стров целесообразно осуществить документальную проверку от­грузки и реализации продукции, для чего необходимо убедиться в наличии документов на отпускаемую продукцию. Основанием для отражения в учетных регистрах отгруженной продукции (работ, услуг) являются: расходные накладные склада готовой продук­ции, товарно-транспортные накладные на перевозку груза автомо­бильным транспортом, транспортные накладные на перевозку гру­за железнодорожным, водным и воздушным транспортом, а также пропуск на вынос (вывоз) продукции, находящийся в подразделе­нии, осуществляющем охрану организации.

Документальную проверку отгрузки и реализации продукции аудиторы и контролеры проводят, сопоставляя количество про­дукции, отраженное в сопроводительных документах на отгрузку и в транспортных документах. Анализируя содержание этих доку­ментов, аудитор или контролер сопоставляет даты:

1. Оформления отпуска продукции складом.
2. Транспортной накладной.
3. Пропуска на вынос (вывоз) продукции и материальных цен­ностей.

При отпуске готовой продукции на месте, т.е. со склада поставщика, подтверждением ее отгрузки могут служить доверенности на право получения груза и пропуск на вы­воз готовой продукции с территории организации. Эти доверенно­сти в конце каждого дня сдаются уполномоченными работниками в бухгалтерию с приложением к ним соответствующих документов.

Особое внимание при проверке реализации продукции (работ, услуг) целесообразно обращать на товарообменные (бартерные) операции. Как показала практика, нередко такие сделки не отра­жаются на счете «Продажи», а отпущенная на бартерной основе продукция списывается неправомерно со счета «Выпуск продук­ции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетами по учету при­обретения производственных запасов или товаров по оценке не выше себестоимости.

В соответствии с налоговым законодательством в таких случа­ях стоимость реализованной продукции по товарообменным опе­рациям необходимо скорректировать для целей налогообложения прибыли исходя из действовавших на момент совершения сделки цен на аналогичную продукцию.

Следующим этапом является проверка *непротиворечивости данных*, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности, синтетическом и аналитическом учете. Для этого сверяют данные, отраженные в Отчете о прибылях и убытках, с данными Главной книги по кредиту счета «Продажи». Далее необходимо сопоставить данные Главной книги с данными соответствующего журнала-ордера и ведомостей при применении в организации журнально-ордерной формы учета.

Типичные виды нарушений в реализации готовой продукции:

1. Нарушение правил учета изготовленной и реализованной продукции на счетах учета.
2. Несоответствие данных синтетического и аналитического учета готовой продукции.
3. Отсутствие инвентаризации остатков готовой продукции в установленном порядке.
4. Нарушается порядок признания доходов и расходов в отчет­ном периоде.
5. Не соблюдаются требования НК РФ по дате получения до­хода и проведения расходов.
6. Нарушается действующий порядок ведения аналитического учета к счетам финансовых результатов.
7. Не соблюдается корреспонденция счетов, определенная учетной политикой организации.

Типовая методика проверки рационального и экономного расходования производственных ресурсов

Одной из важнейших задач СВА являются:

а) выявление потерь ма­териальных и трудовых ресурсов,

б) выработка рекомендаций:

- по их вовлечению в процесс производства,

- по снижению себестоимости производимой продукции (работ, услуг).

Сокращение и устране­ние потерь производственных ресурсов с помощью проверок следует рассматривать как вовлечение в оборот дополнительных ре­сурсов.

Каждая организация в процессе своей деятельности несет **не­производительные потери** ресурсов. Их можно классифицировать следующим образом:

1. Потери от простоя, включая потери рабочего времени (не­правильное разделение труда, отсутствие норм выработки или за­ниженные нормы и т.д.).

1. Неполное использование производственного оборудования (несоответствие мощностей торговому балансу, их несвоевремен­ный и некачественный ремонт, неподходящий транспорт и т.д.).
2. Приобретение излишних средств производства и предметов труда.
3. Нерациональное расходование материальных ресурсов, в том числе:
4. потери от невыполнения норм и нормативов;
5. недостаточное использование передового опыта;
6. некомплексное использование материальных ресурсов;
7. использование материалов не по прямому назначению;
8. недоиспользование отходов производства и брака (возврат в производство, реализация);
9. качество материалов ниже предусмотренного технологиче­скими регламентами;
10. низкий уровень складского хозяйства.

5. Потери в сфере сбыта и реализации продукции, в том числе:

1. при погрузке, разгрузке, перевалке и транспортировке про­дукции;
2. от снижения качества продукции в результате хранения;
3. от уценки невостребованных рынком товаров;
4. дополнительные складские издержки по хранению нелик­видов;
5. от порчи, недостачи и хищений;
6. потери на таре.

6. Непроизводительные расходы, включающие в себя такие составляющие, как:

1. уничтожение или порча средств и предметов труда;
2. потери незавершенной продукции;
3. потери от выпуска продукции пониженного качества и продукции, не пользующейся спросом;
4. уничтожение или порча готовой продукции;
5. дополнительные издержки производства, вызванные про­стоем;
6. убытки от стихийных бедствий;
7. дополнительные потери коммерческих организаций, вы­званные нарушением договорных обязательств.

Потери, которые рассчитываются относи­тельно действующей нормативной базы, можно выявить примени­тельно к каждому рабочему месту, центрам ответственности, цен­трам прибыли, центрам инвестиций и по коммерческой организа­ции в целом.

Эта работа ведется с применением методов и приемов выявления отклонений с использованием системы нормативного учета **«Стандарт-Кост»**, которая позволяет выяв­лять отклонения от утвержденных нормативов и ответственных за эти отклонения.

Эта система рекомендует применять следующие классифика­ции нормативных затрат.

**По типам:**

1. Идеальные, теоретические. Эти нормативы основаны на мак­симальном уровне эффективности работы оборудования, без оста­новок в работе, сбоев и поломок и не учитывают брака. Они слу­жат ориентирами при разработке мероприятий по повышению эф­фективности производственной деятельности.
2. Базовые. Это нормативы, величина которых во многом опре­деляется параметрами используемого организацией технологиче­ского оборудования. Они пересматриваются редко, как правило, после проведения его реконструкции или модернизации.
3. Реальные. Это нормативы затрат, которые могут быть достиг­нуты при конкретном уровне производства с учетом технологиче­ских отходов, нормального брака и перерывов в работе, т.е. рас­считаны на средние условия деятельности организации.

При оценке обоснованности и прогрессивности реальных нор­мативов важно правильно выбрать эталон для сравнения. Наибо­лее часто в качестве такого эталона используются критически проанализированные результаты деятельности организации в предыдущем периоде, показатели деятельности наиболее передо­вых организаций соответствующей отрасли отечественной эконо­мики, а также зарубежный опыт.

**По видам**

1. Прямые материальные затраты.
2. Прямые затраты труда.
3. Общепроизводственные расходы.

Каждый из этих элементов подразделяется на две составляю­щие, т.е. в расчетах по системе управленческого учета «Стан­дарт-Кост» участвуют шесть элементов нормативных затрат на производство единицы продукции:

1. нормативная цена основных (прямых) материалов;
2. нормативное количество основных (прямых) материалов;
3. нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);
4. нормативная ставка прямого труда;
5. нормативный коэффициент переменных общепроизводст­венных расходов;
6. нормативный коэффициент постоянных общепроизводст­венных расходов.

Для организаций, оказывающих услуги, приме­няются только последние четыре позиции, поскольку в своих опе­рациях они не используют сырье и материалы.

Рассмотрим более подробно каждый элемент нормативных за­трат.

Нормативные затраты (норма расхода) прямых материалов определяются путем умножения нормативной цены материалов на их нормативное количество.

Нормативная цена прямых материалов представляет собой стоимостную оценку затрат определенного вида прямого материа­ла на следующий учетный период. Ответственность за обоснован­ность нормативных цен по всем прямым материалам несет спе­циалист по закупкам. Определяя нормативные цены, он должен максимально учесть все их возможные изменения в планируемом периоде, в том числе из-за изменений условий поставки вследст­вие появления новых поставщиков и др.

Нормативное количество (норма расхода) прямых материа­лов — это количество материалов, которое будет использовано для производства единицы продукции. Определение этих норм явля­ется одной из наиболее трудных задач, поскольку на них оказыва­ют влияние инженерные спецификации изделий, качество пря­мых материалов, возраст и производительность машин и оборудо­вания, квалификация и опыт рабочих и т.д. Определенный брак и потери могут быть неизбежны, что следует учитывать при опреде­лении нормируемого расхода материалов. Обычно эти нормы ус­танавливают производственные менеджеры, привлекая для их разработки инженеров, агентов по закупке материалов и машин­ных операторов. Контроль над организацией разработки и пере­смотра норм расхода прямых материалов должен обязательно присутствовать в планах работы СВА.

Нормативные затраты прямого труда определяются умноже­нием нормо-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда.

Нормативное рабочее время (нормо-часы прямого труда) отра­жает время, необходимое для производства единицы продукции (работ, услуг). Это время устанавливается при постановке про­дукции на производство, а затем пересматривается, если происхо­дит замена машин, оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за пересмотр этого показателя не­сет руководитель соответствующего подразделения.

Нормативная ставка оплаты прямого труда выражает почасо­вые затраты труда для каждой операции или вида работ. Они ут­верждаются руководством организации и корректируются в зави­симости от финансовых возможностей организации с учетом уровня инфляции.

Нормативные общепроизводственные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводст­венных расходов. Эти оценки основаны на нормативных коэффи­циентах, утверждаемых руководством организации.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводствен­ных расходов определяется делением общих планируемых пере­менных общепроизводственных затрат на планируемое количест­венное выражение выбранного базового критерия, например, ожи­даемое количество нормативных машино-часов или человеко-ча­сов прямого труда.

**Кпер = ОПРпер : Кт** , где

**Кпер –** коэффициент переменных производственных расходов,

**ОПРпер –** планируемые переменные общепроизводственные расходы,

**Кт –** ожидаемое количество нормо-часов прямого труда.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводствен­ных расходов определяется делением общих планируемых постоянных общепроизводственных затрат на планируемое количест­венное выражение выбранного базового критерия, например, нормальная производственная мощность, выраженная в нормо-часах прямого труда.

Под нормальной производственной мощностью по­нимается среднегодовой уровень производст­венной мощности, необходимой для обеспече­ния уровня планируемых продаж продукции (работ, услуг).

**Кпост = ОПРпост : Ктн** , где

**Кпост –** коэффициент постоянных производственных расходов,

**ОПРпер –** планируемые постоянные общепроизводственные расходы,

**Ктн –** нормальная производственная мощность, выраженная в нормо-часах прямого труда.

Использование нормальной мощности в качестве базового критерия приводит к тому, что все постоянные ОПР в расчете на единицу продукции в случае ее превышения будут меньше, чем нормативные, и, следовательно, уменьшится стоимость производ­ства единицы изделия. Если же фактический выпуск продукции (работ, услуг) опускается ниже нормальной мощности, то склады­вается ситуация, когда та же сумма постоянных ОПР будет при­ходиться на меньшее количество произведенной продукции (ра­бот, услуг) и соответственно затраты на единицу возрастут при прочих равных условиях.

Вычисление отклонений и их анализ

Первым шагом в оценке деятельности объекта проверки при внутреннем контроле является:

1. выявление отклонений и их при­чин,
2. определение их существенности.

Эта работа заканчивается **отчетом или служебной запиской**, на основании которых руково­дитель объекта проверки может предпринять соответствующие действия:

- для их устранения, если причины неблагоприятные;

- (или) для усиления воздействия причин, вызвавших это от­клонение, если они благоприятные.

В общем виде **благоприятным считается** отклонение, увеличивающее операционную прибыль (прибыль от основной деятельности).

**Неблагоприятное отклонение** — это отклонение, уменьшающее эту прибыль.

В случаях, когда **отклонение не связано с прибылью напрямую**, считается, что если:

а) фактические затраты выше нормативных - отклонение признается **неблагоприятным**,

б) фактические затраты ниже нормативных — отклонение **благоприятное**.

Чаще всего анализ отклонений может осуществляться выбо­рочно, так как в крупных и средних организациях невозможно рассмотреть все области деятельности в деталях. Практика, когда изучаются только отклонения, выходящие за заранее установлен­ный предел определенной величины, называется **управлением по отклонениям**.

При данной системе анализируются только отклонения, пре­вышающие определенный лимит, например 4%, который устанав­ливает руководство.

Вычисление этих отклонений с учетом различных объемов производства продукции (планового и фактического) производит­ся с помощью **«гибкого бюджета»**.

Контролеры при опре­делении отклонений отслеживают движение материальных ресур­сов, которые составляют, как правило, **основную часть** в себестои­мости выпускаемой продукции по всей технологической цепочке.

Для оценки *эффективности проведенной контрольной работы* це­лесообразно исчислить эффект от устранения выявленных потерь, который будет учитывать не только результат, но и произведен­ные для его получения затраты, в том числе на проведение про­верки.

На основе анализа выявленных отклонений от имеющейся нормативной базы контролерами **подготавливаются рекоменда­ции** по снижению или стимулированию факторов, вызвавших эти отклонения, с целью интенсификации производства, к которым, например, относятся:

1. совершенствование процесса функционирования используе­мых ресурсов, в том числе ускорение оборачиваемости оборотных производственных средств, совершенствование структуры основ­ных производственных фондов, рациональная организация управ­ления коммерческой организацией, труда и технологии производ­ства;
2. совершенствование качественных характеристик применяе­мых ресурсов, предполагающее улучшение использования трудо­вых ресурсов, предметов труда и основных средств.

Типовая методика проверок правильности начисления и уплаты налогов

Исследование природы налоговых ошибок в коммерческих орга­низациях свидетельствует о том, что они возникают вследствие:

1. невозможности качественного изучения большого числа нормативных налоговых актов с дополнениями и изменениями;
2. некомпетентности бухгалтеров в вопросах ведения налого­вого учета;
3. несвоевременного или неполного отражения продаж, а так­же учета продаж, минуя счета реализации, либо неотражения их по бартерным операциям;
4. непроведения в учете исправительных записей по актам на­логовых проверок;
5. арифметических ошибок в исчислении налогов, сборов и иных обязательных платежей;
6. невыделения в приобретаемых ценностях налога на добав­ленную стоимость;
7. неотражения в аналитическом учете группы реализуемых товаров, чтоне дает возможности применить соответствующие расчетные ставки НДС;
8. отсутствия раздельного учета оборота по видам деятельно­сти, облагаемым и не облагаемым НДС;
9. нарушения установленного порядка формирования себе­стоимости продукции (работ, услуг) и необоснованного включе­ния в нее некоторых видов затрат;
10. неверного исчисления налогов при наличии дебиторской и кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давно­сти;
11. других нарушений.

До начала проверки целесообразно внимательно изучить учет­ную политику организации для целей налогообложения, чтобы оценить ее содержание на соответствие структуре, отраслевой принадлежности и другим особенностям. Цель этого документа — установить порядок ведения налогового учета отдельных хозяйст­венных операций и (или) объектов налогообложения. При его анализе следует помнить, что корректировка учетной политики для целей налогообложения может осуществляться только при изменении законодательства или методов налогового учета. Если такое изменение проведено, то в новом виде учетная политика для целей налогообложения должна применяться только с начала на­логового периода.

При изучении налоговой учетной политики необходимо обращать внимание на:

1. порядок уплаты налогов и платежей по обособленным под­разделениям;
2. метод определения доходов и расходов (кассовый или по на­числению);
3. налоговый учет амортизируемого имущества;
4. метод оценки сырья и материалов при их списании в произ­водство;
5. метод оценки покупных товаров при их реализации;
6. метод оценки ценных бумаг при их реализации и ином вы­бытии;
7. перечень прямых расходов;
8. порядок распределения прямых расходов между реализованными, нереализованными товарами (работами, услугами) и незавершенным производством;
9. состав себестоимости покупных товаров;
10. формирование резервов сомнительных долгов; формирова­ние резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслужи­ванию; других резервов;
11. формирование регистров налогового учета и первичных учетных документов;
12. другие вопросы налогового учета.

Для того, чтобы убедиться в том, что бухгалтерия организации соблюдает утвержденную ее руководством учетную налоговую по­литику, необходимо проводить детальную проверку того, как сис­тема бухгалтерского учета осуществляет внутренний контроль за процессом начисления и своевременной уплаты налогов и сборов, используя приемы пересчета, встречной проверки, прослежива­ния (трассирования), юридической проверки и составления аль­тернативных расчетов, особенно по счету «Расчеты по налогам и сборам» в разрезе субсчетов.

Ал­горитм проверки внутренним аудитором правильности начисле­ния и перечисления налогов и сборов должен предусматривать:

1. ознакомление с приказом по учетной политике;
2. изучение правильности расчетов начислений как на отсутст­вие арифметических ошибок, так и на соблюдение норм и правил, предусмотренных действующим законодательством;
3. установление обоснованности применения базы ставок на­логообложения и источников осуществления платежей;
4. выявление возможных логических ошибок в исчислении на­логов и наличия корректировок для целей налогообложения;
5. исследование правильности отражения операций, связан­ных с исчислением налогов в первичных документах, учетных ре­гистрах и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
6. выяснение правильности заполнения налоговых деклараций и осуществление их сверки с данными бухгалтерского учета и ак­тами сверки расчетов с налоговыми органами;

**Схема проверки правильности начисления и уплаты налогов и сборов может иметь следующий вид:**

1. Изучение нормативной законодательной базы о налогообло­жении, применяемой в коммерческой организации.
2. Установление объектов налогообложения.
3. Контроль правильности исчисления налогооблагаемой базы, в том числе:
4. проверка правильности заполнения налоговых деклараций;
5. правильность применения ставок налогообложения;
6. сверка налоговых деклараций с данными бухгалтерского учета и актов сверки с налоговыми органами;
7. правильность отражения налогов в учете;
8. обоснованность применения льгот;
9. применение законных методов налоговой оптимизации, упущенная выгода от их неприменения;
10. соблюдение сроков перечисления налогов и сборов, сдачи деклараций;
11. наличие и правильность корректировки данных бухгалтер­ского учета для целей налогообложения.

При выполнении указанных мероприятий необходимо самое пристальное внимание уделить проверке достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности коммерческой организации и ее обособленных подразделений, в ходе которой контролируются следующие направления:

1. Соответствие показателей, отраженных в налоговых декла­рациях, данным финансовой (бухгалтерской) отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения.

Проверки ведутся раздельно по каждой форме налоговой декларации в разрезе проверяемых видов налогов и сборов путем сопоставления показателей, содержащихся в налоговой деклара­ции, с соответствующими показателями финансовой (бухгалтер­ской) отчетности.

1. Соответствие показателей налоговой и финансовой (бухгал­терской) отчетности коммерческой организации, имеющих значе­ние для правильного исчисления налоговой базы, данным синте­тического и аналитического учета.
2. Полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы, особенно по счетам для обобщения информации о реализации продукции, о полученной выручке и произведенных затратах.
3. Правильность применения цен на товары и услуги для целей налогообложения по сделкам с аффилированными юридическими лицами, по товарообменным операциям, при совершении внешне­торговых сделок. По таким сделкам учитываются допустимые пределы отклонения цен от уровня, применяемого коммерческой организацией по однородным товарам и услугам, по отношению к другим организациям.
4. Анализ задолженности организации или ее подразделе­ний по платежам в бюджет и внебюджетные фонды и структура этой задолженности по годам.

При проведении этой работы необ­ходимо рассчитать отношение сумм задолженности организации к общей сумме налогов и обязательных платежей по годам внутри проверяемого периода, а также по тем видам платежей, по кото­рым образовалась наибольшая задолженность (НДС, налог на прибыль, акцизы и т.д.). Тенденции, выявленные в динамике и структуре задолженности по отдельным налогам и сборам в отно­шении к суммам платежей, позволяют:

1. определить налоги, по которым сложилась наибольшая за­долженность;
2. выделить внутри проверяемого периода годы, в которые ор­ганизация или ее подразделения не смогла рассчитаться с бюдже­том и внебюджетными фондами по обязательным платежам;
3. выделить те виды обязательных платежей, которые вызыва­ют наибольшие затруднения с уплатой;
4. выявить возможные факторы или причины, вызвавшие воз­никновение задолженности по налогам и сборам.

**Налоговая учетная политика**

**Определение и требования к налоговой учетной политике**

Согласно п.2 ст.11 НК РФ учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов):

а) определения доходов и (или) расходов;

б) их признания, оценки, распределения;

в) учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Требования к налоговой учетной политике и налоговому учету содержатся в п.12 ст.167и ст.313 НК РФ:

1) утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации;

2) применяется с 1-го января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом (распоряжением);

3) является обязательной для всех обособленных подразделений организации;

4) вновь созданная организация утверждает учетную политику не позднее окончания первого налогового периода. При этом считается, что данная учетная политика применяется со дня создания организации;

5) решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода;

6) при изменении законодательства о налогах и сборах изменить учетную политику можно не ранее чем с момента вступления в силу законодательных изменений.

Когда изменения законодательства о налогах и сборах распространяются на прошедший период, налогоплательщик вносит изменения в учетную политику этого периода (п.5 письма ФНС России от 19.05.09 № 3-2-13/74);

7) если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, то он обязан отразить в учетной политике принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности. В данном случае оформляется дополнение к действующей учетной политике;

8) основополагающим является принцип последовательности применения норм и правил налогового учета.

**Связь бухгалтерской и налоговой учетной политики**

Согласно положениям ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина от 06.10.2008 № 106н) в составе бухгалтерской учетной политики утверждаются:

1) рабочий план счетов, содержащий синтетические и аналитические счета. Если для целей налогообложения необходим раздельный учет доходов, расходов и иных объектов налогообложения, то в налоговой учетной политике делают ссылку на утвержденные в рабочем плане счетов субсчета и счета аналитического учета, на которых организован такой раздельный учет;

2) формы первичных документов. Поскольку первичные документы являются подтверждением записей и в бухгалтерском, и в налоговом учете, то в налоговой учетной политике (в части документального оформления операций) достаточно сделать ссылку на бухгалтерскую учетную политику;

3) регистры бухгалтерского учета. В случаях, когда налоговый учет основан на регистрах бухгалтерского учета, в налоговой учетной политике достаточно сослаться на названия регистров, утвержденных в бухгалтерской учетной политике.

**Налог на прибыль**

*Выбор способов и методов налогового учета:*

### 1) метод определения даты признания доходов (осуществления расходов) для целей налогообложения (ст. 271, 272, 273 НК РФ): метод начислений или кассовый метод.

### На основании п.1 ст. 273 НК РФ организации могут применять кассовый метод при условии, что в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал. Как определить: берут каждые 4 квартала подряд, суммируют доходы от реализации (которые определяют в соответствии со ст. 249 НК РФ), делят на 4. Например, по итогам 1 квартала надо брать выручку за 2, 3, 4 кварталы прошлого года и 1 квартал текущего года. При нарушении условий применения кассового метода организация переходит на метод начисления с начала того налогового периода, в котором допущено нарушение условий. Не могут применять кассовый метод: банки, участники договора доверительного управления имуществом, участники договора простого товарищества;

### 2) способ оценки сырья и материалов (п.8 ст.254 НК РФ): по средней стоимости, по стоимости единицы запасов, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

3) прямые расходы (ст.318, 319 НК РФ): установить перечень прямых расходов; порядок распределения между незавершенным производством (незавершенными работами, услугами), остатками готовой продукции и реализацией; механизм распределения при невозможности отнести прямые расходы к конкретному виду продукции (работ, услуг); для видов деятельности по оказанию услуг закрепить право на единовременное списание прямых расходов в текущем отчетном (налоговом периоде);

4) порядок формирования себестоимости покупных товаров, приобретаемых для перепродажи (ст.320 НК РФ): только по покупной стоимости или покупная стоимость товаров и транспортные расходы по доставке, или покупная стоимость и иные расходы по приобретению товаров.

Метод оценки незавершенного производства (ст.319) и метод формирования покупной стоимости товаров (ст.320) не может быть изменен в течение 2-х лет;

### 5) оценка реализованных покупных товаров (пп.3 п.1 ст.268 НК РФ): по средней стоимости, по стоимости единицы товара, по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);

6) списание стоимости выбывших ценных бумаг (п. 9 ст. 280 НК РФ): по стоимости единицы, ФИФО;

7) амортизируемое имущество (ст.258, 259-259.3 НК РФ): срок полезного использования; метод начисления амортизации; повышающие и понижающие коэффициенты к нормам амортизации основных средств; амортизационная премия.

8) порядок определения технологических потерь (пп.3 п.7 ст. 254) при производстве и (или) транспортировке.

Норматив образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве, может быть установлен технологической картой, сметой технологического процесса или иным аналогичным документом. Подтверждением расходов в виде технологических потерь могут быть также отраслевые нормативные акты, расчеты и исследования технологических служб организации (письма Минфина РФ от 02.09.2003 № 04-02-05/1/85, от 01.11.2005г. № 03-03-04/1/328, от 17.05.2006 № 03-03-04/1/462, от 27.03.2006 № 03-03-04/1/289, от 01.10.2009 № 03-03-06/1/634);

9) образование резервов: по сомнительным долгам (ст. 266); на ремонт основных средств (ст. 260, 324); на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (ст. 267); предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (ст. 267.1); на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год (ст. 324.1);

10) проценты по долговым обязательствам (п.п.1, 1.1 ст.269 НК РФ): установить порядок определения предельного размера процентов для целей налогообложения – по среднему уровню процентов или по ставке рефинансирования ЦБ РФ, скорректированной на повышающий коэффициент. При выборе среднего уровня процентов необходимо по сопоставимым долговым обязательствам установить критерии сопоставимости - валюта, сроки, объемы, обеспечение;

11) определить виды деятельности, которые не являются предметом деятельности организации, и в связи с этим будут учитываться в составе внереализационных доходов (например, сдача имущества в аренду, предоставление в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности);

12) порядок отражения в налоговом учете доходов от реализации, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и соответствующих им прямых расходов (п.2 ст.271, абз.2, 3 п.1 ст.272, абз.8 ст.316 НК РФ);

13) выбор отчетного периода (ст.286 НК РФ);

14) при наличии обособленных подразделений (п.2 ст.288 НК РФ): показатели для распределения налоговой базы; выбор ответственного подразделения;

15) дата для определения внереализационных доходов (пп.3 п.4 ст.271 НК РФ): от сдачи имущества в аренду; в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; в виде иных аналогичных доходов (если такие доходы есть, то их надо перечислить в учетной политике).

Возможные даты: дата осуществления расчетов в соответствии с условиям заключенных договоров; дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов; последний день отчетного (налогового) периода;

16) дата для определения прочих расходов (пп.3 п.7 ст.272 НК РФ): суммы комиссионных сборов; расходы на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); арендные, лизинговые платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; иные подобные расходы (если такие расходы есть, то их надо перечислить в учетной политике).

Возможные даты: дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров; дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов; последнее число отчетного (налогового) периода.

*Организация налогового учета (ст.313, 314 НК РФ):*

1) порядок ведения налогового учета: с использованием бухгалтерских и (или) налоговых регистров;

2) формы налоговых регистров и наименования используемых бухгалтерских регистров (со ссылкой на бухгалтерскую учетную политику);

3) формы бухгалтерских справок и расчетов, которые используются для записей в налоговом учете.

*Документооборот:*

1) порядок составления налоговых регистров: лица, ответственные за составление регистров; сроки представления налоговых регистров лицу, формирующему налоговую базу по налогу на прибыль;

2) формирование налоговой базы по налогу на прибыль: ответственное лицо; форма сводного регистра по формированию налоговой базы; сроки составления сводного регистра;

3) составление налоговой декларации: ответственное лицо; сроки составления и представления в налоговую инспекцию; форма представления декларации в налоговую инспекцию (лично, через представителя, почтовым отправлением, по телекоммуникационным каналам связи);

4) хранение налоговой декларации, сводного регистра и регистров налогового учета (ответственное лицо, номер и название дела, местонахождение).

**НДС**

*Способы и методы:*

1) если производственный цикл по производству товаров (работ, услуг) по Перечню, утв. Постановлением Правительства от 28.07.2006г. № 468, составляет более 6 месяцев, то НДС с авансов можно не начислять (п. 13 ст. 167 НК РФ). Указанное право следует закрепить в налоговой учетной политике;

2) порядок ведения раздельного учета:

а) выручки от реализации, товаров, готовой продукции, облагаемых по разным ставкам НДС (аналитический учет по балансовым счетам 90, 41, 43);

б) «входного» НДС (ст.170 НК РФ):

- по облагаемым и необлагаемым операциям (видам деятельности);

- по «общим» товарам, работам, услугам;

3) право на применение условия о 5-ти процентах(абз.9 п.4 ст.170): указать, будет ли применяться право весь «входной» НДС принимать к вычету, когда доля совокупных расходов по необлагаемой деятельности (операциям) не превышает 5%;

4) правила ведения раздельного учета операций по реализации, облагаемых по ставке 0%:

а) порядок ведения раздельного учета по каждой операции реализации товаров (работ, услуг), облагаемой НДС по ставке 0% (п. 6 ст. 166 НК РФ);

б) порядок раздельного учета «входного» НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0% и операциям, облагаемым по иным ставкам (п.10 ст. 165 НК РФ).

*Организация налогового учета:*

а) форма ведения книг покупок и продаж, журналов учета счетов-фактур (на бумажных носителях или в электронном виде; ручным способом или с использованием программы);

б) порядок включения в книгу продаж чеков ККТ, бланков строгой отчетности (по мере выписки, ежедневно или ежемесячно по реестру/описи);

в) порядок включения в книгу покупок «общих» счетов-фактур: по мере получения с последующим (в конце налогового периода) сторнированием «входного» НДС по необлагаемым операциям (видам деятельности), либо по окончании налогового периода.

*Документооборот:*

а) порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж, журналов учета: ответственные лица за составление и оформление; сроки; «путь» от составления до передачи контрагентам счетов-фактур; «путь» от составления до сдачи в архив книг и журналов;

б) право подписи счетов-фактур;

в) документооборот с обособленными подразделениями: ответственные лица за составление счетов-фактур и ведение книг и журналов; нумерация исходящих счетов-фактур; порядок передачи книг и журналов в головную организацию по окончании налогового периода;

г) при изменении внешней формы счета-фактуры или добавлении реквизитов - приводится в приложении к учетной политике;

д) расчет налоговой базы и налога, декларация по НДС: ответственные лица, сроки, способ передачи в ИФНС, хранение.

**НДФЛ**

Налоговые агенты утверждают в учетной политике формы регистров налогового учета и порядок отражения в них сведений о выплаченных физлицу доходах (п.1 ст. 230 НК РФ). В регистрах должны быть указаны следующие сведения:

- сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика;

- статус налогоплательщика;

- доходы, полученные физлицами от налогового агента в налоговом периоде (с указанием вида и кода дохода);

- суммы выплаченных доходов и даты выплаты;

- предоставленные налоговые вычеты (с указанием кода вычета);

- исчисленные и удержанные налоги;

- даты удержания и перечисления налога и реквизиты платежного документа.

**Упрощенная система налогообложения**

*Способы и методы:*

1) выбрать объект налогообложения («доходы» или «доходы, уменьшенные на величину расходов»);

2) порядок ведения раздельного учета доходов, облагаемых и необлагаемых единым налогом (в специальном налоговом регистре, на счетах бухгалтерского учета, в книге учета хозяйственных операций или др.). Необлагаемыми являются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ;

3) для организаций с объектом налогообложения «доходы минус расходы» установить способы включения в расходы и порядок учета (в налоговых регистрах, бухгалтерской справке или на аналитических счетах бухгалтерского учета):

а) себестоимости проданных товаров (пп.2 п.2 ст. 346.17 НК РФ):

- выбрать метод оценки покупных товаров при их списании;

- установить алгоритм признания расходов на приобретение товаров «по мере реализации»;

б) «входного» НДС по покупным товарам (пп.8 п.1 ст. 346.16 НК РФ);

в) порядок определения предельной величины процентов по долговым обязательствам: по среднему уровню процентов или по ставке рефинансирования ЦБ РФ, скорректированной на повышающий коэффициент (п.п. 1, 1.1 ст. 269 НК РФ);

4) порядок раздельного учета целевых поступлений.

К необлагаемым доходам относятся целевые поступления, целевое финансирование, получение средств в рамках благотворительной деятельности (некоммерческие организации, застройщики, др.):

1) при отсутствии раздельного учета доходов и расходов в рамках целевого финансирования (в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ) средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения;

2) по итогам налогового периода надо сдать отчет по использованию целевых средств – ЛИСТ 7 декларации по налогу на прибыль. Средства, использованные не по назначению или не использованные в установленный срок, включаются в доходы на УСН. Отчет надо сдать в сроки, когда представляется декларация по УСН. См. письмо Минфина РФ от 13.03.2006 № 03-11-04/2/59.

*Налоговый учет:*

а) порядок ведения Книги учета доходов и расходов (в электронном виде или на бумажных носителях) (ст. 346.24 НК РФ, приказ Минфина РФ от 31.12.2008 № 154н);

б) вспомогательные справки и расчеты, на основании которых заполняется книга учета. Например, при получении необлагаемых доходов (целевых средств, займов и т.п.); определении себестоимости проданных товаров и суммы НДС, приходящейся на проданные товары; для расчета предельной суммы процентов по долговым обязательствам;

в) налоговый учет основных средств (нематериальных активов) по правилам главы 25 НК РФ на случай реализации основного средства (нематериального актива) до истечения 3-летнего периода с момента учета расходов на его приобретение, либо 10-летнего периода для объектов со сроком полезного использования свыше 15 лет. В указанном случае производится пересчет налоговой базы по единому налогу за весь период эксплуатации (использования) объекта по правилам главы 25 НК РФ (п.3 ст.346.16 НК РФ).

**ЕНВД**

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, облагаемых ЕНВД, в налоговой учетной политике должен быть установлен порядок раздельного учета показателей для исчисления налоговой базы по видам деятельности (п.6 ст.346.26 НК РФ).

При совмещении ЕНВД с другим режимом налогообложения налогоплательщик обязан вести раздельный учет имущества, обязательств, хозяйственных операций (п.7 ст. 346.26).

Порядок ведения раздельного учета при совмещении общего режима и ЕНВД:

а) вести регистр или составлять бухгалтерскую справку по распределению «общих» расходов (пропорционально доле доходов от деятельности на разных режимах налогообложения – п.9 ст. 274 НК РФ);

б) организация раздельного учета доходов и расходов:

- на аналитических счетах бухгалтерского учета или в специальных налоговых регистрах,

- для индивидуального предпринимателя – ведение двух книг или единой книги с разделением доходов и расходов по видам деятельности (по принципу: «итого - в том числе»);

в) организация раздельного учета «входного» НДС:

- на аналитических счетах бухгалтерского учета или в журнале учета входящих счетов-фактур,

- порядок включения в книгу покупок счетов-фактур по «общим» товарам, работам, услугам, имущественным правам;

г) организация раздельного учета основных средств, которые используются на разных режимах налогообложения, а также совместно.

Порядок раздельного учета при совмещении УСН и ЕНВД:

а) для раздельного учета доходов и расходов вести две книги, либо налоговые регистры для каждого режима налогообложения, либо общие налоговые регистры с выделением оборотов (в том числе) по УСН и ЕНВД;

б) вести регистр или составлять бухгалтерскую справку по распределению «общих» расходов (пропорционально доле доходов от деятельности на разных режимах налогообложения – п.7ст.346.26 НК РФ).

При определении доли в доходы не включают доходы от реализации бывшего в употреблении имущества, ценных бумаг, долей в уставном капитале, внереализационные доходы (письма ФНС России от 28.09.2005 № 02-1-08/204@, от 24.03.2006 № 02-1-07/27).

**Амортизируемое имущество**

Организация раздельного учета «общего» имущества при совмещении общего режима и ЕНВД:

а) для исчисления налоговой базы по налогу на имущество;

б) для распределения между видами деятельности расходов, связанных с эксплуатацией амортизируемого имущества, в т.ч. амортизации.

Организация раздельного учета «общего» имущества при совмещении упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы» и ЕНВД: для распределения расходов между видами деятельности.

**Бухгалтерская учетная политика**

Порядок **формирования** (выбора, разработки) бухгалтерской учетной политики определен в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.

Ниже приведены основные положения, которые следует отразить в бухгалтерской учетной политике с учетом отраслевых и иных особенностей деятельности предприятия.

**Организационно-технические вопросы в учетной политике:**

1) привести перечень действующих нормативных документов, на основании которых установлены форма, организация и способы ведения бухгалтерского учета;

2) указать, как осуществляется бухгалтерский учет в организации:

-бухгалтерской службой как структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером;

-централизованной бухгалтерией;

-аудитором или аудиторской фирмой;

-по договору со специализированной организацией по ведению бухгалтерского учета или бухгалтером-специалистом;

-штатным должностным бухгалтером;

-лично руководителем организации;

3) выбрать форму ведения бухгалтерского учета:

- журнально-ордерную,

- мемориально-ордерную,

- машиносчетную,

- автоматизированную (с указанием используемой программы);

4) указать виды и предметы деятельности организации, подлежащие отдельному учету;

5) привести перечень производств и хозяйств, выделенных на отдельный баланс (отдельные производства и цеха, подсобное сельское хозяйство, жилищно-коммунальное хозяйство, транспортный цех, общепит, магазин и т.п.);

6) привести перечень филиалов, представительств, отделений, других обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс;

7) утвердить рабочий план счетов;

8) установить технологию обработки учетной информации в организации, подразделениях и цехах; утвердить график документооборота;

9) утвердить формы первичных учетных документов;

10) утвердить форму Книги учета ценных бумаг;

11) утвердить перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

12) утвердить перечень должностных лиц, имеющих право получения под отчет наличных денежных средств (с указанием цели получения этих денежных средств, а также предельного срока, на который выдаются денежные средства);

13) утвердить формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

14) для производств и подразделений, выделенных на отдельный баланс, установить:

-порядок представления месячной и квартальной отчетности;

-срок сдачи отчетности;

-формы представляемой отчетности;

-лиц, ответственных за составление и предоставление отчетности;

15) определить состав форм годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности, представляемой внешним пользователям;

16) если у организации имеются дочерние и (или) зависимые общества, то в учетной политике следует определить:

- порядок определения отчетных сегментов;

- перечень сегментов, информация по которым раскрывается в сводной бухгалтерской отчетности;

- способ распределения между сегментами доходов и расходов, активов и обязательств;

17) определить критерий существенности;

18) определить ответственных за составление и представление внешним пользователям бухгалтерской отчетности и сроки представления этой отчетности.

**Методологический раздел учетной политики (принятые способы ведения бухгалтерского учета)**

Основные средства (ПБУ 6/01):

1) установить порядок переоценки основных средств:

- один раз в год, два раза в год, с иной периодичностью (или только при изменении текущих цен),

- полностью или частично,

- путем индексации или прямым пересчетом;

2) выбрать порядок определения сроков полезного использования по группам основных средств;

3) выбрать способ начисления амортизации по группам основных средств;

4) установить лимит стоимости основных средств, в пределах которого они списываются на счета учета затрат единовременно без начисления амортизации;

5) определить порядок оценки основных средств, приобретенных не за денежные средства:

- по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией;

- по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);

- по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные основные средства;

6) определить порядок учета арендованных основных средств:

- по какой стоимости они учитываются на забалансовом счете,

- по какому инвентарному номеру они учитываются: по номеру, присвоенному организацией, или по номеру, присвоенному арендодателем.

Нематериальные активы (ПБУ 14/2007):

1) выбрать способ начисления амортизации по объектам нематериальных активов;

2) установить порядок определения срока полезного использования нематериальных активов;

3) определить способ оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства:

- по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией;

- по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);

- по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКТР) (ПБУ 17/02):

1) выбрать способ списания расходов по каждой выполненной НИОКТР: линейный способ или способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг);

2) определить срок списания расходов на НИОКТР (в соответствии с пунктом 11 ПБУ 17/02).

Сырье, материалы, производственный и хозяйственный инвентарь (ПБУ 5/01, Методические указания, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н):

1) выбрать единицу учета материально-производственных запасов: номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.;

2) определить порядок формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов при их оприходовании (принятии к бухгалтерскому учету): по учетным ценам или по фактическим расходам на приобретение;

3) выбрать порядок учета приобретения материальных ценностей:

- с использованием счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»,

- путем отнесения отклонений в стоимости приобретенных материальных ценностей непосредственно на счета учета этих ценностей (счет 10),

- путем отнесения отклонений в стоимости приобретенных материальных ценностей на отдельный субсчет, открываемый к счету 10;

4) определить, будет ли организация применять при списании транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) и отклонений в их стоимости упрощенные методы списания;

5) выбрать способ оценкисписываемых материально-производственных запасов при их выбытии (отпуске в производство, продаже, ином выбытии):

-по себестоимости единицы запасов,

-по средней себестоимости,

-по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);

6) определить порядок учета полуфабрикатов собственного производства:

- в составе незавершенного производства на балансовом счете 20 «Основное производство»,

- обособленно на балансовом счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

7) установить перечень и порядок учета предметов производственного и хозяйственного инвентаря со сроком полезного использования менее 12 месяцев, порядок определения срока полезного использования этих предметов, а также должностных лиц, ответственных за сохранность этих предметов.

Спецодежда и спецоснастка (Методические указания, утв. приказом Минфина от 26.12.2002 № 135н):

1) выбрать способ учета:

- в порядке, предусмотренном для учета материально-производственных запасов,

- в порядке, предусмотренном для учета основных средств;

2) установить порядок списания недолговечной спецодежды (срок эксплуатации не превышает 12-ти месяцев):

- производится единовременно в момент передачи работникам организации;

- производится в обычном порядке (в течение срока использования);

3) определить, будет ли организация вести забалансовый учет спецоснастки, переданной в производство;

4) выбрать способ погашения стоимости специальной оснастки (применяется по группе однородных объектов специальной оснастки): способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг); линейный способ или в момент передачи в производство (для спецоснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве).

Товары и расходы на продажу товаров (ПБУ 5/01, Методические указания, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н):

1) в розничной торговле выбрать порядок учета товаров:

- по продажным ценам (с использованием балансового счета 42),

- по покупным ценам;

2) установить порядок учета транспортно-заготовительных расходов:

- включаются в себестоимость приобретенных товаров (учитываются на счете 41 «Товары»),

- учитываются отдельно на счете 44 «Расходы на продажу»;

3) выбрать порядок списания расходов на продажу (балансовый счет 44): полностью или путем распределения транспортных расходов на доставку товара между проданными товарами и товарными остатками (нереализованными товарами);

4) для товаров, учитываемых по покупным ценам, выбрать способ их оценки при выбытии:

-по себестоимости единицы запасов,

-по средней себестоимости,

-по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Готовая продукция и расходы на продажу готовой продукции (ПБУ 5/01, Методические указания, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н):

1) выбрать способ отражения готовой продукции:

-по фактической себестоимости,

-по нормативной (плановой) себестоимости с отдельным учетом отклонений от фактической себестоимости на специальном субсчете к балансовому счету 43,

- по нормативной (плановой) себестоимости с использованием балансового счета 40;

2) выбрать порядок списания расходов на продажу (балансовый счет 44): полностью или путем распределения расходов между проданной продукцией и остатками готовой продукции на складах (нереализованной продукцией);

3) установить перечень расходов на продажу, подлежащих распределению по окончании отчетного месяца (расходы на упаковку и транспортировку);

4) выбрать порядок распределения расходов на продажу между видами нереализованной продукции: пропорционально объему реализованной продукции; пропорционально производственной себестоимости; пропорционально иным показателям (в соответствии с отраслевыми инструкциями).

Тара (ПБУ 5/01, Методические указания, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н):

1) определить стоимость, по которой учитывается тара: по фактической себестоимости; по учетным ценам.

Незавершенное производство (ПБУ 5/01, Методические указания, утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н):

1) выбрать способ оценки незавершенного производства:

а) при массовом и серийном производстве: по фактической производственной себестоимости; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям расходов; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

б) при единичном производстве: по фактическим производственным затратам.

Финансовые вложения (ПБУ 19/02):

1) выбрать единицу учета финансовых вложений (серия, партия, иная однородная совокупность финансовых вложений);

2) определить порядок списания несущественных затрат на приобретение финансовых вложений: в прочие расходы; в первоначальную стоимость приобретенного финансового вложения;

3) установить порядок корректировки оценки финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость: ежемесячно или ежеквартально;

4) установить порядок оценки долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость:

- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью относить на финансовые результаты в течение срока обращения ценной бумаги равномерно, по мере причитающегося по ней в соответствии с условиями выпуска дохода;

- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в учете не отражать;

5) определить способы дисконтирования, применяемые для оценки дисконтированной стоимости долговых ценных бумаг и предоставленных займов (если организация приняла решение составлять расчет дисконтированной стоимости в соответствии с п.23 ПБУ 19/02);

6) выбрать способ оценки финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, при их выбытии (по группам, видам):

-по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений,

-по средней первоначальной стоимости

-по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (ФИФО).

Активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006):

1) определить, будет ли организация:

а) производить пересчет выраженных в иностранной валюте остатков денежных средств на валютных счетах и в кассе организации по мере изменения официального курса иностранной валюты к рублю;

б) при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю производить пересчет по среднему курсу, исчисленному за месяц (или более короткий период), при совершении большого числа однородных операций в иностранной валюте.

Займы и кредиты (ПБУ 15/2008):

1) выбрать способ включения в состав прочих расходов дополнительных расходов, связанных с получением и обслуживанием займов:

- в том отчетном периоде, в котором они были произведены,

- с предварительным учетом в составе дебиторской задолженности (балансовый счет 76) или в составе расходов будущих периодов (балансовый счет 97) с отнесением в состав прочих расходов в течение срока погашения займа;

2) выбрать способ включения в состав прочих расходов процентов или дисконта по векселю (облигации), причитающихся к уплате:

- в прочих расходах в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления,

- с предварительным учетом в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным ежемесячным отнесением на прочие расходы.

Доходы (ПБУ 9/99):

1) привести перечень доходов от обычных видов деятельности;

2) выбрать порядок признания выручки при длительном цикле производства продукции: по мере готовности продукции или по окончании изготовления продукции;

3) выбрать порядок признания выручки по работам (услугам) долгосрочного характера:

-по мере выполнения отдельных этапов работ, услуг (с использованием балансового счета 46),

-по завершении выполнения работ, оказания услуг;

4) определить порядок отражения в отчетности прочих доходов и прочих расходов, связанных с получением этих доходов: развернуто или сальдировано.

Расходы (ПБУ 10/99):

1) выбрать порядок списания расходов вспомогательного производства, учтенных на балансовом счете 23:

- пропорционально объему выпуска (реализации) продукции, выполненных (реализованных) работ;

- пропорционально фактической себестоимости произведенной продукции (выполненных работ);

- в порядке, определенном отраслевыми инструкциями;

2) выбрать порядок списания общехозяйственных расходов (балансовый счет 26):

- в дебет счетов учета затрат (20, 23, 29),

- на себестоимость продаж (в дебет субсчета 90-2);

3) выбрать порядок распределения общепроизводственных расходов (балансовый счет 25) и общехозяйственных расходов (балансовый счет 26) между объектами калькулирования (порядок списания на счета учета затрат):

- пропорционально заработной плате основного производственного персонала;

- пропорционально расходам по переделу;

- пропорционально прямым расходам на производство;

- пропорционально иным базам распределения (в соответствии с отраслевыми инструкциями);

4) установить порядок учета расходов будущих периодов:

- определить перечень расходов будущих периодов,

-определить порядок списания расходов будущих периодов (равномерно в течение определенного срока, пропорционально выпускаемой продукции, заработной плате основных рабочих и т.п.);

5) установить нормы командировочных расходов;

6) составить годовую смету на представительские расходы;

7) составить годовую смету на рекламные расходы;

8) определить порядок отражения в отчетности прочих расходов и прочих доходов, получение которых связано с этими расходами: развернуто или сальдировано.

Расчеты по налогу на прибыль (ПБУ 18/02):

1) определить порядок бухгалтерского учета постоянных и временных разниц:

- на основании первичных документов на специальных субсчетах, открываемых к счетам бухгалтерского учета (или на счетах аналитического учета),

- в специальных ведомостях (аналитических регистрах);

2) установить способ отражения **в бухгалтерской отчетности** отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств: свернуто или развернуто.

## Положение о системе внутреннего аудита (СВА)

### Раздел 1. «Общие положения»

Настоящее Положение разработано в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, Уставом организации, рекомендациями российского Кодекса корпоративного поведения, внутренними документами организации.

Система внутреннего аудита (СВА) представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками организации, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации нормативным правовым актам.

#### 1.1. Цели и задачи системы внутреннего аудита:

1.1.1. Цели и задачи внутреннего аудита относятся к деятельности организации в целом, то есть как к головной организации, так и к деятельности ее филиалов и отделений, отчетность которых входит в консолидированную отчетность:

* контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, управленческой отчетности, налогового учета;
* оценка существующих систем контроля и управления рисками организации для эффективного достижения поставленных целей;
* доведение до руководства и менеджеров результатов контроля и анализа, проведенных внутренним аудитом;
* предоставление консультаций, направленных на соблюдение требований нормативно-правовых актов, принципов управления организацией и внутренних стандартов путем проведения семинаров, обучения, ответов на запросы;
* оценка риска возможных злоупотреблений со стороны должностных лиц;
* контроль соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, решений органов управления Общества и внутренних документов Общества;
* контроль сохранности активов;
* контроль эффективного использования ресурсов и выявление резервов повышения эффективности в деятельности организации;
* мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля;
* разработка рекомендаций по совершенствованию действующих систем контроля, управления, оценки рисков.

#### 1.2. Ответственность руководства за функционирование СВА

1.2.1. Политика в области внутреннего контроля определяется руководством (советом директоров, Комитетом по аудиту) организации. Руководство организации несет ответственность за функционирование системы внутреннего аудита.

1.2.2. Руководство несет ответственность за:

* создание и функционирование адекватной системы внутреннего контроля;
* определение целей и направлений внутреннего аудита в деятельности организации;
* утверждение распорядительного документа о создании службы;
* утверждение Положения о СВА;
* организация службы внутреннего аудита, утверждение штатного расписания, бюджета службы;
* назначение руководителя службы;
* соблюдение этических норм и формирование корпоративной культуры;
* своевременный пересмотр внутренней нормативной документации по мере изменения законодательства или внутренней политики организации;
* разработку адекватных средств контроля;
* рассмотрение и утверждение отчетов службы внутреннего аудита;
* утверждение результатов мониторинга СВА;
* принятие решения по результатам деятельности внутреннего аудита;
* контроль выполнения мероприятий по результатам деятельности внутреннего аудита;
* оценку рисков хозяйственной деятельности и принятие мер для их выявления и контролирования;
* оценку эффективности СВА и деятельности службы.

#### 1.3. Структура службы и подчиненность службы

1.3.1. Организация внутреннего аудита осуществляется Службой внутреннего аудита и возглавляется руководителем (директором) службы.

1.3.2. В своей деятельности Служба внутреннего аудита руководствуется интересами акционеров организации, принимает меры к устранению нарушений финансовой, производственной и трудовой дисциплины, участвует в рассмотрении фактов совершения недобросовестных действий руководства и персонала (недостач, хищений, незаконного расходования денежных средств), несоблюдения законодательства, представления недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.3.3. Деятельность службы внутреннего аудита контролируется Комитетом по аудиту. Руководитель Комитета по аудиту входит в состав совета директоров.

1.3.4. Служба внутреннего аудита является организационно независимой. Руководитель (директор) службы отчитывается только перед Комитетом по аудиту (или советом директоров при отсутствии Комитета по аудиту).

1.3.5. Служба внутреннего аудита проводит внутренний аудит и выполняет другие задания в подразделениях организации и ее дочерних и зависимых обществах.

1.3.6. Служба внутреннего аудита может формировать свои подразделения в филиалах, дочерних и зависимых обществах. Эти подразделения СВА подотчетны руководителю Службы внутреннего аудита организации.

#### 1.4. Порядок утверждения ее структуры и штатов

1.4.1. Численность службы внутреннего аудита определяется штатным расписанием. Служба состоит из \_\_\_\_\_\_\_ (указать число или наименование) отделов (групп), которые возглавляются начальниками отделов (групп).

1.4.2. Утверждение структуры и численности штата службы осуществляется Комитетом по аудиту (или советом директоров).

1.4.3. Распределение обязанностей среди сотрудников службы проводится руководителем службы.

1.4.4. Рабочие места сотрудников службы обеспечены должностными инструкциями (Приложение 1).

#### 1.5. Соблюдение этических норм сотрудниками службы

1.5.1. Обязанностью каждого сотрудника службы внутреннего аудита является соблюдение этических норм: честности, объективности, профессиональной компетентности, конфиденциальности, профессионального поведения. При поступлении на работу претендент обязан подписать обязательство о соблюдении этических норм (Приложение 2).

### Раздел 2. «Нормативное регулирование деятельности службы внутреннего аудита»

2.1. Деятельность внутреннего аудита основывается на требованиях нормативных актов. Нормативными актами для внутреннего аудитора являются:

* федеральные законы;
* нормативные правовые акты;
* положения (стандарты) по бухгалтерскому учету;
* методические материалы, рекомендованные к применению регулятором;
* внутренние стандарты, регламенты, методики, инструкции, положения, приказы.

2.2. Внутренние аудиторы обеспечиваются регулярно обновляемой (1 раз в неделю) информационно-правовой системой.

2.3. Внутренние аудиторы постоянно изучают действующую нормативную базу, относящуюся к области их деятельности.

2.4. Служба внутреннего аудита разрабатывает внутренние стандарты, методики, положения, инструкции, вопросники, процедуры внутреннего контроля, формы рабочих документов (далее – внутренние нормативные документы) для целей проведения внутреннего аудита.

2.5. За создание базы внутренних нормативных документов несет ответственность руководитель Службы внутреннего аудита.

2.6. Перечень внутренних нормативных документов, подлежащих разработке, и их очередность планируется службой внутреннего аудита и утверждается Комитетом по аудиту (советом директоров).

2.6. Внутренние нормативные документы утверждаются Комитетом по аудиту (советом директоров).

2.7. Внутренние нормативные документы подлежат актуализации по мере:

* внесения изменений в нормативно-правовые акты;
* изменения деятельности организации;
* совершенствования системы внутреннего аудита;
* приобретения опыта работы.

2.8. Ответственность за своевременную актуализацию внутренних нормативных документов несет руководитель Службы внутреннего аудита.

### Раздел 3. «Функции службы внутреннего аудита»

3.1. Экономической основой эффективности деятельности Службы внутреннего аудита является самоокупаемость.

3.2. Руководитель внутреннего аудита обязан эффективно управлять внутренним аудитом, с тем чтобы:

* работа внутренних аудиторов отвечала общим целям и обязательствам, описанным в утвержденном Положении;
* работа внутренних аудиторов соответствовала законодательству, нормативным актам, стандартам и Кодексу этики.

3.3. В своей деятельности Служба внутреннего аудита и ее работники руководствуются законодательными, нормативно-правовыми актами, Кодексом этики, внутренними нормативными документами организации, настоящим Положением, должностными инструкциями.

3.4. Служба внутреннего аудита проводит оценку эффективности системы внутреннего контроля организации, ее дочерних и зависимых обществ. Оценка (контроль) проводится по следующим направлениям:

* достижение целей финансово-хозяйственной деятельности;
* достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* проверка бухгалтерской (финансовой) информации, представленной подразделениями организации, филиалами и представительствами;
* надежность и достоверность управленческой информации;
* соблюдение нормативно-правовых актов Российской Федерации и внутренних нормативных документов;
* исполнение решений и указаний органов управления;
* наличие и сохранность активов;
* анализ рисков, которые оказали или могли оказать негативное влияние на достижение целей деятельности организации;
* эффективность процедур внутреннего контроля;
* учет выявленных нарушений;
* оперативность устранения выявленных нарушений.

3.5. На основании результатов проверок Служба внутреннего аудита формирует предложения по совершенствованию системы внутреннего аудита и процедур контроля.

3.6. Работники Службы внутреннего аудита обязаны соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате выполнения своих обязанностей, и не использовать ее в личных целях или в интересах третьих лиц.

3.7. По результатам своей деятельности Служба внутреннего аудита готовит отчеты, заключения, сообщения, рекомендации, ежегодно проводит мониторинг системы внутреннего аудита.

3.8. Служба внутреннего аудита проводит консультации, направленные на соблюдение требований нормативно-правовых актов, этических норм, принципов управления организацией, внутренних стандартов.

3.9. Служба внутреннего аудита ежегодно представляет Комитету по аудиту (совету директоров) отчет о деятельности службы.

3.10. Для выполнения своих обязанностей Служба внутреннего аудита взаимодействует с органами управления, структурными подразделениями, филиалами, представительствами, дочерними и зависимыми обществами.

3.11. При выполнении своих обязанностей внутренние аудиторы должны соблюдать независимость мышления и поведения. Один раз в год внутренние аудиторы заполняют заявление о независимости (Приложение 3).

3.12. Служба внутреннего аудита получает необходимую информацию, разъяснения, документацию в порядке, установленном в организации.

3.13. Руководитель и сотрудники Службы внутреннего аудита не должны:

* выполнять никакие функциональные обязанности в организации, не связанные с деятельностью внутреннего аудита, определенной настоящим Положением;
* инициировать или утверждать действия, не относящиеся непосредственно к деятельности Службы внутреннего аудита;
* руководить действиями сотрудников других подразделений, за исключением случаев, когда эти сотрудники назначены участвовать в выполнении задания по проведению внутреннего аудита;
* участвовать в какой-либо деятельности, которая могла бы нанести ущерб беспристрастности их оценки или восприниматься как наносящая такой ущерб;
* принимать подарки значительной стоимости.

### Раздел 4. «Планирование деятельности СВА»

4.1. Деятельность Службы внутреннего аудита проводится в соответствии с утвержденным планом. План работы утверждается Комитетом по аудиту (советом директоров).

4.2. План работы составляется ежегодно.

4.3. Для осуществления выполнения плана составляется график работ (Приложение 4).

4.4. План работы составляется руководителем Службы внутреннего аудита и согласовывается с руководством тех объектов, которые входят в план проверок.

При согласовании руководители проверяемых объектов подтверждают свое согласие подписью.

4.5. Основой планирования является анализ рисков хозяйственной деятельности организации и рисков системы внутреннего аудита (СВА).

4.6. Выявление рисков хозяйственной деятельности организации осуществляется менеджментом организации.

4.7. Система внутреннего аудита осуществляет разработку процедур для устранения рисков хозяйственной деятельности.

4.8. Выявление рисков СВА и разработку процедур для их устранения проводит Служба внутреннего аудита.

4.9. Пересмотр рисков и их оценка проводятся по мере необходимости.

4.10. Ежегодный план включает:

* плановые проверки (объекты проверок, включая филиалы и дочерние и зависимые общества);
* консультирование и обучение персонала организации;
* внеплановые проверки;
* формирование отчетов и рекомендаций по результатам проверки;
* согласование результатов проверки;
* формирование корректирующих мероприятий;
* проверка выполнения корректирующих мероприятий;
* разработка регламентирующих документов, методик, инструкций и др.;
* работа с нормативными документами и отслеживание в них изменений;
* пересмотр действующих внутренних регламентов в соответствии с изменениями нормативных документов и опыта работы;
* формирование отчета по результатам мониторинга эффективности деятельности службы внутреннего аудита, разработка рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего аудита;
* повышение квалификации персонала службы внутреннего аудита.

4.11. При планировании также утверждается распределение времени и бюджета на осуществление запланированных работ.

4.12. В первую очередь планируются проверки объектов, которые имеют наибольший риск. Если позволяют ресурсы (временные и трудовые), то проводится сплошной охват проверками всех выявленных рисков.

4.13. Если ввиду недостаточности временных и трудовых ресурсов не представляется возможным проведение внутреннего аудита по всем выявленным рискам, руководитель Службы внутреннего аудита по согласованию с Комитетом по аудиту и руководством организации (советом директоров) выбирает приоритетные направления для составления плана работ.

4.14. При планировании работ внутренний аудитор принимает решение о целесообразности выполнения задания, включающее одновременно проверку объекта и консультирование. Если это нецелесообразно, то проверка и консультирование планируются раздельно.

4.15. Процедура планирования внутреннего аудита конкретного объекта включает следующие этапы:

* определение цели и объема;
* подготовка плана;
* информирование о запланированном аудите;
* проведение анализа рисков по объектам;
* подготовка программы.

4.16. Целью проверки конкретного объекта является оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля и выработка соответствующих рекомендаций по улучшению системы контроля.

4.17. Объем проверки зависит от рисков, которые определяются по результатам предыдущих проверок, и совершенствования процедур проверки системы внутреннего аудита.

4.18. Программа определяет процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе выполнения задания. Программа утверждается руководителем Службы внутреннего аудита до начала ее выполнения.

4.19. Информационное письмо о предстоящей проверке направляется в Комитет по аудиту, генеральному директору и руководителю объекта контроля не менее чем за 10 рабочих дней до начала проверки (Приложение 5).

### Раздел 5. «Документирование выполнения заданий»

5.1. Задачами документирования являются:

1. Составление годового плана, фиксирование этапов и сроков его выполнения;
2. Документирование собранной информации;
3. Документирование результатов проверки;
4. Документирование выводов по результатам проверки;
5. Составление отчетов по выполнению плановых заданий;
6. Составление отчетов по внеплановым заданиям.

5.2. Внутренние аудиторы должны собрать достаточный объем надежной, уместной и полезной информации для достижения целей задания. Информацию необходимо собирать по всем вопросам, связанным с целями аудиторского задания, объемом и содержанием работы.

Достаточная информация – информация, которая основывается на фактах и является убедительной.

Надежная информация – это наиболее полная и заслуживающая доверия информация.

Уместная информация – информация, которая подтверждает наблюдения и рекомендации.

Полезная информация – информация, которая помогает организации достигать своих целей.

5.3. Документация должна давать обоснование сделанным выводам и рекомендациям. Такая документация называется рабочей документацией и:

* документально подтверждает достижение целей задания;
* облегчает процесс контроля выполнения задания;
* дает основания для оценки качества программы внутреннего аудита;
* может использоваться при наступлении страхового случая, расследовании фактов мошенничества, в судебных разбирательствах;
* показывает, в какой степени деятельность внутреннего аудита соответствует стандартам.

5.4. Для целей документирования внутренний аудитор использует шаблоны внутренних документов. Если шаблон отсутствует, то документирование проводится в произвольной форме.

5.5. Рабочие документы по результатам проверки содержат информационные материалы и копии документов, подтверждающие выводы внутреннего аудитора. К таким документам могут относиться:

* выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
* информация о планировании, включая программы внутреннего аудита и любые изменения к ним;
* оценка рисков СВА и анализ рисков хозяйственной деятельности;
* анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
* анализ наиболее важных экономических показателей и тенденция их изменения;
* сведения о характере, временных рамках, объеме процедур внутреннего аудита и результатах их выполнения;
* сведения о том, кто выполнял задание, с указанием времени их выполнения;
* информация о процедурах контроля бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, филиалов и дочерних предприятий;
* контрольные опросные листы, блок-схемы, листы сверки и краткие описания;
* направленные запросы и ответы, полученные на них;
* выводы, сделанные внутренним аудитором по результатам проверки;
* отчет по результатам проверки;
* копия проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* копии документов, подтверждающие выводы.

5.6. Объем документирования, а также перечень необходимых для формирования отчета документов, определяется внутренним аудитором по согласованию с руководителем Службы внутреннего аудита.

5.7. Каждый рабочий документ должен быть однозначно идентифицирован:

* содержать наименование задания и давать описание содержания или назначения данного документа;
* должен быть подписан внутренним аудитором, выполняющим задание, и содержать дату составления;
* документу должен быть присвоен индекс или идентификационный номер, по которому можно его найти или проследить его взаимосвязь с другими рабочими документами;
* должны быть объяснены пометки, сделанные аудитором;
* должен быть четко указан источник информации.

5.8. Служба внутреннего аудита обязана установить процедуры для обеспечения конфиденциальности информации и сохранности документации, полученной по результатам внутреннего аудита.

5.9. После формирования отчета по результатам внутреннего аудита все материалы по проверке формируются в дело с указанием объекта и времени проверки.

5.10. Дело с материалами проверки хранится в помещении Службы внутреннего аудита в течение \_\_\_\_\_\_\_\_ лет. По истечении этого срока дело сдается в архив. Порядок сдачи документации в архив определяется внутренним регламентом организации.

5.11. Материалы проверок могут быть как на электронном, так и на бумажном носителе.

5.12. Срок хранения архива – 5 лет.

5.13. Руководитель Службы внутреннего аудита назначает ответственное лицо за хранение материалов проверок.

5.14. Доступ к материалам проверок лиц, не имеющих отношения к организации проведения внутреннего аудита, не допускается.

5.15. Порядок ознакомления с архивными материалами устанавливается внутренним регламентом.

### Раздел 6. «Отчетность Службы внутреннего аудита»

6.1. После проведения каждой проверки внутренний аудитор, проводящий эту проверку, оформляет отчет.

6.2. Отчет внутреннего аудитора должен содержать следующую информацию (Приложение 6):

* ФИО внутреннего аудитора;
* наименование проверяемого объекта;
* время проведения проверки в соответствии с ежегодным графиком;
* фактическое время проведения проверки;
* программу проверки или ссылку на нее;
* перечень обнаруженных нарушений;
* ссылки на нормативные документы, положения которых нарушены;
* рекомендации.

6.3. По результатам внутреннего аудита проведенных проверок за отчетный период Служба внутреннего аудита отчитывается перед Комитетом по аудиту (советом директоров).

6.4. Отчетным периодом устанавливается один квартал.

6.5. Отчет содержит обобщение результатов всех проведенных за отчетный период проверок.

6.6. Отчет подписывает руководитель Службы внутреннего аудита.

6.7. Отчет содержит оценку выявленных рисков, по которым проводился внутренний аудит.

6.8. По результатам внутреннего аудита в отчете формируются предложения по устранению недостатков и корректирующие мероприятия по совершенствованию системы внутреннего аудита (Приложение 7).

6.9. Служба внутреннего аудита непрерывно проводит мониторинг средств контроля. Мониторинг осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля.

6.10. В том случае если имеются существенные ограничения, препятствующие выполнению Службой внутреннего аудита своих функций, необходимо немедленно сообщать об этом в Комитет по аудиту (совету директоров).

6.11. Служба внутреннего аудита регулярно предоставляет информацию о функционировании системы внутреннего аудита, сообщает информацию о достоинствах и недостатках системы внутреннего аудита, а также рекомендации по ее улучшению.

6.12. Отчет по мониторингу Служба внутреннего аудита представляет один раз в год. Отчет подписывает руководитель Службы внутреннего аудита.

6.13. Отчет представляется в Комитет по аудиту (совет директоров).

6.14. Отчет по мониторингу содержит:

* оценку эффективности действующих средств контроля;
* план мероприятий по устранению нарушений;
* ответственных лиц за выполнение плана мероприятий;
* информацию о контроле выполнения плана мероприятий;
* корректирующие воздействия по обнаруженным недостаткам и невыполнению плана мероприятий.

6.15. В качестве корректирующих воздействий используются:

* совершенствование средств контроля;
* разработка регламентирующих документов;
* дополнительное обучение внутренних аудиторов и контролеров;
* наказания за невыполнение внутренних регламентов (выговор, отстранение от выполнения задания, лишение премии и др.).

### Раздел 7. «Взаимодействие службы внутреннего аудита с другими службами»

7.1. Выполнение должностных обязанностей Службой внутреннего аудита связано с деятельностью всех подразделений, филиалов, дочерних и зависимых обществ организации.

7.2. Для обеспечения достижения целей Службы внутреннего аудита, определенных руководством организации, служба взаимодействует с руководством в области корректировки поставленных целей в зависимости от изменений в деятельности организации.

7.3. Оперативное информирование руководства о существенных проблемах функционирования системы внутреннего аудита проводится незамедлительно.

7.5. Руководитель Службы внутреннего аудита уполномочен:

* иметь прямой доступ к председателю Комитета по аудиту;
* запрашивать у должностных лиц организации, ее дочерних и зависимых обществ любую информацию и материалы, необходимые для выполнения своих должностных обязанностей;
* знакомиться с текущими и перспективными планами деятельности, проектами решений и решениями исполнительных органов организации, ее дочерних и зависимых обществ;
* доводить до сведения Комитета по аудиту (совета директоров) предложения по улучшению существующих систем, процессов, стандартов, методов ведения деятельности, а также комментарии по любым вопросам, входящим в компетенцию СВА;
* привлекать по согласованию с Комитетом по аудиту (советом директоров) сотрудников иных структурных подразделений, филиалов, представительств, дочерних и зависимых обществ к участию в проверках;
* привлекать по согласованию с Комитетом по аудиту сторонних экспертов для выполнения проверок.

7.6. Сотрудники службы внутреннего аудита уполномочены:

* запрашивать у должностных лиц организации, ее дочерних и зависимых обществ информацию и получать беспрепятственный доступ к любым активам, документам, бухгалтерским записям и другой информации о деятельности организации, ее дочерних и зависимых обществ, делать копии документов;
* в рамках выполнения заданий проводить интервью с должностными лицами и сотрудниками организации, ее дочерних и зависимых обществ;
* изучать и оценивать любые документы, запрашиваемые в ходе выполнения заданий, и направлять копии этих документов и (или) соответствующую информацию руководителю Службы внутреннего аудита;
* осуществлять мониторинг выполнения менеджментом мероприятий (корректирующих действий), осуществляемых по результатам проведенных проверок;
* вносить предложения по улучшению существующих систем управления и контроля, процессов, стандартов, методов ведения деятельности, а также комментарии по любым вопросам, входящим в компетенцию СВА.

### Раздел 8. «Кадровое обеспечение работы СВА»

8.1. Внутренний аудитор должен быть квалифицированным бухгалтером, знать технологии проведения аудита, оценки рисков, требования нормативных документов в области бухгалтерского учета и аудита.

8.2. При поступлении на работу квалификация претендента проверяется посредством собеседования / тестирования.

8.3. Внутренний аудитор выполняет свои обязанности в соответствии с утвержденной должностной инструкцией.

8.4. Внутренний аудитор ежегодно постоянно повышает свою квалификацию:

* по Программам повышения квалификации;
* посредством участия в обучающих семинарах;
* посредством участия в конференциях;
* за счет самостоятельного изучения требований законодательства и нормативно-правовых актов.

8.5. Квалификация внутреннего аудитора проверяется ежегодно (в соответствии с утвержденным графиком посредством аттестации; собеседования; тестирования).

8.6. Качественное выполнение своих обязанностей внутренним аудитором поощряется в соответствии с действующей в организации системой поощрений.

Приложение 1

## Должностная инструкция. Руководитель (директор) службы внутреннего аудита

### 1. Общие положения

1.1. Руководитель Службы внутреннего аудита подчиняется руководителю Комитета по аудиту (совету директоров).

1.2. В своей деятельности руководитель Службы внутреннего аудита руководствуется:

* законодательными и нормативными документами;
* Уставом организации;
* этическими нормами;
* приказами (указаниями) Комитета по аудиту (совета директоров);
* методическими материалами, касающимися вопросов деятельности;
* настоящей должностной инструкцией.

1.3. На должность руководителя Службы внутреннего аудита назначаются лица с высшим экономическим образованием, которые имеют знания в области бухгалтерского учета, внутреннего контроля в бухгалтерском учете и понимания технологии и процедур внутреннего аудита.

### 2. Должностные обязанности

Руководитель Службы внутреннего аудита обязан:

2.1. Осуществлять управление Службой внутреннего аудита.

2.2. Разрабатывать и внедрять программу совершенствования СВА.

2.3. Доводить до сведения Комитета по аудиту (совета директоров) предложения по улучшению существующих систем, процессов, стандартов, методов ведения деятельности, а также комментарии по любым вопросам, входящим в компетенцию СВА.

2.4. Организовывать разработку внутренних нормативных документов для целей проведения внутреннего аудита.

2.5. Своевременно актуализировать внутренние нормативные документы.

2.6. Разрабатывать и ежегодно представлять на рассмотрение Комитета по аудиту предложения по организационной структуре и бюджету СВА; контролировать исполнение бюджета.

2.7. Составлять, согласовывать с заинтересованными лицами (потребителями услуг внутреннего аудита) и представлять на рассмотрение Комитета по аудиту годовой план деятельности СВА.

2.8. Представлять Комитету по аудиту (совету директоров) периодические (ежемесячные, ежеквартальные, ежегодные) отчеты по итогам работы СВА.

2.9. Координировать взаимодействие с другими структурами организации.

2.10. Координировать взаимодействие с внешним аудитором.

2.11. Участвовать в заседаниях Комитета по аудиту (совета директоров).

2.12. Участвовать в работе комитетов и комиссий, организованных исполнительными органами компании.

2.13. Доводить до сведения Комитета по аудиту (совета директоров) информацию, существенную для принятия управленческих решений.

2.14. Осуществлять иные функции в соответствии с Положением о службе внутреннего аудита.

### 3. Должностные права

Руководитель Службы внутреннего аудита имеет право:

3.1. Запрашивать у должностных лиц организации и предприятий, входящих в ее состав, любую информацию и материалы, необходимые для выполнения своих должностных обязанностей.

3.2. Знакомиться с планами, проектами решений и решениями исполнительных органов организации и предприятий, входящих в ее состав.

3.3. Привлекать по согласованию с Комитетом по аудиту (советом директоров) сотрудников иных структурных подразделений, филиалов, представительств, дочерних и зависимых обществ к участию в проверках.

3.4. Привлекать по согласованию с Комитетом по аудиту сторонних экспертов для выполнения заданий.

## Должностная инструкция. Внутренний аудитор

### 1. Общие положения

1.1. Внутренний аудитор подчиняется руководителю Службы внутреннего аудита.

1.2. В своей деятельности внутренний аудитор руководствуется:

* законодательными и нормативными документами;
* Уставом организации;
* этическими нормами;
* приказами (указаниями) руководителя Службы внутреннего аудита;
* методическими материалами, касающимися вопросов деятельности;
* настоящей должностной инструкцией.

1.3. На должность внутреннего аудитора назначаются лица с высшим образованием, которые имеют знания в области бухгалтерского учета, внутреннего контроля в бухгалтерском учете и понимания технологии и процедур внутреннего аудита.

### 2. Должностные обязанности

Внутренний аудитор обязан:

2.1. Проводить внутренний аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, управленческой отчетности, налогового учета организации и входящих в ее состав предприятий.

2.2. Планировать проведение внутреннего аудита и проводить необходимую подготовку к нему.

2.3. Оценивать риски бизнес-процессов.

2.4. Оценивать риски СВА.

2.5. Оценивать полученную по результатам внутреннего аудита информацию, формулировать выводы и вырабатывать рекомендации.

2.6. Своевременно и надлежащим образом документировать информацию, необходимую для обоснования результатов внутреннего аудита.

2.7. Принимать участие в подготовке отчетов по результатам внутреннего аудита.

2.8. Согласовывать отчеты с руководством объекта внутреннего аудита.

2.9. Оказывать помощь менеджменту организации и предприятий, входящих в ее состав, в разработке планов мероприятий (корректирующих действий) по результатам внутреннего аудита.

2.10. Осуществлять мониторинг выполнения планов мероприятий (корректирующих действий), разработанных по результатам внутреннего аудита.

2.11. Осуществлять взаимодействие и оказывать консультационную поддержку менеджменту организации и предприятий, входящих в ее состав, по вопросам, относящимся к ведению Службы внутреннего аудита.

2.12. Участвовать в работе комитетов и комиссий, организованных исполнительными органами организации.

2.13. Участвовать в подготовке и проведении консультаций по соответствующим вопросам для менеджмента организации и предприятий, входящих в ее состав.

2.14. Выполнять другие задания в соответствии с Положением о службе внутреннего аудита и указаний руководителя Службы внутреннего аудита.

2.15. Соблюдать этические нормы.

2.16. Регулярно повышать квалификацию.

### 3. Должностные права

Внутренний аудитор имеет право:

3.1. Запрашивать у должностных лиц организации и предприятий, входящих в ее состав, необходимую информацию для проведения внутреннего аудита.

3.2. Получать беспрепятственный доступ к любым активам, документам, бухгалтерским записям и другой информации о деятельности организации и предприятий, входящих в ее состав, делать копии документов.

3.3. В рамках выполнения внутреннего аудита проводить опрос должностных лиц и сотрудников организации и предприятий, входящих в ее состав.

3.4. Изучать и оценивать любые документы, запрашиваемые в ходе выполнения внутреннего аудита, направлять копии этих документов и необходимую информацию руководителю Службы внутреннего аудита.

3.5. Вносить предложения по улучшению существующих систем управления и контроля, процессов, стандартов, методов ведения деятельности, а также комментарии по любым вопросам, входящим в компетенцию СВА.

Приложение 2

# Обязательство о соблюдении этических норм (приложение к трудовому договору)

Я, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, ознакомлен(а) с Кодексом этики организации и обязуюсь соблюдать этические нормы при исполнении своих обязанностей внутреннего аудитора: честности, объективности, профессиональной компетентности, конфиденциальности, профессионального поведения.

Подпись

Дата

Приложение 3

Руководителю

Службы внутреннего аудита

# Заявление о независимости внутреннего аудитора

Я, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, заявляю, что не имею отношений, связанных с угрозой независимости при выполнении своих обязанностей:

1) отсутствует личная заинтересованность в результатах проверок всех запланированных проверок;

2) отсутствуют близкие родственники в руководстве проверяемых подразделений;

3) отсутствуют близкие родственники в руководстве и среди лиц, ответственных за бухгалтерскую (финансовую) отчетность в филиалах, дочерних и зависимых обществах.

В предшествующий период проводил(а) анализ и оценку процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в подразделениях организации:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

В предшествующий период проводил(а) консультирование:

|  |  |
| --- | --- |
| **Подразделение** | **Объект консультирования** |
|  |  |
|  |  |

Обязуюсь своевременно извещать руководство службы внутреннего аудита в случае возникновения ситуаций, ставящих под угрозу мою личную независимость.

Дата

Подпись внутреннего аудитора

Приложение 4

Утверждаю

Председатель Комитета по аудиту

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ФИО)

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

# График проведения внутреннего аудита на \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ год

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Объект проверки | Риск, установленный на стадии планирования | Период проверки | Исполнитель (внутренний аудитор) | Срок сдачи отчета | Срок формирования плана мероприятий |
| 1 |  |  |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |  |  |

Руководитель службы внутреннего аудита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Дата\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Согласовано

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ФИО руководителя объекта проверки | Дата | Подпись |
|  |  |  |
|  |  |  |

Приложение 5

|  |  |
| --- | --- |
| Дата: | Кому: Руководителю объекта проверки |

# Информационное письмо о проведении внутреннего аудита (название объекта)

Уважаемый (имя руководителя объекта проверки)!

Информирую Вас, что в соответствии с планом внутренних аудитов на \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ год служба внутреннего аудита планирует провести аудит *(наименование объекта)*. Внутренний аудит *(наименование объекта)* будет проводиться с *(дата начала аудита)* по *(дата окончания аудита)*. По результатам внутреннего аудита будет составлен отчет.

Области внутреннего аудита: в соответствии с планом проверки конкретного объекта с учетом оцененных рисков.

|  |  |
| --- | --- |
| **График проверки** | **Даты** |
| Планирование аудита |  |
| Работа на объекте |  |
| Обсуждение и согласование результатов проверки с руководством объекта |  |
| Оформление отчета |  |

Проверку будет проводить группа внутренних аудиторов в составе:

Руководитель проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Внутренний аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Внутренний аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель Службы внутреннего аудита

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (Подпись)

Приложение 6

# Отчет о проведении внутреннего аудита

Внутренний аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Объект внутреннего аудита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Запланированное время проведения проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Фактическое время проведения проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

С целью оценки надежности и эффективности системы внутреннего контроля и выработки рекомендаций по ее улучшению была проведена плановая / внеплановая проверка \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ *(наименование объекта)*.

Внутренний аудит проводился за период \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ и включал следующие области *(указать конкретные объекты проверки – бизнес-процессы, разделы бухгалтерского учета, формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, функционирование средств контроля, информационные системы и т.д.)*.

Внутренний аудит был проведен в соответствии с программой *(указать наименование программы)*. Программа включает все необходимые процедуры для выполнения задания.

По результатам проведенной проверки общая оценка эффективности функционирования системы внутреннего аудита (контроля) на проверяемом объекте удовлетворительная / неудовлетворительная.

По сравнению с результатами предыдущей проверки очевидно улучшение / ухудшение состояния внутреннего контроля проверяемого объекта.

Были выявлены следующие нарушения, которые требуют повышенного внимания руководства с точки зрения риска:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Нарушение** | **Нормативный документ\*** | **Рекомендации** |
|  |  |  |

Все замечания были согласованы с руководством проверяемого объекта. На основе замечаний и рекомендаций внутреннего аудита будут разработаны соответствующие корректирующие действия, срок выполнения которых будет определяться уровнем риска по каждому замечанию.

Внутренний аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ФИО)

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Согласовано

Руководитель объекта проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ФИО)

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\*К нормативным документам относятся законодательные и нормативные правовые акты, внутренние стандарты и регламенты организации.

Приложение 7

Утверждаю

Председатель Комитета по аудиту

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (ФИО)

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

# План корректирующих мероприятий по результатам проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

наименование объекта

Дата проведения проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Проверяющий \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направление проверки по оценен-ным рискам | Предварительный риск, установленный на стадии планирования | Окончательный риск по результатам проверки | Меро-приятие | Срок выполнения | Ответствен-ный исполни-тель |
| 1 |  |  |  |  |  |  |
| 2 |  |  |  |  |  |  |

Руководитель службы внутреннего аудита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Согласовано

Руководитель объекта проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ФИО)

Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_