



ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ НА САЙТЕ WWW.RNK.RU

Рейтинг ошибок, которые чаще всего выявляют аудиторы в ходе проверок отчетности

Представляем рейтинг типовых ошибок, который автор и редакция РНК составили на основе опроса аудиторских компаний

Редакция РНК совместно с автором обратилась к специалистам в области аудита с просьбой проранжировать типовые ошибки по степени популярности (перечень специалистов см. справа). К примеру, 1 — самая популярная, 20 — наименее популярная. Из полученных оценок вывели средний арифметический балл и ошибки с наименьшим баллом включили в наш рейтинг. Остальные ошибки были отброшены (также см. врезку на с. 87).

1. Организация не проводит инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности

Данная ошибка является одной из существенных и распространенных. Ведь основным условием, обеспечивающим достоверность данных отчетности, является проведение инвентаризации (ст. 12 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее — Закон № 129-ФЗ).

Часто организация не производит подписание актов сверок взаиморасчетов с дебиторами и кредиторами перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, объясняя это тем, что контрагенты не отвечают на запросы.

В этом случае аудитор вправе провести дополнительные процедуры доступными для него средствами, например проверить факты оплаты данной задолженности. При этом сверить расчеты организация должна не только с партнерами, но и с инспекцией и внебюджетными фондами. При наличии существенной суммы неподтвержденной задолженности аудитор вправе вынести мнение с оговоркой.

Кроме того, непроведение инвентаризации ведет к другой ошибке — несписанию задолженности с истекшим сроком исковой давности (см. ошибку № 2). Это нарушение в свою очередь завышает размер активов компании. Ведь организация с большей долей вероятности уже не получит оплату от данного контрагента. При списании данных долгов следует руководствоваться нормами Гражданского кодекса при наличии соответствующего документального подтверждения.



Т.А. Ильинова, руководитель аудиторско-правового департамента Аудиторско-консалтинговой группы «Градиент Альфа»

2. Не списана задолженность с истекшим сроком исковой давности

Как указала Марина Ризванова, генеральный директор ЗАО «Аудиторская фирма “Уральский союз”», это системное нарушение, связанное с привычкой бухгалтеров полагаться на свой опыт прошлых лет. Действительно, долгое время по задолженности с истекшим сроком давности основанием для своевременного списания являлся приказ руководителя (определение ВАС РФ от 21.05.08 № 3586/08). Есть приказ, надо списывать, нет его — не надо.

Однако арбитражная практика по этому вопросу изменилась. В постановлении от 15.06.10 № 1574/10 ВАС РФ установил, что по итогам инвентаризации, проведенной на отчетную дату, определяются в том числе долги, нереальные к взысканию, и производится их списание. При этом все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухучета без пропусков и изъятий (ст. 8 Закона № 129-ФЗ).

Часто организация не подписывает акты сверок с дебиторами и кредиторами перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, объясняя это тем, что контролеры не отвечают на запросы

3. Неверно отражены на счетах бухучета начисленные проценты по займам и кредитам

Здесь компании допускают ошибки двух типов: неверный период признания процентов и неверный учет в составе текущих затрат.

ПРОЦЕНТЫ ПО ПОЛУЧЕННЫМ ЗАЙМАМ ОШИБОЧНО ОТРАЖАЮТСЯ НА СЧЕТАХ БУХУЧЕТА ТОЛЬКО В МОМЕНТ ПЕРЕЧИСЛЕНИЯ ИХ ЗАИМОДАВЦУ. Неравномерное включение процентов в состав расходов искажает данные строк 1410 «Заемные средства», 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса и строк 2330 «Проценты к оплате», 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о прибылях и убытках.

ЭКСПЕРТЫ

Благодарим за содействие в подготовке материала

Александра Анищенко, аудитора ООО «Аудиторская фирма “АТОЛЛ-АФ”»

Олега Гойхмана, исполнительного директора департамента аудита группы компаний «АКИГ»

Елену Иноземцеву, ведущего аудитора ООО «АС-Аудит»

Анну Коняеву, директора ООО «Центр правового обслуживания»

Ирину Коробцеву, руководителя департамента МСФО и аудита Консалтинговой группы «ТАКО»

Ольгу Макаркину, аудитора, генерального директора консалтинговой компании ООО «Септада»

Александра Масгутова, управляющего партнера TaxArt Group

Ольгу Новикову, руководителя практики налогового консультирования и аудита группы компаний «Налоговый щит»

Максима Первунина, вице-президента TFH
Марину Ризванову, генерального директора ЗАО «Аудиторская фирма “Уральский союз”»

Елену Родионову, младшего партнера правового бюро «Олевинский, Буюкян и партнеры»

Ольгу Зайцеву, директора департамента стандартизации и контроля качества ЗАО «Аудиторская фирма “КОНСАЛТ”»

Ольгу Слобцову, эксперта по аудиту налоговой безопасности ООО «Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности — taxCOACH»

Ирину Соколову, руководителя департамента налогового и финансового консалтинга АКГ «Интерком-Аудит»

При заключении договора займа стороны могут установить любое условие о сроке выплаты процентов. Однако это не влияет на порядок признания начисленных процентов в бухгалтерском учете. Ведь расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имеют место, независимо от их оплаты (п. 18 ПБУ 10/99).

В данном случае, даже если выплата процентов будет осуществлена в момент погашения займа, признавать расходы по ним нужно равномерно в течение отчетного периода. Кроме того, согласно ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к выплате, могут признаваться в расходах исходя из условий сделки, когда такое включение существенно не отличается от равномерного.

ПРОЦЕНТЫ ПО ЗАЕМНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ, НАПРАВЛЕННЫМ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ИНВЕСТИЦИОННОГО АКТИВА, НЕПРАВОМЕРНО УЧТЕНЫ В СОСТАВЕ ТЕКУЩИХ РАСХОДОВ. Ошибка в том, что проценты, причитающиеся к уплате по договору займа, который использован на приобретение, сооружение или изготовление инвестиционного актива, должны включаться в его стоимость (п. 14 ПБУ 15/2008).

При этом под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к использованию требует длительного времени и существенных расходов. Таковыми могут являться объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве ОС, нематериальных или иных внеоборотных активов (письмо Минфина России от 08.02.11 № 03-05-05-01/08).

Если заем расходуется частично на финансирование инвестиционного актива, а частично на иные цели, проценты распределяются пропорционально сумме заемных средств, потраченных на каждый актив (п. 14 ПБУ 15/2008).

Включение дополнительных расходов по займам и кредитам в первоначальную стоимость объектов ОС в бухгалтерском учете не предусмотрено (письмо Минфина России от 10.12.09 № 03-05-05-01/77). При этом проценты, начисленные по займу, выданному на рефинансирование займа, полученного под приобретение инвестиционного актива, не учитываются в его первоначальной стоимости (письма Минфина России от 22.01.07 № 03-03-06/1/19 и от 18.08.06 № 03-03-04/1/633).

По итогам инвентаризации, проведенной по итогам отчетного периода, безнадежная к взысканию задолженность подлежит списанию

4. Транспортные расходы, связанные с приобретением МПЗ, учтены единовременно в составе расходов

Данное нарушение характерно для крупных компаний. Оно может быть связано с несогласованностью действий работников бухгалтерии, когда один бухгалтер отражает учет движения МПЗ, а другой — транспортные расходы.

По нормам ПБУ 5/01 актив должен быть оприходован по стоимости, включающей в себя все затраты, связанные с его приобретением. Единовременное списание транспортных расходов приводит к занижению финансового результата и стоимости активов. Исключение составляют только торговые организации, которые вправе списывать затраты, производимые до момента передачи товара в продажу, сразу (п. 13 ПБУ 5/01).

В общем случае транспортно-заготовительные расходы по приобретенным материалам можно учитывать одним из трех способов (п. 83 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ):

- включать в фактическую себестоимость материалов;
- отражать на отдельном субсчете счета 10;
- учитывать на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Конкретный вариант учета таких затрат организация устанавливает самостоятельно в учетной политике.

Даже если проценты будут выплачиваться через год, признавать расходы по ним нужно равномерно в течение отчетного периода

КСТАТИ

Частая дилемма — пени по налогу на прибыль отражать на счете 91.2 или 99

При опросе аудиторов выяснилось, что у многих компаний возникает трудность с тем, как отразить пени по налогу на прибыль в бухгалтерском учете. Как отметил Олег Гойхман, исполнительный директор департамента аудита группы компаний «АКИГ», вопрос о том, с дебетом какого счета должен корреспондировать счет 68 на суммы пеней за несвоевременную уплату налога (91 «Прочие доходы и расходы» или 99 «Прибыли и убытки»), нормативными бухгалтерскими документами не определен. Они не упоминаются ни в числе прочих расходов (ПБУ 10/99 «Расходы организации»), ни как затраты, уменьшающие сформированный финансовый результат.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты

по налогам и сборам» отражаются суммы причитающихся налоговых санкций, однако пени к таковым не относятся (ст. 72 НК РФ). В связи с этим существует два принципиальных варианта отражения налоговых пеней в бухгалтерском учете.

Первый вариант исходит из того, что пеня не является санкцией за нарушение правил налогообложения. В рамках данного подхода налоговая пеня отражается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов исходя из того, что перечень прочих расходов открыт (п. 11 ПБУ 10/99).

Второй вариант основан на том, что пени, как и штрафы, по своей сути также связаны с отступлениями от правил НК РФ и близки к налоговым санкциям, поэтому должны отражаться с применением счета 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, организации следует выбрать тот или иной способ учета пеней по налогам и закрепить его в учетной политике для целей бухгалтерского учета

5. Выданные беспроцентные займы отражены на счете 58 как финансовые вложения

Данное нарушение приводит к завышению показателя по строке «Финансовые вложения» бухгалтерского баланса. Дело в том, что организация может признать выданный заем финансовым вложением, только если она планирует получить по нему доход, например, в виде процентов (п. 2 и 3 ПБУ 19/02). В бухучете такие вложения отражаются на счете 58 субсчете «Предоставленные займы».

Беспроцентный заем нельзя классифицировать как финансовое вложение, поскольку его выдача не предполагает получение какой-либо экономической выгоды. Суммы таких займов организация может учитывать на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отметим, что не все аудиторы согласны с указанной позицией. Так как на момент принятия актива к учету нельзя исключить вероятности наступления, например, следующих событий. Дебиторская задолженность по такому займу может быть уступлена организацией с выгодой, а беспроцентный вексель передан в оплату долгов организации, превышающих номинал векселя. Таким образом, при принятии подобного актива к учету следует руководствоваться принципами экономической целесообразности.

Единовременное списание транспортных расходов приводит к занижению финансового результата и стоимости активов. Исключение составляют только торговые организации

6. Неверно отражены постоянные и временные разницы по ПБУ 18/02

На практике нарушения часто связаны с тем, что организация не формирует отложенный налоговый актив на сумму полученного убытка в налоговом учете.

Это приводит к занижению активов компании, что в свою очередь не позволяет пользователям отчетности оценить наличие ресурсов, которые в следующих налоговых периодах уменьшат расходы компании по уплате налога на прибыль.

При проверке счетов 77 и 09 аудиторами зачастую выявляются суммы, активы или обязательства, по которым они были начислены, уже выбыли. Согласно пунктам 17 и 18 ПБУ 18/02 такие суммы подлежат списанию с учета. Поэтому, составляя бухгалтерскую отчетность, необходимо проводить инвентаризацию указанных счетов.

7. Несвоевременный учет вклада в уставный капитал у учредителя

Данное нарушение возникает, когда компания, осуществляя вклад в уставный капитал другой организации, признает его в качестве финансового вложения на счета бухучета на дату подписания акта приема-передачи имущества, а не на дату госрегистрации.

Однако условия для принятия актива в качестве финансового вложения к учету выполняются только на момент регистрации юрлица (п. 2 ПБУ 19/02). Лишь в этом случае учредитель располагает документами, удостоверяющими его права, несет риски, обусловленные этими правами, и может рассчитывать на получение прибыли или каких-то иных экономических выгод.

Следовательно, свидетельство о госрегистрации и выписка из ЕГРЮЛ с содержащимися в ней сведениями об учредителях или участниках, а также о размере уставного капитала подтверждают дату возникновения финансовых вложений для отражения их в учете.

Александр Масгутов, управляющий партнер TaxArt Group, добавил, что несвоевременный учет вклада в уставный капитал также регулярно происходит в тех случаях, когда он оплачивается наличными директором компании-учредителя за счет собственных средств. Директор обычно забывает сообщить бухгалтеру об этом, а сотрудникам юридического отдела не приходит в голову передать в бухгалтерию копию решения учредителя о создании нового юридического лица.

8. Законченные строительством объекты недвижимости несвоевременно включены в состав основных средств

Речь идет о ситуации, когда по окончании строительства объекты недвижимости не вводятся в эксплуатацию, а продолжают числиться в составе капитальных вложений во внеоборотные активы на счете 08. Налоговые инспекторы усматривают в этой ситуации незаконное уклонение от уплаты налога на имущество.

До 1 января 2011 года основанием для такой отсрочки была норма пункта 52 Методических указаний по бухучету основных средств, позволяющая переводить объекты недвижимости в состав основных средств только после подачи документов на государственную регистрацию.

При этом Минфин России указывал, что если компания уклоняется от государственной регистрации такого имущества, то объект обложения налогом возникает на основании документа, подтверждающего факт создания объекта капитального строительства (письмо от 11.04.07 № 03-05-06-01/30).

Судебные органы придерживались аналогичной позиции (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.06.09 № А78-3848/08-Ф02-2900/09). Исключение — ситуация, при которой организация по объективным причинам не смогла подать документы на госрегистрацию, например по причине отсутствия

Беспроцентный заем нельзя классифицировать как финансовое вложение, поскольку его выдача не предполагает получение какой-либо экономической выгоды

кадастрового плана на построенный объект (постановление ФАС Московского округа от 24.11.10 № КА-А40/14221-10).

Однако, как подчеркнула Ольга Слобцова, эксперт по аудиту налоговой безопасности ООО «Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности — taxCOACH», с 2011 года все споры устранены. Фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, подлежащие государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены акты приема-передачи имущества по формам КС-11 и КС-14, принимаются к бухучету в качестве ОС на отдельном субсчете к счету 01 независимо от того, переданы документы на регистрацию или нет.

9. Реализация отражена без использования счета 45 «Товары отгруженные»

Нередко такую ошибку допускают бухгалтеры организации-комитента, учитывающие факт передачи товаров на реализацию комиссионеру либо преждевременно, списав их на субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» либо оставив числиться товары на счете 41.

Аналогичная ошибка часто совершается и в случаях, когда переход права собственности на отгруженные товары по условиям договора отложен до наступления определенных событий (например, оплаты), что не позволяет в бухучете признать выручку от реализации товаров (подп. «г» п. 12 ПБУ 9/99) и требует их отражения у продавца на счете 45.

Отметим, что при продаже недвижимости продавец в период между подписанием акта приема-передачи объекта и до даты госрегистрации права собственности также должен учитывать такой объект недвижимости на счете 45 (письмо Минфина России от 22.03.11 № 07-02-10/20).

10. Неверный расчет размера суточных при командировках работников за рубеж

По данным опроса, на практике часто возникают ошибки при определении размера суточных по загранкомандировкам. Некоторые организации за время нахождения в командировке на территории России суточные выплачивают по нормам для иностранного государства и, наоборот, находящемуся за пределами территории РФ сотруднику рассчитывают суточные исходя из норматива, используемого на территории России. В одних случаях такой расчет верен, в других — нет. Все зависит от дня пересечения границы и от того, в какую страну летит командированный сотрудник.

Пунктом 18 Положения об особенностях направления работников в командировки (утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.08 № 749) предусмотрено, что при следовании работника с территории РФ дата пересечения государственной границы включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте. А при следовании работника на территорию РФ дата пересечения границы включается в дни, за которые суточные положены в рублях. То есть за дни, когда сотрудник пересекает границу, суточные определяются по норме страны въезда.

Даты пересечения государственной границы РФ при следовании сотрудника с территории РФ и на территорию РФ определяются по отметкам в паспорте.

Если сотрудник направляется за рубеж в однодневную командировку, выплата суточных производится в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом, для командировок на территории иностранных государств (п. 20 постановления № 749) ●

Несвоевременный учет вклада в уставный капитал регулярно происходит в тех случаях, когда он оплачивается наличными директором компании-учредителя за счет собственных средств

Ключевым при расчете суточных является тот факт, что в дни, когда работник пересекает границу, размер суточных должен определяться по норме той страны, в которую он пребывает