

УДК: 657.6:657.411.6

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ THE ORDER OF AUDIT REALIZATION OF RESERVES' FORMING AND USE IN BUSINESS ACCOUNTING OF ORGANIZATIONS

Е. П. Дикусар
E. P. Dikusar

Рязанский Государственный агротехнологический университет
Ryazan State Agrotechnological University

Nowadays the expediency of reserves' creation in business accounting isn't practically accepted or considered at all in domestic agricultural organizations, that's based on the absence of the literal indication of their forming requirement in domestic legislation.

Meanwhile the reserves' forming in accounting of organization acts as one of the accounting instruments, contributing to the carrying out of discretion and temporal determinacy applications of economical activity's facts, that are lodged to the accounting policy.

This article presents the order of audit organization of reserves' forming and use in business accounting of domestic organizations, that is the essential significant stage of audit of organizations' accounting.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности. В этой связи целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является выражение мнения о достоверности такой отчетности. Вместе с тем, одним из требований к ведению бухгалтерского учета является формирование учетной политики организации.

Создание резервов в бухгалтерском учете организаций, в свою очередь, выступает одним из инструментов учета, способствующим выполнению требований осмотрительности и временной определенности фактов хозяйственной деятельности, предъявляемым к учетной политике. Если при наличии в организации каких-либо условий деятельности, способных повлиять на показатели имущественного и финансового состояния хозяйствующего субъекта (крупная сомнительная дебиторская задолженность, обесценение МПЗ и финансовых вложений, соответствующие условные обязательства организации и т. д.), в бухгалтерском учете не формируются резервы, отражающие данные условия в отчетности, то можно судить о сокрытии соответствующих весомых обстоятельств деятельности перед внешними пользователями отчетности (искажение оценки стоимости активов и величины обязательств). В данном случае речь идет о таких видах резервов, как оценочные резервы, резервы на предстоящие расходы и резервы по условным обязательствам.

Поэтому проверка порядка формирования и использования резервов в бух-

галтерском учете организаций является неотъемлемым, важным этапом аудита. Причем, аудитор должен не только оценить правильность учета уже существующих резервов в системе бухгалтерского учета организации, но и определить целесообразность и необходимость создания резервов, непредусмотренных в учетной политике.

Именно с этого, мы считаем, необходимо начинать проверку на данном этапе аудита.

В результате анализа показателей финансово-экономической деятельности организации аудитор выясняет степень просрочки и безнадежности дебиторской задолженности, а также случаи превышения учетной стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений аудируемого лица. На основании этих данных определяется целесообразность формирования в бухгалтерском учете экономического субъекта оценочных резервов.

Аудитор также анализирует факт возникновения условных обязательств аудируемого лица и вероятность наступления событий по ним. В результате устанавливается обязательность формирования резервов по условным фактам хозяйственной деятельности согласно требованиям ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

Что касается резервов предстоящих расходов, аудитор оценивает экономическую обоснованность создания в бухгалтерском учете организации того или иного резерва данной группы для представления в дальнейшем рекомендаций по целесообразности их формирования и использования.

В ходе проведения аудиторской проверки резервов, фактически формирующихся в бухгалтерском учете аудируемого лица, мы считаем, необходимым провести следующие процедуры по каждому такому резерву:

1. Проверка наличия соответствующих положений учетной политики аудируемого лица о необходимости формирования, порядке создания и использования резерва. При этом аудитор устанавливает:

а) раскрыто ли обоснование формирования соответствующего резерва в данной организации;

б) установлено ли подразделение или должностное лицо, в обязанности которого входит расчет размера резерва;

в) установлены ли форма и сроки представления соответствующих показателей до начала финансового года и порядок представления уточненных данных в течение года;

г) выбран и раскрыт ли метод определения размера самого резерва и суммы отчислений в резерв;

д) определен ли порядок отражения операций по формированию и использованию резерва на счетах бухгалтерского учета;

е) отражен ли порядок инвентаризации остатка резерва на конец года;

ж) определен и раскрыт ли порядок формирования и расходования средств резерва для целей налогообложения.

2. Проверка соблюдения организационных и методических аспектов учетной политики порядка формирования и использования резервов.

3. Проверка документального оформления операций по учету резервов. При этом аудитор устанавливает:

а) наличие документов-оснований для принятия решения о создании резерва, подтверждающих правильность определения ежемесячных отчислений (дефектные ведомости, сметы, договора, акты, отчеты экспертов и т. д.);

б) правильность и полноту оформления бухгалтерской справки-расчета, верность исчисления представленных в ней сумм ежемесячных отчислений в бюджет;

в) наличие и реальность документов, обосновывающих использование средств резерва (акты, наряды, расчеты, приказы руководителя, постановления суда и т. д.);

4. Проверка своевременности и полноты отражения операций по начислению и использованию, а также списанию неиспользованных сумм резерва на счета бухгалтерского учета.

5. Проверка порядка учета текущих затрат, на покрытие которых в отдельном периоде недостаточно средств резерва;

6. Проверка соблюдения порядка целевого использования созданного резерва в организации.

7. Проверка порядка учета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, возникающих в результате различных правил бухгалтерского и налогового учета резерва.

8. Проверка порядка отражения последствий изменения учетной политики в части формирования и использования резерва в бухгалтерском учете и отчетности организации.

9. Проверка порядка проведения инвентаризации остатка резерва на конец года и правильности отражения её результатов в бухгалтерском учете.

10. Проверка правильности отражения информации о резерве в бухгалтерской отчетности организации:

а) сопоставление данных об остатках, приросте величины и движении резерва, отраженных в учетных регистрах с суммами, записанными по соответствующим строкам форм отчетности: бухгалтерском балансе (форма №1), отчете о прибылях и убытках (форма №2), отчете о движении капитала (форма №3);

б) установление факта отражения следующей информации в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности: величина резерва на начало и конец отчетного периода; сумма резерва, созданного в отчетном году; величина резерва, признанная прочим доходом отчетного периода; сумма резерва, использованная в отчетном году.

Аудиторская проверка какого-либо отдельного резерва производится в ходе проведения аудита соответствующего объекта бухгалтерского учета (например, проверка резерва по сомнительным долгам – на этапе аудита дебиторской задолженности, проверка определенного резерва на предстоящие расходы и по условным обязательствам – в ходе аудита соответствующих затрат и обязательств). Безусловно, аудитор должен предусмотреть дополнительные процедуры проверки, связанные с особенностями учета такого объекта.

Резервный капитал – вид резерва, целесообразность которого, в отличие от рассмотренных ранее, не рассматривается с позиции выполнения требований к учетной политике и отчетности аудируемого лица. Он создается только для покрытия возможных расходов, перечень которых законодательно установлен.

В связи с этим основная цель аудита резервного капитала – проверка соблюдения требований нормативных актов по его созданию и учету. Аудитор проверяет правильность расчета суммы резерва, порядок отражения операций по его формированию и использованию в бухгалтерском учете, а также величины остатка и информации о движении резервного капитала в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

В настоящее время в бухгалтерском учете отечественных сельскохозяйственных организаций крайне редко можно встретить применение системы резервирования расходов. В первую очередь это связано с тем, что руководство не рассматривают и вовсе не признают целесообразность создания резервов, основываясь на отсутствии в отечественном законодательстве буквального требования их формирования. Данный факт уже может свидетельствовать о наличии существенных нарушений в организации и ведении бухгалтерского учета с последующим влиянием на достоверность бухгалтерской отчетности. Кроме того, создание резервов на практике сталкивается с рядом особенностей и сложностей методологии их учета, что также приводит к возникновению ошибок и нарушений в отражении соответствующих операций.

Таким образом, проверка учета резервов является неотъемлемым этапом аудита бухгалтерской отчетности организаций, первоочередной задачей которого является обоснование целесообразности создания резервов, как подлежащих формированию в бухгалтерском учете аудируемого лица, так и не предусмотренных в учете.

Литература:

1. Действующие Положения по бухгалтерскому учету. – М.: Дело и Сервис, 2009 – 240 с. – (Библиотека журнала «Консультант бухгалтера». Выпуск 2).
2. Ефремова, А. А. Резервы в бухгалтерском и налоговом учете / А. А. Ефремова. – М. : Дело и Сервис, 2010. – 192 с.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н) // Консультант Плюс. Законодательство. ВерсияПроф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2010.