

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Важное значение придается аудиторскими проверками прочим доходам и расходам. К прочим доходам и расходам организации, в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы, отражаемые обособленно в отчете о прибылях и убытках. Проверка прочим доходов и расходов осуществляется аудитором на завершающей стадии аудита. Аудитор широко использует при проверке результаты аудиторских процедур проверки статей отчетности, которые связаны с прочими доходами и расходами. Как показывает практика, система внутреннего контроля и система бухгалтерского учета в отношении прочим доходов и расходов организации отдельно не оценивается. В ходе проверки необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;

- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;

- правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой;

- правомерность списания убытков от стихийных бедствий;

- правильность списания долгов и дебиторской задолженности;

- правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;

- правильность и полноту получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и другим ценным бумагам;

- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду;

- правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы других операций;

- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности.

Проверяя направления использования прибыли аудиторы должны подтвердить, что в отчетном периоде распределялась и использовалась только прибыль, полученная в предыдущих годах.

При планировании аудиторских процедур в отношении прочим доходов и расходов организации аудитор должен определить виды доходов и расходов применительно к конкретной организации и на основании своего профессионального суждения решить, в отношении каких из них аудиторские доказательства могут быть получены при проверке других статей отчетности, а какие будут проверяться без применения иных аудиторских процедур.

Для проверки прочим доходов и расходов аудитору необходимо отобрать те из них, которые превышают или близки к уровню существенности, а также которые являются нетипичными для данной организации. Практически всегда в выборку должны быть включены чрезвычайные доходы и расходы, подлежащие раскрытию в отчетности организации, даже если они несущественны по сумме. Для проверки аудитору необходимо отобрать статьи прочим расходов и доходов, показате-

ли по которым существенно изменились без видимых причин либо наоборот — не изменились в той степени, в которой должны были измениться. Например, при резком падении курса рубля в течение года следует ожидать существенного роста положительных курсовых разниц, и, если такой рост не отражен в отчетности, аудитор на основе аналитических процедур может прийти к выводу о том, что не все статьи отчетности, выраженные в иностранной валюте, были подвергнуты переоценке в соответствии с требованиями ПБУ 3/2000.

Кроме того, аудитор должен принимать во внимание, что в финансовую отчетность включаются показатели прочих доходов и расходов за предшествующий отчетный период и эти показатели являются неотъемлемой частью финансовой отчетности, по которой должно быть сформулировано аудиторское заключение.

МСА 710 «Сопоставимые значения» требует от аудитора получить достаточные аудиторские доказательства того, что показатели прочих доходов и расходов за предшествующий период представлены в отчетности в соответствии с общими принципами ее составления. Аудитор должен убедиться, что показатели прочих доходов и расходов за предшествующий период правильно представлены и классифицированы в отчетности текущего периода. Аудитору необходимо убедиться в том, что учетная политика в отношении прочих доходов и расходов за предшествующий период соответствует учетной политике отчетного периода. В случае выявления изменений, внесенных в учетную политику, аудитор проверяет произведенные корректировки и раскрытие информации об изменении учетной политики в соответствии с требованиями ПБУ 1/98 и ПБУ 4/99. Аудитор должен убедиться в том, что показатели прочих доходов и расходов за предшествующий период соответствуют показателям, отраженным в отчетности предыдущего отчетного периода, а в случае произведенных корректировок этих показателей

проверяет раскрытие характера и величины таких корректировок. Аудитор должен удостовериться, что не изменился порядок признания в отчетности отдельных видов доходов и расходов по долгосрочным договорам. При выявлении изменений в учетной политике аудитор проверяет наличие необходимых корректировок и раскрытие содержания изменений учетной политики и их количественное влияние на показатели финансовой отчетности организации.

При проверке соответствия содержащихся в отчетности текущего периода показателей прочих доходов и расходов предыдущего периода показателям, отраженным в финансовой отчетности за прошлый период, аудитор должен сопоставить эти показатели. Их несоответствие может быть связано с изменением учетной политики, корректировками отчетности предыдущего периода и другими причинами. В такой ситуации аудитор должен убедиться в том, что все внесенные корректировки и изменения адекватным образом раскрыты в финансовой отчетности и пояснениях к ней.

В случае, если финансовая отчетность предыдущего периода подтверждалась другими аудиторскими организациями, аудитор должен руководствоваться МСА 510 «Первичные задания — начальные сальдо». Аудитор, в соответствии с МСА 710, может указать в аудиторском заключении, что финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором. Он должен указать тип выданного аудиторского заключения и его дату. Если заключение было модифицировано, то необходимо указать причину модификации.

Если же аудит отчетности за предыдущий период не проводился, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что показатели отчетности данного периода, содержащиеся в отчетности текущего периода, аудиторской проверке не подвергались. При обнаружении в ходе проверки за текущий период существенных искажений показателей прочих доходов и расходов за предыдущий период

аудитор должен обсудить с руководством проверяемой организации вопрос о необходимости их изменения. При отказе руководителя аудиторское заключение необходимо модифицировать.

Особое внимание аудитор должен уделить проверке всех отраженных в отчетности организации нетипичных доходов и расходов и операций, в результате которых они возникли.

При проверке прочих доходов и расходов аудитор может использовать тестирование доходов «на завышение», т.е. аудитор должен убедиться в том, что они не завышены с целью показать в отчетности более привлекательное финансовое положение организации. При этом рекомендуемое направление проверки — от записей бухгалтерского учета к первичным документам, что позволяет получить доказательства того, что отраженные в бухгалтерском учете и отчетности доходы действительно получены организацией.

Расходы должны быть протестированы «на занижение», т.е. аудитор должен удостовериться в том, что понесенные организацией расходы и убытки нашли отражение в отчетности. При этом проверка строится от первичных документов к записям в бухгалтерском учете и отчетности.

Аудитор должен убедиться в получении организацией прочих доходов, отраженных в отчетности. Для этого необходимо произвести анализ первичных документов, подтверждающих получение соответствующих доходов. Кроме того, аудитор должен убедиться, что не нарушен принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни. Для этого необходимо выбрать доходы, отраженные в бухгалтерском учете организации в конце отчетного периода, изучить соответствующие первичные документы и убедиться в том, что право на получение этих доходов действительно возникло у организации в отчетном, а не в следующем за ним периоде.

При проверке прочих расходов (убытков) организации аудитор должен убедиться в том, что они полно и свое-

временно отражены в отчетности организации и неотраженных расходов (убытков) не существует.

Правильность отражения в отчетности прочих доходов и расходов проверяется аудитором путем сопоставления данных бухгалтерского учета и первичных документов (например актов на списание материальных ценностей и счетов, выставленных покупателям, актов списания дебиторской и кредиторской задолженности), арифметического пересчета (начисленных процентов, амортизации сданных в аренду основных средств), проверки обоснованности начисления расходов и правильности их расчета (резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение ценных бумаг и снижение стоимости материальных ценностей).

Аудитор проверяет правильность ее классификации в отчетности. Прочие доходы и расходы, согласно ПБУ 9/99 и 10/99, классифицируются в отчетности как операционные, внереализационные и чрезвычайные. Некоторые виды расходов отражаются по отдельным статьям (например, проценты к уплате и к получению, курсовые разницы и т.п.). В отдельные статьи выделяются и прочие расходы, составляющие существенную для отчетности организации величину.

Аудитор должен получить от клиента или составить самостоятельно расшифровку доходов и расходов, отраженных по каждой статье отчетности. Он выборочно проверяет правильность их отнесения к той или иной категории доходов и расходов. В ходе проверки отражения операционных и внереализационных доходов и расходов могут использоваться следующие процедуры: сверка с первичными документами (включая правильность расчета расходов, учитываемых при налогообложении); проверка правильности отнесения расходов к тому или иному периоду; анализ данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов; аналитические процедуры, такие как сопоставление прочих доходов и расходов текущего и прошлого периодов.

При проверке правомерности включения в состав внереализационных расходов убытков прошлых лет аудитор должен выяснить:

- получены ли эти убытки от производства и реализации продукции, работ, услуг и связаны ли они с этим производством (дополнительные расходы по заказам, расчеты по которым закончены в прошлые годы; возврат сумм покупателям за продукцию, оплаченную в прошлые годы; другие подобные затраты);

- являются ли эти убытки дополнительным начислением налогов в бюджет и обязательных платежей во внебюджетные фонды, относимых в конечном итоге на уменьшение налогооблагаемой прибыли (НДС, акцизов, земельного налога, налога на имущество и др.).

Проверяется наличие документального подтверждения принадлежности этих убытков к прошлым годам.

В состав операционных доходов включаются доходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (когда это не является предметом деятельности организации). Осуществляя проверку этих операций, аудитор должен ознакомиться с содержанием договора аренды и провести юридическую экспертизу договора на его соответствие нормам ГК РФ: определено ли в договоре имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды; подлежит ли договор аренды регистрации, и произведена ли эта регистрация; определены ли в договоре порядок, условия и сроки внесения арендной платы; установлены ли в договоре условия проведения ремонта; условия возмещения арендатору стоимости улучшения (капитальных вложений) арендованного имущества. Следует проанализировать взаимоотношения арендодателя и арендатора по оплате коммунальных платежей. На практике достаточно распространена ситуация, когда в договоре арендная плата указывается без учета коммунальных платежей, которые подлежат уплате арендатором отдельно, исходя

из фактического потребления электроэнергии за истекший период.

Налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, включаются в состав операционных расходов в суммах, начисленных организацией за отчетный период, и в этих суммах они учитываются при налогообложении прибыли. Поэтому аудитор должен проверить правильность составления расчетов по указанным налогам (определение налогооблагаемой базы, применение ставок), провести арифметическую проверку расчетов.

В ходе аудиторской проверки прочих доходов и расходов аудитор должен проверить правильность восстановления неиспользованных резервов на ремонт основных средств, кроме накоплений на дорогостоящий капремонт, оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Следует обратить внимание, что на следующий год можно перенести резервы по сомнительным долгам и сбережения на гарантийный ремонт. Налоговый кодекс РФ для каждого вида резерва устанавливает свои правила либо его закрытия на конец года, либо переноса на следующий год.

Завершая проверку, аудитор должен убедиться в том, что в финансовой отчетности организации и пояснениях к ней вся существенная информация о прочих расходах и доходах раскрыта должным образом.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация: о порядке признания выручки организации; о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения — чрезвычайные доходы.

Выручка, операционные и внереализационные доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Операционные и внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках исключая расходы, относящиеся к этим доходам, когда: соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов; доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум такая информация: общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки; доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями; способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Аудитор должен учитывать, что построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов. В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения — чрезвычайные расходы. В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда: соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов; расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Если какая-либо существенная, по мнению аудитора, информация о прочих доходах и расходах не раскрыта или раскрыта не в полном объеме в финансовой

отчетности и пояснениях к ней, аудитор должен оценить влияние этого факта на достоверность финансовой отчетности и аудиторское заключение.